



UNIVERSITAS
Miguel Hernández
de Elche

TRABAJO FIN DE GRADO

(Área de Derecho Financiero y Tributario)
4º curso

“Los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad y su configuración jurisprudencial por parte del Tribunal Constitucional”

Realizado por
Cristina Reyes Torres

Dirigido por
Paula Vicente-Arche Coloma

Titulación
Grado en Derecho



RESUMEN

El presente trabajo pretende abordar la temática del *papel del Tribunal Constitucional en defensa del Contribuyente*, con una especial invocación a los principios constitucionales tributarios de Igualdad y Capacidad Económica, y que va a consistir en el estudio detallado y análisis jurisprudencial que el Tribunal Constitucional ha venido desarrollando en defensa del Contribuyente, a los efectos de garantizar los derechos de este último para una justa distribución de las cargas públicas.

Para ello nos centraremos a lo largo de este Trabajo en las posibles vulneraciones sufridas en las pretensiones constitucionales, propias de un Estado Social y Democrático de Derecho, mediante la casuística, de tal manera que el estudio del conjunto de Resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional al que acabamos de hacer alusión, nos permita dilucidar si los tributos afectados respetan o no, en algunas ocasiones, los principios de justicia tributaria.

Nos encontramos, pues, ante una cuestión de máxima relevancia siendo que el papel del Tribunal Constitucional en este menester, tiene por objetivo preservar los derechos que, en materia tributaria, son reconocidos al contribuyente por nuestra Ley Fundamental y que, en ningún caso, pueden ser ignorados, vulnerados u olvidados. Estos derechos de los que hablamos son precisamente los principios tributarios consagrados en el artículo 31 de la CE y que son recogidos posteriormente en el art. 3 de la LGT, adquiriendo por sí mismos un valor jurídico trascendental y cuya interrelación resulta evidente en aras a lograr un 'sistema tributario justo' suponiendo la base y el instrumento necesario del que disponen los Tribunales para asegurar así la efectiva aplicación de los derechos del contribuyente.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| I.-VALOR NORMATIVO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RECTORES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA..... | 7 |
| II.-EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA..... | 12 |
| II.1.-Naturaleza y Contenido..... | 13 |
| II.2.-Funciones del Principio de Capacidad Económica. Alcance y Eficacia..... | 18 |
| II.2.1.- Como fundamento de la imposición..... | 18 |
| II.2.2.- Como límite al legislador..... | 19 |
| II.2.3.- Una función de programa u orientación para el legislador en cuanto el uso de dicho poder tributario..... | 22 |
| II.3.- Algunos casos recientes: comentario a las SSTC 26/2017, de 16 de febrero y 37/2017, de 1 de marzo Recursos de inconstitucionalidad por vulneración del principio de capacidad económica..... | 23 |
| III.-EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA..... | 28 |
| III.1.- Contenido y ámbito de aplicación..... | 28 |
| III.2.-Principio de Igualdad y la “desigualdad cualitativa”..... | 34 |
| III.3.-Relación jurídico-tributaria del principio de capacidad económica, igualdad y progresividad para una justa distribución de las cargas públicas..... | 50 |
| IV.- CONCLUSIONES..... | 50 |
| V.- BIBLIOGRAFÍA..... | 54 |
| VI.- ANEXOS..... | 55 |

ABREVIATURAS

| | |
|---------------|--|
| CE | Constitución Española |
| FJ | Fundamento Jurídico |
| IAE | Impuesto de Actividades Económicas |
| IIVTNU | Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LIRPF | Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas |
| STC | Sentencia del Tribunal Constitucional |
| TC | Tribunal Constitucional |
| TRLRHL | Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales |

INTRODUCCIÓN

Partiendo de la importancia que adquiere el régimen fiscal en nuestro Derecho Tributario y de la dificultad que entraña el aspecto fundamental de la aplicación de los tributos, por parte de los órganos de la Administración Tributaria que ha de ser soportada por todos los ciudadanos mediante los fondos públicos, resulta necesario a mi juicio dedicar el presente Trabajo al estudio de los principios constitucionales tributarios, en concreto del principio de capacidad económica y del principio de igualdad tributaria, como principios inspiradores y elementales que son del sistema tributario español, en la medida en que reflejan la idea de justicia tributaria mediante los que se pretende lograr un reparto equitativo y justo de las cargas públicas.

Precisamente por inspiración de estos principios de base constitucional, podemos decir que el objetivo de todo Estado es el de recaudar la cuantía de impuestos suficiente y necesaria para hacer factible la financiación de los servicios públicos debiendo exigirse dicha recaudación de manera justa, partiendo de un reparto equitativo y justificado en todo caso, y al mismo tiempo debiendo ser esa cantidad ajustada a las necesidades públicas de forma que se consiga la mayor aceptación social posible.

Partiendo de que todo tributo se debe aplicar según estos principios, el principal problema con el que nos encontramos, es que a pesar del alto valor normativo de los principios constitucionales tributarios, la composición de los mismos resulta un tanto genérica y abstracta en su regulación, hecho éste que genera un desconocimiento por parte de los contribuyentes respecto del funcionamiento de los mismos en la aplicación de los tributos. Por ello, el objetivo de este Trabajo es analizar el contenido de estos principios, teniendo en cuenta la interpretación que de los mismos realiza el Tribunal Constitucional, así como a la luz de la doctrina más relevante en la materia. El papel del Tribunal Constitucional como intérprete supremo de la Constitución resulta primordial, pues es decisivo en la configuración de su contenido y hace que los mismos se

encuentren en constante evolución. Del mismo modo, adquiere gran relevancia en la medida en que los pronunciamientos que realice en este sentido vinculará tanto a todos los ciudadanos como a los poderes públicos, por lo que la exégesis de sus resoluciones deberá ser tenida en cuenta tanto por la Administración y el Poder Judicial como por el propio Legislador.

Consideramos, por tanto, trascendente el tema que se pretende abordar que encuentra su justificación en esa necesidad de que la jurisprudencia se pronuncie ante la posible indeterminación o vulneración de los principios. Por estas razones, los aspectos y apartados que vamos a incluir en el *íter* que tratamos en el estudio que nos ocupa, se estructuran en una aproximación de los aspectos fundamentales del principio de capacidad económica y de igualdad tributaria, cuya comprensión resulta necesaria a efectos de evitar una desprotección del contribuyente en la aplicación de los tributos. De este modo, con carácter previo al estudio de estos principios, se analizan las consecuencias generales que derivan de su consagración constitucional. A continuación, se abordará el tratamiento particular del principio de capacidad económica y de igualdad tributaria, aunque es importante destacar que todos se orientan a la consecución de la justicia financiera y se encuentran, por tanto, en estrecha relación entre sí.

I. VALOR JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

En una primera aproximación, y una vez introducido el *iter* que va a seguir nuestro Trabajo, debemos partir de la base del concepto y naturaleza de los principios tributarios configurados como pieza crucial del estudio que nos ocupa, para así comprender el análisis que de los mismos se efectúa según la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional.

A los efectos de conocer cuál es el significado de los principios constitucionales tributarios, el origen de los mismos y la función general que desempeñan debemos partir del ideal de principios consagrados en nuestra Constitución cuyo contexto histórico es el propio de un Estado Social y Democrático de Derecho con un propósito garantista que, en lo que a materia financiera y tributaria se refiere, busca sentar las bases de lo que implica seguir un 'sistema tributario justo'. Es decir, que para determinar el valor de los principios constitucionales tributarios hay que examinar las consecuencias generales que derivan de su consagración constitucional y, por tanto, del carácter normativo y vinculante de la Constitución a la que están sujetos los poderes públicos y los ciudadanos españoles ¹.

Ante todo, debemos recordar que la Constitución es la Norma Suprema del ordenamiento jurídico, hecho éste que implica que la primacía de esta “norma de normas” otorga a todo su contenido, y en concreto en el estudio que nos interesa, a los principios del artículo 31.1, la más alta protección jurisdiccional.

“Desde estas primeras líneas es menester afirmar la importancia desde todos los puntos de vista de la Constitución de 1978 como fuente del Derecho Financiero y Tributario. Como señala el profesor SÁNCHEZ SERRANO: “Es en la Constitución y en el

¹ Art. 9.1 C.E. “*Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”

Derecho Constitucional donde puede encontrar unidad, sentido y fundamento el Derecho Financiero”²

Partiendo de esta supremacía, resulta necesario destacar que, como en el resto de las ramas del Derecho, “la Constitución es la principal fuente del Derecho Financiero.

Por un lado, porque establece el propio sistema de fuentes y el reparto del Poder Financiero en una organización estructurada en tres niveles normativos. (normas financieras estatales, autonómicas y locales).

Por otro lado contiene los principios constitucionales en materia tributaria que se constituyen como una clase especial de reglas jurídicas que deben regir el establecimiento de las normas financieras, su desarrollo e interpretación”³

En este sentido, que los principios estén consagrados en la Constitución implica una vinculación de los mismos tanto a los ciudadanos en cuanto prevén para ellos un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y unos derechos que se traducen en 'límites' al ejercicio del poder tributario, así como al legislador al establecer normas tributarias y a la Administración en el momento de aplicarlas⁴. Así pues, y con carácter previo al análisis que vamos a efectuar de los mismos, la CE establece en su art.31.1, dos ideas generales: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

Por una parte, el precepto impone a todo aquel que sea titular de capacidad económica

2 SÁNCHEZ SERRANO, L.: Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional, Marcial Pons. Madrid, 1997, pág. 99. Citado por CAZORLA PRIETO, Luis María: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 16º ed, Aranzadi S.A., Navarra, 2016, pág. 111.

3 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 43.

4 *Ibid.* Pág. 51.

una obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos para con la Administración Tributaria. Una obligación que se configura como esencial y de interés público teniendo por objetivo satisfacer mediante esos fondos necesidades públicas (conseguir por este lado un sistema tributario justo). Obviamente, hasta este punto del artículo es inevitable considerar que el contribuyente resulta el sujeto 'pasivo' que está obligado a tributar y cooperar con la Administración Tributaria colocándose ésta como titular del poder tributario a través de esa potestad que la Constitución le confiere, una imposición que no obstante, habrá de tener una aceptación global social, de modo que garantice ese Estado Social y Democrático de Derecho, sin que pueda desembocar esa obligación de contribuir en un abuso de poder.

Por otra parte, el precepto continúa, y es aquí donde se pone de manifiesto el 'límite' que caracteriza a estos principios y aparece así ese Derecho del contribuyente, advirtiéndole que efectivamente hay una obligación del ciudadano de sufragar una parte de sus ingresos para el Estado con el fin de satisfacer necesidades públicas, pero no de cualquier manera, no a cualquier precio, no permitiendo una desprotección y nunca de forma desmesurada, sino que establece el límite a la aplicación de los tributos en función de la aptitud económica del contribuyente en estrecha y necesaria relación con los principios de igualdad y progresividad para alcanzar la plenitud de justicia tributaria; cuestiones estas que van a ser objeto de análisis en los apartados siguientes existiendo, en ocasiones, una gran dicotomía y complejidad en la relación que existe entre estos principios.

Siendo ello así, podemos decir que una de las funciones que desempeñan los principios constitucionales tributarios en el marco constitucional es la de constituirse en límites al poder tributario con el fin de orientar al legislador a la hora de proceder a la aplicación de los tributos.

El propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la importancia de estos principios señalando, en STC 27/1981, de 20 de julio, FJº 10, que “(...)cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores

superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho”.

Por estas razones, dado el valor normativo y la importancia que revisten, los principios constitucionales tributarios, producen efectos jurídicos si son vulnerados, pudiendo motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad de la norma controvertida ante el Tribunal Constitucional (artículos 161.1 a) y 163 de la CE). Como sabemos, y así ha sido señalado también por el Tribunal, la inconstitucionalidad “es la defensa objetiva de la Constitución, el afirmar su primacía y privar de todo efecto a las leyes contrarias a la misma, excluyendo del ordenamiento jurídico a las disconformes con la Constitución”⁵, por lo que resulta evidente la repercusión, tanto social, política y judicial que tienen, y la necesidad de que sean respetados para procurar un tratamiento fiscal conforme a Derecho que vele por el interés general de los ciudadanos.

Por todo lo expuesto anteriormente, encontramos regulados los principios constitucionales tributarios en el art.31.1 de la actual Constitución Española de 1978 en su Título I. De los derechos y deberes fundamentales, Capítulo segundo, Derechos y libertades y Sección 2.^a, De los derechos y deberes de los ciudadanos, al señalar que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Es decir, que lo que viene a enunciar dicho precepto es que *todos*⁶, entendiendo por este término todos los ciudadanos que manifiesten una aptitud o fuerza económica, contribuirán en función de la misma, en virtud de una serie de parámetros cuya pretensión es evitar una desigualdad social en la retención de esa obligación de contribuir que tiene el contribuyente titular de capacidad económica, y que son

5 ÁLVAREZ CONDE, Enrique y TUR AUSINA, Rosario: *Derecho constitucional*, 2ª ed, Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), Madrid, 2012, pág. 688

6 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto De Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1993, pág. 29

precisamente junto con ésta, el principio de igualdad y progresividad.

Por tanto, de este artículo se desprende que los principios constitucionales en materia tributaria son:

El principio de generalidad. Se manifiesta en la medida en que el precepto obliga a todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, es decir, “que la expresión “todos” no debe entenderse en sentido literal, sino todos aquellos que tengan capacidad económica”⁷, de modo que prohíbe cualquier tipo de inmunidad, beneficio o privilegio no justificados, que eximan de su cumplimiento al deber de contribuir.

El principio de capacidad económica. Supone la aptitud económica que posee cada contribuyente sirviendo como medida para la aplicación del tributo en cada caso. Se convierte así en la razón o “criterio básico en torno al cual se exige el cumplimiento del deber de contribuir”⁸

El principio de igualdad tributaria. Establece la prohibición de toda discriminación de trato injustificada en la aplicación de los tributos. No significa que todas las situaciones deban tratarse por igual, sino que para hacer efectiva la igualdad en la distribución de la carga tributaria, el legislador deberá tratar por igual situaciones económicamente iguales (“sentido horizontal”) y de forma desigual, situaciones económicamente desiguales (“sentido vertical”)⁹.

El principio de progresividad. Es el instrumento del que se sirve el legislador para gravar con mayor o menor intensidad capacidades económicas que manifiesten una riqueza superior o inferior, según la situación de cada individuo. De este modo, los impuestos que se deban pagar aumentarán proporcionalmente cuando la capacidad

7 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág. 54.

8 *Ibid*, pág. 53

9 *Ibid*, pág.55

económica sea mayor, haciendo posible, mediante este principio, que todos los contribuyentes se sitúen en una posición equitativa al contribuir con los gastos públicos, conforme a su capacidad económica.

El principio de no confiscatoriedad. Se constituye como límite a la progresividad. “El propio tribunal (STC 14/1998) ha considerado que dicho principio obliga a no agotar la riqueza imponible, por ejemplo, cuando un Impuesto sobre la Renta alcanzara una progresividad de la renta del 100 por 100”¹⁰

A continuación, resulta preciso señalar que, si bien la totalidad de estos principios en su conjunto se orientan a la consecución de la justicia financiera, nuestra atención se centrará en el estudio o tratamiento específico de los principios de capacidad económica y de igualdad como principios inspiradores y elementales que son del sistema tributario español, encontrándose dichos principios, tal y como profundizaremos a continuación, íntimamente relacionados a los efectos de garantizar al contribuyente un sistema justo de distribución de las cargas públicas.

II. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Con carácter previo al análisis de las interpretaciones efectuadas por la jurisprudencia constitucional mediante la invocación del principio de capacidad económica en defensa del contribuyente, hemos de partir de la idea que ya apuntaba G. Casado Ollero, al establecer que “el constituyente español se limitó a cualificar la capacidad económica transformándola en categoría jurídica, pero sin ocuparse de explicitar su contenido y su función en el mecanismo impositivo. De ahí que el significado y la función que en definitiva desempeñe el principio de capacidad, deberá ser revelado por la interpretación y el uso que del principio haga el Tribunal Constitucional”¹¹ motivo por el que resulta necesario desarrollar el mismo a la luz de las aportaciones ofrecidas por

¹⁰ *Íbid*, pág 57

¹¹ NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”. En RDFHP, nº 238, 1995, pág 921.

el TC en sus resoluciones así como las ofrecidas por la doctrina científica en los extremos que vamos a desarrollar a continuación.

En un inciso previo al estudio del principio de capacidad económica, y sobre la base de lo expuesto por el autor citado anteriormente, en mi opinión, siendo un hecho que la sociedad va cambiando haciéndose necesario que la Jurisprudencia interprete las normas según las necesidades de cada momento, también sería conveniente desarrollar normativamente estos principios de forma exhaustiva y clara, para dotar de una mayor seguridad jurídica al Derecho Tributario.

II.1.-Naturaleza y contenido.

El principio de capacidad económica es, junto con los principios de igualdad y progresividad, uno de los que inspiran el sistema tributario español. Así lo define, entre otras, la reciente STC 26/2017, de 16 de febrero (FJ2º) al señalar que “*la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica», erigiéndose en un «criterio inspirador del sistema tributario» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)”, es decir, que supone el criterio inspirador del sistema tributario español en cuanto que, partiendo de dicha capacidad, se podrá exigir el cumplimiento del pago de los impuestos. Se configura, por tanto, como el punto de partida que da salida a la aplicación de los tributos.*

Dicho principio surge como un deber de solidaridad impuesto a los ciudadanos, puesto que su razón de ser radica en la necesidad de contribuir al gasto público para satisfacer necesidades públicas, es decir, que el principio de capacidad económica supone un deber y un derecho: el goce de los servicios públicos.

A pesar de que resulta un tanto complejo definir con exactitud su precisión conceptual, nuestra jurisprudencia constitucional ha venido destacando desde fechas muy

tempranas que el principio de capacidad económica sugiere la “*incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*” (STC 27/1981, de 20 de julio FJ4º). Esto se traduce en que el deber de contribuir a las cargas públicas no está destinado a todo el conjunto de ciudadanos sino que esa exigencia se encuentra limitada, y es aquí donde surge una clara manifestación de garantía del contribuyente¹², a aquellos que sean titulares de capacidad económica, es decir, a aquellos que dispongan de una riqueza real y suficiente para poder hacer frente al pago de los tributos.

Así, el principio de capacidad económica figura como expresión de fuerza económica¹³, esto es, el precepto se ajusta a aquellos que tengan una fuente de ingresos (renta) o sean titulares de bienes (patrimonio), o posean, en palabras de Giardina, un “*conjunto de haberes y de riquezas*”¹⁴.

Es necesario precisar en este punto, que el término de 'capacidad económica' requiere aclarar dos cuestiones fundamentales: como apuntan Pérez de Ayala y González García, la primera de ellas hace referencia a la capacidad absoluta entendiendo por ésta “la capacidad como causa del impuesto en un plano abstracto, usándose para determinar quién resulta capaz para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, la aptitud del ciudadano para soportar el impuesto, en tanto que la capacidad contributiva relativa es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria”¹⁵. Ello se traduce en que:

- Por un lado, se debe contar con un capital o patrimonio real, entendiendo por esto una fuente de ingresos, una renta suficiente o de bienes propios susceptibles de estimación

12 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 37

13 NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”, ob. cit., pág. 924.

14 <https://books.google.es/booksid=XeoKYPvpuBoC&pg=PA19&dq=estudios+de+los+principios+constitucionales+tributarios&source=bl&ots=M55L4MvvTc&sig=5BeGGFOI6dB1WyE7Ldtqmtv650&hl=es&sa=X&ved=0ahUKewiokpiu5rTAhWG1RQKHe1RAP04FBD0AQgbMAA#v=onepage&q=estudios%20de%20los%20principios%20constitucionales%20tributarios&f=false> Consultado el 29 de abril de 2017

15 PÉREZ DE AYALA, J.L., Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso...*, cit., pág.77. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”, ob. cit., pág. 956

económica para contribuir al pago de los impuestos en conjunto.

- Por otro lado, habrá que ver qué capacidad, qué aptitud o qué riqueza posee cada uno y en función de la misma establecer el grado de esa obligación de tributar en dirección a las arcas públicas cuyo interés general es la de recibir, mediante esos fondos aportados por la ciudadanía, las necesidades básicas de un Estado como son los servicios de orden público y seguridad, transportes públicos, ayudas de carácter social, sanidad, infraestructuras y educación¹⁶, entre otros.

Sobre la base de esta capacidad económica relativa, que posee de forma individual e independiente cada ciudadano, resulta necesario aclarar que no toda la riqueza resulta susceptible de tributación. En este sentido, el Tribunal Constitucional en STC 19/2012, de 15 de febrero, se ha pronunciado estableciendo la necesidad de un mínimo 'existencial no gravable, entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica, puesto que es imprescindible para atender a las necesidades vitales del individuo.¹⁷ Así señala en su FJ4º apartado a) que “*el mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE).*”

Esto es algo básico e imprescindible pues, de lo contrario, se estaría generando una indefensión total del ciudadano si no se respetara ese “mínimo existencial” indispensable para cubrir las necesidades más prioritarias, cuestión ésta que hace indiscutible que prevalezca el interés individual frente al interés general o estatal de

¹⁶ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT1_es_ES.html Consultado el 1 de marzo de 2017.

¹⁷ NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág 53.

contribuir al gasto público¹⁸.

Ese mínimo exento en cualquier caso debe ser necesario para cubrir unas necesidades vitales que permita al sujeto ya no sólo sobrevivir sino que el alcance de esa cantidad libre de carga deberá ser suficiente para asegurar una subsistencia digna¹⁹.

En este orden de ideas, creemos conveniente exponer una cuestión que ha sido reproducida por el Tribunal Constitucional en cuanto a la capacidad económica que ha de ser susceptible de gravamen. Ya hemos visto que para poder hablar de capacidad económica del contribuyente debe contarse con la existencia de dos aspectos:

Por un lado, el primer criterio que exige el principio de capacidad económica, es la *“incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*, esto es, donde haya una manifestación real de aptitud para contribuir, el legislador va a tener potestad y facultad delegada por la Norma Suprema para exigir al contribuyente el pago de los tributos, idea que viene a coincidir con la **existencia necesaria** de, primero, una capacidad económica absoluta.

Por otro lado, dentro de esa capacidad absoluta, se atenderá al índice de riqueza que manifieste cada uno de los obligados tributarios, es decir, según su capacidad relativa, criterio que seguirá el legislador para aplicar el impuesto en mayor o menor cuantía, es decir, que el contribuyente tributará de forma más que proporcional a sus ingresos, de manera tal que quien tenga más capacidad económica tributará más que quien tenga menos.

En pocas palabras, el tributo es justo si se adecua a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo²⁰, es decir, proporcionalmente a la aptitud económica que se tiene para contribuir.

18 NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”, ob. cit., pág 930.

19 *Ibidem*

20 *Ibid*, pág. 918

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto señalando que, efectivamente no será susceptible de gravamen la capacidad ficticia o inexistente alguna, pero sí aquella capacidad que exista como renta real o potencial, [STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ4º)], cuestión ésta que ha sido discutida por la doctrina al no quedar muy claro lo que debe entenderse por potencial, a la que el Tribunal se refiere como aquella que podría haberse producido en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador, como también señala en la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13º) *“Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”*.

Desde mi punto de vista, y de acuerdo con la doctrina mayoritaria (como apunta Checa González²¹), esta cuestión debería ser tratada con mayor precisión y claridad tanto en el texto constitucional como en la jurisprudencia del TC, estableciendo claramente cuáles son esos 'supuestos contemplados por el legislador' a efectos de garantizar dos cuestiones fundamentales:

Por un lado, una mayor seguridad jurídica para la totalidad de los contribuyentes, pues es necesario que éstos como sujetos pasivos que son del deber de contribuir a las arcas públicas, conozcan en todo momento qué situaciones se consideran o se presumen susceptibles de percibir rentas, y por tanto, en qué situaciones van a tener que tributar.

Por otro lado, esos 'supuestos' que marcan la obligación de tributar por la existencia de un renta potencial, deben ser, en todo caso, supuestos razonables y aceptados por la sociedad, en la medida en que se crea realmente probable (y no sólo posible) que se va a producir esa renta o esos ingresos.

En cualquier caso, debe rechazarse la idea de gravar rentas inexistentes o ficticias que

21 CHECA GONZÁLEZ : *El Impuesto...*, cit., pág 670. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: *“El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”*, ob. cit., pág 940.

desemboque en una confiscación injusta y abusiva por parte del Estado que quiebre los derechos y garantías del contribuyente protegidos por la CE.

Reflejada así la naturaleza y el contenido del principio en cuestión y a modo de conclusión o síntesis de la esencia del mismo, podemos resumir que el principio de capacidad económica se caracteriza principalmente por ser el criterio inspirador del sistema tributario, pero dejando claro el TC que no debe ser considerado como único criterio de la justicia tributaria sino que necesariamente ha de estar en estrecha relación con los principios de generalidad, igualdad y progresividad, desempeñando un papel clarificador de los mismos, manifestando así el principio de capacidad económica un carácter instrumental, como apuntan por un lado, Pérez de Ayala²² y, por otro, Ferreiro Lapatza²³.

En definitiva, partiendo de la base de que exista una capacidad económica, como criterio llamado a establecer la aplicación de los tributos, el resto de principios han de llevar a una justa distribución de las cargas públicas.

II.2.- Funciones del principio de capacidad económica. Alcance y Eficacia.

Sentadas las bases, *grosso modo*, de lo que implica el principio de capacidad económica, es importante analizar a continuación qué alcance tiene este principio en el marco constitucional. Así pues, tal y como expresa la doctrina científica de la mano de autores como Pérez Royo²⁴, las funciones que dan luz a este principio y las convierten en su razón de ser en nuestro ordenamiento jurídico son:

22 PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Comentario al artículo 3L.G.T.”, cit., pág. 28. Vid., también PÉREZ DE AYALA, J.L., Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, vol. I, Edictorial de Derecho Financiero-Edersa, Madrid, 1991, 6ª edición, pág. 172. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: “*El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional*”, ob. cit., pág 927

23 FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1990, 12 edición, pág 449. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: “*El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional*”, ob. cit., pág 927.

24 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...*, cit., pág. 36. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: “*El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional*”, ob. cit., pág 958.

II.2.1.-Una función de fundamento de la imposición o de la tributación.

Esta primera idea no es otra que la del deber de contribuir que se impone a los ciudadanos, como un deber de solidaridad para hacer posible la recaudación suficiente que permita satisfacer las necesidades públicas de un Estado, y cuya justificación se ve plasmada por el índice de 'aptitud' económica que manifieste el contribuyente. Esto es, que el alcance de esa obligación sólo se prevé para aquellos que siendo titulares de capacidad económica tengan, a su vez, una capacidad suficiente para soportar los diferentes gravámenes previstos según el impuesto de que se trate. Es decir, que en esta función vendría establecida esa *“incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”* (STC 27/1981, de 20 de julio FJ4º), como el criterio llamado a satisfacer los tributos, que es en definitiva el fundamento de la imposición o de la tributación.

II.2.2.-Una función de límite para el legislador a la hora de desarrollar su poder tributario.

Esta segunda función adquiere una gran relevancia puesto que con ella se genera una de las manifestaciones de esa garantía del contribuyente.

Como ya adelantábamos, supone que, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos a su libre albedrío, así lo reitera la jurisprudencia del TC como lo hace por ejemplo en la STC 194/2000, de 19 de julio, (FJ 8º) advirtiendo que *“efectivamente, como señalamos en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, es cierto que “el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el “sistema tributario justo” al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución”. Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el art. 1.1 C.E. determina que dichos elementos y circunstancias deben responder “a la*

situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto" (FJ 9); de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase "en todo o en parte rentas aparentes, no reales" [FJ 5 c)]".

Lo anterior se traduce en que no puede, en ningún caso, el legislador establecer tributos sobre hechos que no revelen capacidad económica, debiendo distribuir además la carga tributaria en función de dicha aptitud de cada contribuyente, pues de lo contrario sería inconstitucional cualquier tributo creado en una dirección contraria a la expuesta.

En esta misma línea se ha pronunciado Pérez Royo al señalar que el legislador “no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica”²⁵, idea que se corresponde con la necesidad de una capacidad absoluta que indique fuente de riqueza, como fin que justifica la exigencia del pago de un impuesto, y de una capacidad relativa que determine el grado de esa exigencia para una redistribución de la carga tributaria justa y equitativa.

A mayor abundamiento, la jurisprudencia del TC ofrece otra cuestión de relevancia a tener en cuenta como posible límite al legislador en la aplicación de los tributos. Esta cuestión es la relativa a la retroactividad de la norma tributaria.

Es importante destacar en este punto que, el principio de retroactividad del art.9.3 C.E. regula la prohibición de la misma respecto de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. En este sentido, resulta necesario aclarar que desde la perspectiva de las normas impositivas que enmarcan el Derecho Tributario, no prevén disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, sino que la propia Constitución en su art.31.1, lo configura como

²⁵ *Ibid*, pág. 936

un deber o una obligación del ciudadano a contribuir a los gastos públicos, preservando al mismo tiempo una serie de garantías que surgen precisamente mediante los límites impuestos al legislador por la Norma Suprema en la aplicación de los tributos.

Por tanto, es en principio admisible la retroactividad de la norma en este sentido, pero no en todos sus extremos y cualquiera que sea su perspectiva, pues no será posible la retroactividad de la norma cuando entre en pugna o en colisión con otros principios constitucionales.²⁶ Esto se traduce en que a la hora de proceder a la aplicación de un determinado impuesto, se debe tener presente la capacidad económica que se tiene en ese momento y no, en un momento anterior, es decir, esa capacidad económica tiene que existir, si en el momento de la exigencia de un determinado impuesto no se es titular de capacidad económica, no se podrá exigir a ese ciudadano la obligación de contribuir a pagar el impuesto, con independencia de que en un momento anterior ese ciudadano sí manifestara una fuente de riqueza cuanto menos potencial, en cualquiera de sus modalidades (obtención de renta, posesión de un patrimonio, consumo de bienes).

Por lo tanto, la exigencia de un determinado tributo no podrá extenderse a situaciones pasadas justificando entonces la existencia de una capacidad económica (en cuyo momento el tributo en cuestión no había entrado en vigor) que no se tiene en la actualidad, pues en este caso se entendería violado el principio de capacidad económica. A título de ejemplo sobre esta cuestión se pronuncia, entre otras, la STC 121/2016, de 23 de junio en la medida en que entra en colisión con el derecho a la seguridad jurídica (art.9 CE). En concreto el TC admite en este caso la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, incorporada por la disposición final

26 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág 54.

cuadragésima novena, apartado primero, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, en su inciso "que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004" por afectar a situaciones jurídicas cuyos efectos ya fueron consolidados en el momento de la entrada en vigor de la norma.

“El principio de capacidad económica, en fin, opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria”, y dicho principio quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ4º)²⁷

De lo anteriormente expuesto, se debe tener presente, en cualquier caso, que el límite al que nos referimos debe asegurar que la capacidad económica sometida a gravamen sea necesariamente **real** y **actual** y en ningún caso ficticia²⁸

II.2.3.-Una función de programa u orientación para ese mismo legislador en cuanto el uso de dicho poder tributario.

En cuanto a esta última función, tal y como apunta Pérez Royo no ha sido objeto de comentario por la jurisprudencia²⁹. No obstante, entendemos que la idea de esta tercera función es que el principio de capacidad económica sirva como instrumento para orientar al legislador a reflejar la misma en cualquiera de sus manifestaciones en un intento de adecuar la imposición de los tributos de la manera más justa posible, esto es, de acuerdo a la aptitud de los ciudadanos para contribuir a los gastos públicos atendiendo a las diferentes manifestaciones de capacidad económica de cada contribuyente. Y ello para conseguir que situaciones económicamente iguales sean tratadas de forma igual y desigual ante situaciones económicamente desiguales evitando que la cuota tributaria se cuantifique en la misma medida en todos los casos. Si bien, atender a todas estas consideraciones no es una tarea fácil a ejecutar en la práctica.

²⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 39

²⁸ NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”, ob. cit., pág 959

²⁹ *Ibid*, pág. 958

En este sentido, “tiene razón el profesor PÉREZ DE AYALA cuando advierte que: “Garantizar legislativamente un sistema tributario sustantivamente justo, resulta muy difícil en el Derecho Tributario Constitucional. Y ello, porque, en el mejor de los casos, las leyes tributarias son éticamente indefinidas, imprecisas y opacas”³⁰

II.3.- Algunos casos recientes: comentario a las SSTC 26/2017, de 16 de febrero y 37/2017, de 1 de marzo. Recursos de inconstitucionalidad por vulneración del principio de capacidad económica.

A la luz de lo anterior, sentadas las bases de lo que supone el principio de capacidad económica, podemos analizar en base a las interpretaciones ofrecidas por el TC en sus resoluciones, dos de las recientes cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por posible vulneración del principio de capacidad económica, como causa que nos ocupa en esta primera parte, desde la perspectiva del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, más conocido como 'impuesto de plusvalía municipal', dada la importancia y la controversia que ha adquirido en los últimos años y que consideramos importante tratar en el trabajo objeto de estudio por ser además noticia de actualidad. Así pues, son objeto de análisis las SSTC de 26/2017, de 16 de febrero y 37/2017, de 1 de marzo.

En una primera aproximación, y a efectos de comprender el funcionamiento del IIVTNU, es importante destacar que nos encontramos ante “un impuesto local, de exacción potestativa por los Ayuntamientos, directo real objetivo e instantáneo”³¹ y cuya regulación aparece en los arts. 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). De esta manera, tal

30 PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Algunos problemas interpretativos del art. 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Thomson-Civitas, Madrid, 2008, págs. 68 y 69. Citado por CAZORLA PRIETO, Luis María en *Derecho Financiero y Tributario*, parte general, 16º ed, Aranzadi, S.A., Navarra, 2016, pág 117.

31 PÉREZ BERNABÉU, Begoña: “Imposición Autonomía y Local”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág 484

y como dispone el art.104.1 del TRLRHL, el IIVTNU “*grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*”. Esto se traduce en que, si el contribuyente experimenta un aumento del valor de un terreno adquirido (de naturaleza urbana, en todo caso) y por tanto, un aumento de su índice de capacidad económica, tiene el deber de tributar por este impuesto sobre esa plusvalía o beneficio obtenido con motivo de su transmisión.

Centrada así la cuestión, pasamos a analizar las sentencias objeto de este estudio.

Así en la Sentencia de 16 de febrero de 2017, el TC estima parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de San Sebastián, declarando inconstitucionales y nulos de pleno derecho los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Noma Foral 16/1989 del Territorio Histórico de Guipúzcoa. En STC 37/2017, se pronuncia en idéntico sentido sobre la cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria, considerando que la inconstitucionalidad sólo puede ser planteada, en ese caso, respecto de los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989.

En ambas resoluciones, el TC considera que los citados artículos son contrarios al principio de capacidad económica. Ello se fundamenta en que si el impuesto grava el incremento de valor que haya podido experimentar el valor del suelo de un bien inmueble con el transcurso del tiempo, cuyo devengo se efectúa en el momento de la transmisión del mismo, sólo podrá ser aplicado y exigido al contribuyente en tales casos (cuando aumente el valor del suelo) y no de forma automática presumiendo la existencia de ese acrecentamiento o de ese sobreprecio.

Ambas sentencias recuerdan la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los principios del art. 31.1 CE³² y reitera que “*en ningún caso podrá el legislador establecer un*

32 SALCEDO BENAVENTE José María: Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la

tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial". Es decir, no podrá crear impuestos que afecten a *"aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia"* (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2^a) como límite impuesto al legislador que contempla el principio de capacidad económica, recordando a Pérez Royo al señalar que el legislador "no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica"³³.

Siendo ello así, el germen del problema radica en la aplicación de forma automática de la fórmula establecida para el cálculo de esa plusvalía, es decir, de aplicar directamente, en el momento de la transmisión del inmueble, el tipo de gravamen previsto sobre el valor catastral del terreno, que en todo caso dará un valor positivo dando por hecho la existencia de una ganancia patrimonial aún cuando dicha plusvalía no se produzca, soportando en ocasiones una minusvalía y un decremento del patrimonio, que aplicando el impuesto sobre un índice de capacidad inexistente estaría vulnerando dicho principio.

A tal efecto, el TC ha determinado que los preceptos que aquí se cuestionan constituyen una ficción, una invención, de esa manifestación de capacidad económica, de ese incremento de valor, no ya potencial sino inexistente, que obliga al contribuyente a pagar de todas formas, incluso si se produce un decremento del valor del terreno y en consecuencia una pérdida patrimonial, provocando así en varias ocasiones una confiscación injusta de parte de la riqueza del contribuyente.

Por esta razón el TC declara la nulidad de los artículos controvertidos en la medida en que pretendan gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica cuando no se

declaración de inconstitucional, pág 105

33 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...*, cit., pág 36. Citado por NIETO MONTERO, Juan José: "El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional", ob. cit., pág 936

haya dado la plusvalía, por ir en clara contradicción con dicho principio violentando de esta forma la Constitución, pero únicamente respecto de los casos en los que se lleve a cabo la transmisión de un terreno en una operación de compraventa, siendo esta la causa que nos ocupa en las referidas sentencias, y quedando al margen de la cuestión de inconstitucionalidad el resto del articulado que sí es conforme a Derecho.

A pesar de que el IIVTNU siempre se ha aplicado igual, ha trascendido la polémica en torno a la aplicación del mismo, desde que tuvo lugar el comienzo de la crisis económica en nuestro país, pues con anterioridad a ella, los contribuyentes veían incrementado su valor patrimonial (el valor del suelo de los inmuebles de su propiedad), obteniendo siempre (o al menos en la mayoría de los casos) un beneficio económico en el momento de la transmisión del inmueble urbano por esa revalorización en el tiempo, pues históricamente el precio de los inmuebles se ha venido incrementando con el mero paso del tiempo, pasando el impuesto casi inadvertido. Sin embargo, con la entrada de la crisis económica en nuestro país, la venta de inmuebles ha caído en picado*³⁴, y en consecuencia su precio, de tal manera que por primera vez y con carácter generalizado en muchos casos el precio de venta ha sido muy inferior que el precio de adquisición (sobre todo en aquellos casos de los contribuyentes que compraron el inmueble en los años previos a la crisis en los que el precio de la vivienda alcanzó los máximos históricos).

Esto ha supuesto un giro para el contribuyente en la medida en que como hemos dicho, a raíz de la caída de la demanda de compra de vivienda, ha tenido que bajar el precio de venta y en muchos casos este precio ha sido inferior al de adquisición lo que ha supuesto una pérdida patrimonial al resultar inferior el valor de transmisión del inmueble que el valor que tuvo en el momento de su adquisición, de modo que ven injusto la obligación de pagar por este impuesto que grava un incremento del valor de suelo, cuando en realidad no lo ha habido.

Es por ello por lo que han sido planteadas las cuestiones de inconstitucionalidad, pues

34 * Véanse cuadros explicativos en anexos 1 y 2.

los recurrentes (afectados por la situación antes descrita) consideraban que las bases del impuesto, que presumían siempre esa capacidad económica, (y revalorización del valor del suelo) merman los principios constitucionales inspiradores del sistema tributario, y en concreto el principio de capacidad económica de los contribuyentes, razón por la cual ha sido y es cada vez más, objeto de litigio, con el fin de hacer valer sus intereses, a través de los Tribunales como intérprete supremo de la Constitución.

En este sentido, en la Sentencia comentada el tribunal reflexiona sobre la necesidad de que, a partir de ahora, corresponde al legislador llevar a cabo “las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”³⁵

Siguiendo este artículo periodístico de “El País” cuyo autor es J. Sérvulo González, encontramos como, tras la Sentencia, las diputaciones de Álava y Guipuzcoa, aprobaron decretos, en relación con este impuesto en el que adaptaban la legislación foral a la nueva doctrina del Tribunal Supremo, algo que se espera igualmente que ocurra a nivel estatal.

Lo que no indica la Sentencia del Tribunal Constitucional es cómo determinar o probar esa pérdida o decremento, en caso de que exista, en la transmisión. Nuevamente nos encontramos ante una indeterminación del proceso a seguir, que si bien no es misión propia del Tribunal Constitucional, sí hubiese dotado de una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes quienes dependiendo de la comunidad autónoma donde residen, y de la doctrina que sigue el TSJ de la misma, se ven obligados a utilizar unas u otras pruebas.

Así, mientras que en la comunidad de Castilla y León se vienen admitiendo los informes de valoración del suelo emitidos por la Junta, en la Comunidad Valenciana

³⁵ http://economia.elpais.com/economia/2017/05/17/actualidad/1495010663_244387.html. Consultado el 11 de junio de 2017.

basta con atender a las escrituras de adquisición y venta o transmisión para comparar los valores. Por contra en otros puntos del país se vienen exigiendo informes técnicos de valoración de los terrenos para determinar su precio en cada momento comparativo, adquisición y transmisión.

No obstante la anterior reflexión, sin duda la Sentencia del TC, ha supuesto todo un hito histórico y ha supuesto una vez más una manifestación del papel garantista del Alto Tribunal en defensa de los derechos del contribuyente.

III. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

III.1.-Contenido y Ámbito de aplicación

Con carácter previo al estudio de la interpretación que efectúa el Tribunal Constitucional respecto de este principio, resulta necesario, dada la relevancia jurisprudencial, detenernos a explicar *grosso modo* el significado de la *igualdad* que encabeza los distintos principios consagrados por nuestra Constitución Española, a efectos de conocer y comprender las distintas consecuencias que ha llevado a plantear la jurisprudencia en base a los mismos.

Siguiendo la STC 8/1986, de 21 de enero, expone en su FJº4 cómo la igualdad del art.1.1 CE “*tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio texto constitucional, y entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el art. 31 número 1 de la CE (...)*” y en conexión directa con el valor superior que recoge el art. 1.1 se halla el artículo 14 CE que establece la igualdad jurídica ante la Ley entendida como “*derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna*”³⁶. Lo que trata de esclarecer aquí la jurisprudencia es qué tipo de conexión existe entre dichos preceptos que se consagran de forma separada tratando un mismo término como es la 'igualdad'.

36 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 45

Es un hecho que el principio de igualdad ante la Ley del art.14 CE se proclama como derecho fundamental y valor superior del ordenamiento jurídico³⁷ al señalar que “los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”, es decir que, y aquí encontramos reflejada la primera de las diferencias, cualquier discriminación que se produzca en los términos anteriores será una discriminación por razones subjetivas³⁸.

No obstante, si atendemos al art. 31.1 CE dice que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio” de forma que las posibles desigualdades que en este sentido se produzcan, atienden a criterios objetivos³⁹

Otra de las diferencias que surgen entre ambos preceptos, siendo la más importante a efectos prácticos, dada la confusión que ha suscitado en numerosas ocasiones, encuentra su fundamento en el orden procesal,⁴⁰ pues por lo que al art.14 CE se refiere es susceptible de recurso de amparo, otorgándole así el legislador una protección muy distinta a la protección que prevé para el art.31.1 CE.

La diferencia de esa protección procesal, se justifica en la medida en que la naturaleza que reviste el recurso de amparo encuentra su fundamento en impulsar un “procedimiento en virtud del cual se protege a la persona contra los actos que impliquen

37 *Íbidem*.

38 https://books.google.es/books?id=gYrTx9dblHAC&pg=PA93&lpg=PA93&dq=discriminacion+por+razones+subjetivas+art.+14+CE+y+objetivas+del+art+31.1+CE&source=bl&ots=cJbp7qx5X1&sig=h8CwwCix0H7wTITvo2pwPRmU9us&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwi-463z_MbUAhUQfFAKHaa_AzkQ6AEIzAA#v=onepage&q=discriminacion%20por%20razones%20subjetivas%20art.%2014%20CE%20y%20objetivas%20del%20art%2031.1%20CE&f=false
Consultado el 1 de junio de 2017.

39 *Íbidem*

40 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág 56.

una lesión o violación de sus derechos y libertades fundamentales”⁴¹. Así la pretensión por la que se decide interponer un recurso de amparo constitucional contra cualquier resolución judicial o administrativa no es otra que la de garantizar y hacer valer los derechos de los ciudadanos que han sido vulnerados en una determinada situación dada la existencia de un supuesto de hecho basado en un trato discriminatorio promovido por una desigualdad subjetiva que suponga el incumplimiento de tal principio, habida cuenta de la necesidad de agotar con anterioridad la vía judicial que precede, precisando qué derecho o derechos fundamentales han sido vulnerados⁴².

En este sentido, se ha pronunciado la STC de 26 de enero de 1981 (FJ 2º) al declarar que *“la finalidad esencial del recurso de amparo es la protección, en sede constitucional, de los derechos y libertades cuando las vías ordinarias de protección han resultado insatisfactorias”*⁴³.

Por contra partida, no es aplicable el recurso de amparo al art. 31.1 CE, y ello porque este recurso sólo es compatible con los arts. 14 a 29 y 30.2 de la CE, siendo, no obstante, susceptible de otros recursos como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad y que la propia STC 159/1997, de 2 de octubre, (FJ 5º) se ha manifestado sobre la misma al declarar que *“(…) la cuestión de inconstitucionalidad es un medio para asegurar la primacía de la Constitución, que corresponde en forma exclusiva al órgano judicial. La decisión de éste respecto al planteamiento de la cuestión no afecta, pues, al derecho de defensa de los derechos fundamentales de las partes ante el Tribunal Constitucional, ya que éstas disponen a tal fin del recurso de amparo»*.

Esta distinción de trato procesal ya la ha venido aclarando el TC en numerosas Sentencias como, por ejemplo, la citada STC nº 159/1997, de 2 de octubre cuando

41 ÁLVAREZ CONDE, Enrique y TUR AUSINA, Rosario: *Derecho constitucional*, 2ª ed, ob, cit., pág. 712.

42 <https://www.tribunalconstitucional.es/gl/tribunal/Composicion-Organizacion/competencias/Paginas/04-Recurso-de-amparo.aspx> Consultado el 16 de mayo de 2017.

43 ÁLVAREZ CONDE, Enrique y TUR AUSINA, Rosario: *Derecho constitucional*, 2ª ed, ob, cit., pág. 713.

señala (FJ 4º) que “ (...) *la recurrente invoca conjuntamente, como infringidos, los arts. 14 y 31 . 1CE , aunque formalmente sólo sea el primero el que encabeza la queja en la demanda de amparo. (...) la posible inconstitucionalidad (...) por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art . 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el art . 31 . 1 CE . Y, por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad*”.

En idéntico sentido se pronuncia la STC 54/2006 de 27 febrero (FJ 6º), cuando señala “*y, así, la cuestión debatida en cada caso habrá de incardinarse en el ámbito de este último precepto cuando la «eventual contradicción con el principio de igualdad, no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE, por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el artículo 31.1 CE. (...) En definitiva, aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del artículo 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del artículo 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo.*

Habida cuenta de lo anterior, se ha generado, con frecuencia, una cierta confusión entre los ciudadanos que recurren en vía de amparo constitucional y que, dada la incompatibilidad procesal de este recurso con el principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, invocan, por el contrario, una vulneración a la igualdad proclamada por el art. 14. CE⁴⁴.

44 LASARTE Javier, RÁMIREZ, Salvador y AGUALLO ÁNGEL : *Jurisprudencia del Tribunal*

Encontramos necesario, también sobre este aspecto, que fuera desarrollado normativamente de forma clara estas cuestiones, para evitar, precisamente, la confusión con la que se encuentran los ciudadanos, al ejercer su derecho de defender sus intereses ante los tribunales.

Al hilo de estas cuestiones, el interrogante en el tema expuesto en este inciso, previo al análisis de la interpretación efectuada por el TC en base al principio de igualdad tributaria, partiría de la base de determinar si el principio de igualdad tributaria en realidad surge como una especificación del principio de igualdad ante la Ley, o si por el contrario, adquiere singularidad y autonomía propia⁴⁵, encaminados hacia direcciones variables o un tanto dispares y si se encuentran ambos dos comunicados y conexos.

Como respuesta a este interrogante, no parece haber una conclusión firme que determine de forma clara si la igualdad del art. 31.1 CE resulta de la concreción de la igualdad ante la Ley, o si por el contrario, no debe negarse a este principio su propia particularidad, autonomía y singularidad

Por un lado, la doctrina mayoritaria, suele dar respuesta en cuanto que el principio de igualdad tributaria surge de la especificación del principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE. Ejemplo de ello lo encontramos de la mano de autores como Alonso González que, siguiendo a Cano Mata, viene a señalar que “es más correcto diferenciar un valor preeminente del art. 1.1, desarrollado en el art. 14, como proclamación genérica del principio de igualdad ante la ley, y este último reflejado en otros preceptos constitucionales que delimitan su concreta aplicación: (...) art. 31.1, o igualdad como criterio inspirador del sistema tributario (...)”⁴⁶

En esa misma línea, Amparo Navarro Faure, se pronuncia explicando que “el principio

Constitucional en Materia Financiera y Tributaria (1981-1989), Tecnos, Madrid, 1990, pág 94.

45 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011, págs. 81 y ss.

46 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 46

de igualdad tributaria no es más que una especificación del principio de igualdad ante la ley recogido en el art. 14 de la CE.⁴⁷

Por otro lado, a la luz de la jurisprudencia constitucional el TC afirma la existencia de singularidad y autonomía en el principio objeto de análisis, sin que pueda ser trasladado o redirigido en los términos propios de la igualdad que proclama el art. 14, articulándose necesariamente con el principio de capacidad económica y con el principio de progresividad tal y como expresan numerosas sentencias como la, ya mencionada, STC nº 159/1997, de 2 de octubre, al manifestar en su FJ3 que “(...) respecto al diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31 . ICE este Tribunal ha declarado que «la igualdad que se reclama en el art . 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art . 14 CE » (STC 54/1993, fundamento jurídico 1.º, con cita de la STC 27/1981 [RTC 1981\27], fundamento jurídico 4.º)”.

En la misma línea se posiciona la STC 255/2004 de 22 de diciembre (FJ 4º) al señalar que “(...) la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad.”

A la vista de estas consideraciones, y según mi criterio personal, puede considerarse la igualdad tributaria como una concreción de la igualdad ante la ley, únicamente en el sentido de que tratan un mismo valor que subraya un trato no discriminatorio hacia el conjunto de ciudadanos para lograr un Derecho más justo. No obstante, pienso, hay que dar suficiente peso a las particularidades que presenta el principio de igualdad

47 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág. 55.

tributaria no debiendo reconducir sin más este principio a los términos del art. 14 CE, tal y como apunta el TC. Siendo así a mi juicio, considero que la igualdad tributaria adquiere luz propia al crear una unidad inseparable respecto de los otros principios, (capacidad económica y progresividad, fundamentalmente) que de ser reconducida a la aplicación de la igualdad del art. 14 CE como una simple concreción de éste abandonaría su valor normativo como expresión de esa autonomía para lograr la justicia distributiva del sistema tributario.

III.2.-Principio de Igualdad y la “desigualdad cualitativa”

El principio de igualdad tributaria figura como otro de los principios inspiradores y elementales de la justicia tributaria. Así, recordando la STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3º) “*en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario.*”

A través del mismo se obliga al legislador a dispensar un trato igualitario ante situaciones económicamente iguales y distinto ante situaciones económicamente desiguales, de manera que, no toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la constitución,⁴⁸ pues como ya adelantábamos el art. 31.1 CE dice que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio*” de tal manera que aquí la igualdad se predica en función de la aptitud que se tenga para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, una igualdad que debe operar frente a situaciones económicamente iguales pero que precisa de una determinada desigualdad necesaria para la efectividad de tal principio⁴⁹, en el sentido de que situaciones económicamente desiguales sean tratadas de forma diferente⁵⁰.

48 PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 25ª ed, Aranzadi S.A., Navarra, 2015, pág 68.

49 LASARTE Javier, RÁMIREZ, Salvador y AGUALLO ÁNGEL : *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Materia Financiera y Tributaria (1981-1989)*, ob, cit, pág 93

50 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 45.

Esto se traduce en que aquellas personas cuya capacidad económica sea mayor deberán contribuir más que aquellos cuya capacidad económica sea menor, es decir, contribuirán en proporción a la riqueza que posean. De este modo, a título ejemplificativo, la citada STC 159/1997, de 2 de octubre se pronuncia en este sentido (FJ3) al señalar que “(...) hemos precisado que la mención en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos "no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia". Con lo cual estamos ante una clara desigualdad cualitativa que hace posible un reparto justo de la carga tributaria, evitando que todos contribuyan en la misma cuantía, proporción y de forma igualitaria cuando nos encontramos con situaciones que no son económicamente iguales, pues de ser así, sí se estaría produciendo un perjuicio y un desfavorecimiento hacia aquellas personas cuyos recursos económicos resultan inferiores haciendo un esfuerzo económico mayor, puesto que el Estado requiere de cierta economía para hacer factible la financiación de los distintos servicios públicos que todo ciudadano precisa.

Por tanto, no toda desigualdad implica discriminación y vulneración del principio de igualdad, resultando además necesaria en determinadas ocasiones para lograr esa justa distribución de las cargas públicas, siendo “indispensable que ese distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”,⁵¹ como ya ha venido advirtiendo el Tribunal Constitucional en varias ocasiones: STC 27/2004 de 4 de marzo (FJ 3º) “*El art. 14 CE (...) que exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas y que, para introducir diferencias entre ellos, tenga que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, y cuyas consecuencias no resulten, en todo caso, desproporcionadas. (...) no*

51 PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 25ª ed, ob, cit., pág 68.

toda desigualdad de trato normativo respecto a la regulación de una determinada materia supone una infracción del mandato contenido en el art. 14 CE, sino tan sólo las que introduzcan una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales, sin que se ofrezca y posea una justificación objetiva y razonable para ello, pues, como regla general, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas y, en consecuencia, veda la utilización de elementos de diferenciación que quepa calificar de arbitrarios o carentes de una justificación razonable. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados". (En la misma línea se pronuncia la STC 255/2004 de 22 de diciembre, FJ 4º).

En este sentido, como ejemplo de lo anterior, encontramos numerosos pronunciamientos del TC que resuelven con determinación la inviabilidad de aplicar un Impuesto, en alguno de sus extremos, que desemboque en un trato discriminatorio al ser aplicado de forma distinta ante situaciones de hecho iguales no respondiendo en estos casos a una desigualdad cualitativa, efectivamente justificada, ecuaníme y racional. Ejemplo de parte de esos pronunciamientos los encontramos en los siguientes casos:

1.- Desde la perspectiva del IAE se pronunció sobre esa **desigualdad injustificada la STC 193/2004, de 4 de noviembre** que previó una **diferencia de trato fiscal** entre quienes se daban de alta o de baja en el ejercicio de actividades económicas, pues los primeros tributaban de forma proporcional al tiempo en que vinieran ejerciendo su actividad, y por tanto, de acuerdo con su capacidad económica, mientras que los segundos debían tributar por el ejercicio completo con independencia de que cesen con anterioridad el ejercicio de su actividad, motivo por el que se denunció una diferencia de trato que carecía de justificación razonable, declarando el TC la inconstitucionalidad de la norma en la medida en que se seguía exigiendo el pago del Impuesto hasta finalizar el año a aquellos que se daban de baja.

Es decir, que lo que no tiene sentido, y se puso en tela de juicio en esta Sentencia, es que cuando una persona cesaba su actividad económica, imaginemos en el mes de abril, el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre que se declaró inconstitucional, le obligaba a tributar hasta diciembre, es decir, durante todo el ejercicio, con la cuota estimada que hubiese obtenido más o menos durante todo ese año, con lo cual nos encontramos con que se presumía una renta ficticia, inventada, que no existía, ni siquiera potencial porque ya se había dado de baja, por lo que carecía de justificación entender que se iba a percibir una renta tras haber suspendido esa actividad. Por este motivo, el TC advirtió que se estaba vulnerando, en este sentido, el principio de capacidad económica en tanto en cuanto se sometía a gravamen una manifestación de riqueza inexistente, perjudicando así al contribuyente que se daba de baja en el ejercicio de su actividad.

Mientras que cuando una persona se daba de alta, por ejemplo en los seis últimos meses, el precepto le obligaba a tributar únicamente por esos 6 meses, esto es, de forma proporcional al tiempo que venía realizando la actividad susceptible de tributación por el IAE, razón por la que el TC, se pronunció nuevamente ante la falta de justificación de un trato discriminatorio a aquellos que se daban de baja en el ejercicio de una actividad frente a aquellos que se daban de alta, vulnerando así el principio de igualdad tributaria, pues ante un mismo periodo de tiempo ejerciendo esa actividad, y por tanto, un misma manifestación de renta obtenida en ese periodo, se estaba sometiendo a gravamen de forma distinta y discriminatoria situaciones económicamente iguales sin justificación objetiva y razonable alguna.

En la actualidad, y siguiendo la doctrina del TC antes indicada, el artículo 89.2 TRLHL prevé, en caso de baja, el prorrateo de las cuotas por trimestres naturales.⁵² De esta

⁵² Artículo 89. Período impositivo y devengo.

“2. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.

Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese. A tal fin los

forma, observamos cómo el legislador siguió las indicaciones del TC suponiendo un avance, en lo que respecta a este sector, pues gracias a la interpretación ofrecida por el TC, se ha conseguido reformar el precepto, en su momento declarado inconstitucional, garantizando así, el derecho de los contribuyentes, cuando se sitúan en igualdad de condiciones, esto es, manifestando una misma capacidad económica, a tributar de forma equivalente en ese “sentido horizontal”.

2.- Otro ejemplo de ello, dentro del marco impositivo del IRPF, es la **STC 295/2006 de 11 de octubre**, donde el TC se pronunció de igual modo sobre la **vulneración del principio de igualdad** en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada contribuyente sin que respondiera esa diferencia de trato a una justificación objetiva y razonable.

En este supuesto, la cuestión de inconstitucionalidad promovida gira en torno a la determinación de la base imponible de rendimientos de capital inmobiliario, en concreto de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados. La contribuyente, en este caso, presentó su declaración de liquidación por este Impuesto tomando como base el valor catastral aplicando el tipo impositivo del 2%, declaración que fue rectificada por la Administración de Tributos Directos de la Diputación de Vizcaya que no estaba de acuerdo con el criterio utilizado para determinar su cuantificación.

Nos encontramos aquí con un precepto, el art 34, de la Norma Foral de la Diputación foral de Vizcaya 7/1991, de 7 de noviembre del IRPF, (pues debemos tener presente que el IRPF es un Impuesto cedido a las CCAA en el ejercicio de sus competencias normativas)⁵³ que en realidad es una transcripción literal del art.34 de la LIRPF estatal 18/1991, en el que en un determinado contexto histórico obliga a todo aquel que tenga un inmueble que no esté arrendado a pagar por ese inmueble (que no sea vivienda

sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad.”

53 FERREIRO LAPATZA José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ Javier, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ Jesús: Curso de Derecho Tributario. *Sistema Tributario Español*, 8ª ed, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2013.pág 36.

habitual) porque entiende que tiene una renta potencial. Esa imputación de renta la justificó señalando que como se renunciaba a cobrar esa renta, a tener el inmueble arrendado, se presumía la obtención de una renta potencial de capital inmobiliario por el mero hecho de ser titular de ese bien inmueble no arrendado.

En este caso en concreto, el TC se pronunció sobre la calificación de esa supuesta obtención de renta señalando en su FJ6^a que *“los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido– sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas”*.

En un momento dado, la Ley decía, se tomará como base el 2% del valor catastral, concretamente a partir de 1995, la Administración tributaria ha aplicado el 2 por 100 sobre el valor catastral. Pero luego se modificó con la modificación normativa operada por Real Decreto-ley 12/1995 [RCL 1995, 3525 y RCL 1996, 165]) y se dijo, se tomará como base el 2% del mayor de los 3 valores, esto es, del valor catastral, del valor comprobado por la Administración, o del valor de compra, hecho éste que contravenía el principio de igualdad, en el sentido de que si nos encontramos, a título de ejemplo, con un mismo edificio con dos viviendas exactamente iguales, la capacidad económica que manifiesta el titular o titulares de esas dos viviendas es la misma, la supuesta renta potencial debe ser la misma, cosa distinta sería si al tener ambas viviendas arrendadas, una de ellas se alquilara por una cantidad mayor que la otra obteniendo así rentas distintas, pero si, como curre en el caso que nos ocupa, es una presunción que hace el Estado no tiene por qué presumir que uno lo alquila más caro que el otro, es decir, que debe presumir que todos lo alquilan por el mismo precio.

Lo que ocurre, es que tal y como estaba redactado el precepto, al irnos al precio de

compra, dependiendo de cómo lo hayamos comprado tendremos que pagar más o menos en concepto de rendimientos de capital inmobiliario y eso es injusto, porque yo tengo que pagar lo mismo por la misma capacidad económica, independientemente de por qué (valor) yo lo haya comprado, y para ello hay que atender a criterios objetivos, a la superficie del inmueble, a la antigüedad.... de manera que si tengo el mismo piso que mi vecino tengo que pagar el mismo precio que mi vecino, pero no tengo por qué pagar más en renta por cuándo lo haya comprado, (tendré que pagar más por cómo lo haya comprado, por ejemplo, en IVA, en TPO, pero no en renta), por el supuesto alquiler potencial porque eso nada tiene que ver con este impuesto.

Con lo cual, una vez más el TC manifestó la falta de justificación objetiva y razonable para llevar a cabo esa discriminación de trato que se hizo al aplicar criterios distintos para la determinación de unos rendimientos de capital inmobiliarios potenciales de bienes inmuebles idénticos, así lo hizo constar en su FJ8^a señalando que, *“aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial –que no ficticia, (...), es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836) , razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 (RCL 1991, 1452, 2388) en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE.*

3.- Otro ejemplo de manifestación de esa desigualdad injustificada podemos observarla en la **STC 19/2012, de 15 de febrero**, por la que se declaró **inconstitucional el**

requisito de convivencia para el mínimo por descendientes que prevé la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, letra b) del número 1 del art. 40.3.

Una vez más la postura del TC se mostró contraria a la aplicación de este requisito en la medida en que no atiende a criterios objetivos para justificar este trato discriminatorio, tomar en consideración la mera circunstancia de la convivencia de los hijos menores de 25 años con sus progenitores para que la Ley permita la aplicación del mínimo familiar por descendientes.

En este caso, si lo que se plantea es una reducción de la cuota para aquellas personas con hijos a cargo dependiendo, por tanto, éstos últimos económicamente de aquéllas, nada tiene que ver el requisito que se exige para justificar la diferencia de trato entre los ciudadanos, pues la capacidad económica no aumenta, en el sentido de que no queda, por este motivo, más renta disponible que gravar, para aquellos cuyos hijos (menores de 25 años) no convivan en el seno familiar, y permita la Ley en este sentido, una mayor contribución al no serles de aplicación la reducción del mínimo por descendientes, pues muy al contrario, la capacidad económica continúa siendo la misma, y continúan los hijos dependiendo de la economía de sus progenitores que ven igualmente reducida su renta por los gastos que aquellos precisan.

Este ha sido el motivo que ha llevado al TC declarar la inconstitucionalidad del mencionado requisito por ser contrario al principio de igualdad, al señalar en su FJ5º que *“Sí nos corresponde, sin embargo, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa del principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, debe concluirse que, no ajustándose la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la*

expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias”.

4.- También otra de las vertientes discutidas en el ámbito del IRPF es la que corresponde al **régimen fiscal de la unidad familiar** en la que se imponía la modalidad de tributación conjunta como obligación para aquellas personas casadas, obligación que encontraba el legislador su fundamento en una presunción y en una obviedad de que por el mero hecho de estar casado se percibe de forma automática un aumento de la capacidad económica motivada por la progresividad del impuesto en la medida en que grava rentas acumuladas de los cónyuges.

En este ámbito resulta conveniente analizar la posible vulneración al principio de igualdad en dos sentidos:

- Por un lado, según el Tribunal, el legislador ordena la acumulación de rentas al considerar que el matrimonio produce en los cónyuges “una capacidad distinta y superior a causa de la vida en común”⁵⁴. En este sentido, el Tribunal no entra a debatir sobre esta última consideración planteada por el legislador. No obstante, lo que cuestiona el Tribunal es que si a causa de la vida en común se produce realmente un aumento de la capacidad económica de los cónyuges, no tiene sentido que partiendo de esa 'justificación' no exista un trato igualitario respecto del resto de sujetos que conviven juntos aunque no estén casados, quedando fuera de la acumulación de rentas porque no constituyen un matrimonio, motivo por el que el Tribunal entiende la razón de un trato discriminatorio e injustificado que no atiende a criterios objetivos y razonables vulnerando de esta forma el principio de igualdad tributaria, pues no hay motivo para exigir esa obligación a los miembros (casados) de la unidad familiar de tributar conjuntamente y no al resto de contribuyentes que aún haciendo igualmente vida en común si no están casados no se ven obligados por la norma en este sentido.

54 LASARTE Javier, RÁMIREZ, Salvador y AGUALLO ÁNGEL : *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Materia Financiera y Tributaria* (1981-1989), ob, cit., pág 149.

“La STC 209/1988 (...) esgrimió argumentos sustanciales definitivos para el juicio de la acumulación de rentas del matrimonio, profundizando en la aplicación de la regla de igualdad en el ámbito tributario. Al razonar en términos de capacidad económica para comprobar la correcta aplicación de aquella, llevó a cabo una integración de ambos principios de justicia fiscal, pues el criterio básico para el reparto de los tributos no puede distorsionar sin causa justificada el principio de igualdad asumido por la Constitución como uno de sus valores fundamentales”.⁵⁵

- Por otro lado, mientras que una persona casada estaba obligada a tributar conjuntamente con su cónyuge, no lo estaba una persona soltera. Esto podría contravenir, de igual modo el principio de igualdad, pues si tenemos en cuenta el carácter y naturaleza del IRPF, en cuanto que se configura como un impuesto de carácter individual y en cuanto el carácter progresivo del mismo, la obligación de aquellos contribuyentes casados mediante la tributación conjunta supondría una mayor tributación del matrimonio que de las personas solteras, al declarar más renta conjuntamente.

De esta forma, lo que se pretende para alcanzar la justicia en el reparto de la carga tributaria, es que no se exija como una obligación la tributación en la unidad familiar si la renta que se grava es muy superior a la que sería si se tributara de forma separada, esto es, individual, ya que en este sentido, se produciría una minoración de la capacidad económica de los contribuyentes al someter a gravamen una acumulación de rentas mediante tipos de gravámenes progresivos. La STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró inconstitucional la obligación de tributación conjunta que establecía la Ley del IRPF de 1978 y desde entonces la tributación conjunta se configura como una opción de la unidad familiar, pero no como una obligación.⁵⁶ “El IRPF se configura, en la actualidad

⁵⁵ *Íbid*, pág. 150.

⁵⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 83. Opción por la tributación conjunta

como un impuesto de carácter individual, considerando como contribuyente a la persona física y no al grupo familiar en la que ésta se integra, sin perjuicio de la regulación en la LIRPF del régimen de tributación conjunta de la unidad familiar con carácter voluntario⁵⁷.

5.- Por último y como otra de las Sentencias de interés de última hora, que supone otro ejemplo de lo anterior, cabe comentar la **STC dictada el pasado 8 de junio de 2017**, por la que se **declara la nulidad de la amnistía fiscal** establecida por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que fue aprobado por el Gobierno del PP en ese año.

El recurso contra dicha disposición fue presentado por un grupo de diputados del PSOE al entender que, la aprobación de esta amnistía fiscal resultaba inconstitucional por ir en contra de dos preceptos consagrados por la Constitución:

– Por un lado, la prohibición de la incorporación de un nuevo gravamen mediante decreto-ley, recordando, *“de conformidad con la doctrina constitucional, que el deber constitucional de contribuir es uno de esos deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley. No se puede por decreto-ley crear, ni implantar un nuevo tributo ni*

“1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.”

57 FERREIRO LAPATZA José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ Javier, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ Jesús: Curso de Derecho Tributario. *Sistema Tributario Español*, 8ª ed, ob, cit., pág. 12

determinar sus elementos esenciales, por lo que vulneraría el art.86.1 CE”(SSTC 182/1887, 132/2003 y 108/2004).

– Por otro lado, el rechazo del contenido de la disposición recurrida, esto es, de la amnistía fiscal, en cuanto que, según alegaron, vulneraba el art. 31.1 CE.

Se permitía de esta forma, mediante la amnistía fiscal, que los defraudadores con una capacidad económica muy alta, regularizaran su situación con Hacienda a un tipo muy reducido, mientras el resto de ciudadanos con una capacidad muy inferior deben soportar gravámenes mucho más elevados, hecho éste que, en mi opinión, contradice en todos sus sentidos el art. 31.1 CE.

No obstante, el TC únicamente ha reprochado lo que se aprobó entonces en forma de decreto y no de Ley, pues no era adecuada la fórmula utilizada, *“al haber afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1CE al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el art. 86.1 CE”* (FJ 4º).

“No entra a conocer la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el art.31.1 CE, alegada también por los Diputados recurrentes”. (FJ 6º)

Tras la resolución de la Sentencia, no se han hecho esperar las reacciones tanto políticas como sociales.

En el marco político, los comentarios y críticas por parte de los partidos de la oposición, han venido a pedir responsabilidades políticas al Ministro de Economía, Cristóbal Montoro, pues exigen explicaciones de por qué llegó a aprobarse esa medida inconstitucional y piden la dimisión de su persona en el cargo político.

Desde el Partido Popular hacen autocrítica pero defienden la continuidad del Ministro en el Ejecutivo y sostienen que el error fue puramente 'formal'. En palabras de Rafael Hernando, en un intento de justificar la legitimidad de la medida impugnada, podrían haberlo hecho mejor pero insiste en que fue, según ha declarado en los medios de comunicación, una 'medida a la desesperada' para intentar evitar la intervención de nuestro país, incurriendo en un error de forma pero, insiste, no de fondo. Reiteran que hubo que tomar medidas excepcionales ante una situación excepcional, considerando que la medida fue eficaz para evitar una catástrofe como era el rescate de España.

El TC en este sentido se ha referido al manifestar que *“la gravedad de la crisis económica y, en consecuencia, la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el art. 135 CE, podría justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos, siempre (...) dentro de los límites y con respeto a las exigencias que la Constitución impone”* (FJ 5º).

Y añade, el TC (FJ 5º) que, *“cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el art. 31.1 CE, en orden a conseguir un sistema tributario justo (STC 19/2012, FJ 4)”*.

En definitiva, ha resultado una decisión del TC a mi juicio ejemplarizante, aunque con un poco de retraso tras haberse dictado 5 años después. Sin embargo, pienso que también se echa en falta, que el TC entre a valorar las posibles lesiones, que esa amnistía fiscal podría haber llevado a cabo, de los principios del art. 31.1 CE.

No cabe duda de que supone una necesaria intervención por parte del Tribunal, pues es una ofensa para todo el país que se siente indignado, por la aprobación de esa amnistía, que supone una diferencia de trato muy grande para el contribuyente que cumple como es debido, pues mientras se exige el cumplimiento de numerosos impuestos y se somete a inspecciones al conjunto de ciudadanos que humildemente cumple con sus obligaciones pagando sus impuestos al 43%, hay una clase de privilegiados, la mayoría

procesados, que han hecho una regularización que realmente era la legalización de un fraude.

A la vista de las anteriores consideraciones planteadas por el TC, podemos concluir que “se admite la legitimidad de las desigualdades cuando concurren las siguientes circunstancias (STC 26 de abril 1990):

- La desigualdad se base en una justificación objetiva y razonable.
- Las diferencias no sean arbitrarias o irracionales.
- La desigualdad no resulte artificiosa o injustificada de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- La desigualdad guarde una proporción entre el medio y el fin que se persigue.”⁵⁸

Partiendo de esta desigualdad necesaria, denominada *desigualdad cualitativa*, justificada por criterios objetivos y razonables, aparece íntimamente relacionado el principio de progresividad⁵⁹, pues para llegar a alcanzar de forma eficiente la justicia distributiva, dicha desigualdad se materializa en la aplicación del principio de progresividad, pues a medida que aumenta la capacidad económica de una persona respecto de otra, aumentará la cuota en que aquélla deba de contribuir.

En este sentido, Pérez Royo señala que “la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad (...)”⁶⁰

Podríamos decir que, esto es así porque el principio de progresividad sirve como medio o instrumento para repartir la distribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica que se tenga, de tal manera que la obligación de contribuir a los

58 NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y Fuentes del Derecho Financiero”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág.56.

59 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 39

60 PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 25ª ed, ob, cit., pág 73

gastos públicos sea mayor cuanto más riqueza disponga un sujeto, encontrándose aquí la justificación objetiva y razonable a ese reparto de obligaciones fiscales pues, de lo contrario, sí se estaría produciendo un trato discriminatorio si la obligación del pago de los tributos se exigiera en la misma cuantía y de forma igual, ignorando la diferencia de capacidad económica entre los contribuyentes.

Respecto a la conexión entre estos dos principios, el de progresividad e igualdad, resulta necesario destacar a estos efectos la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º) "*Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– (...) Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*".

También es importante, en este sentido, la STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4º) al señalar que "*la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto siempre que se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto*", es decir, que debe atender a razones y circunstancias objetivas, siendo éstas la capacidad económica que posea cada contribuyente en el momento del devengo del impuesto.

En definitiva los efectos de la aplicación de este principio junto con el principio de capacidad económica y de igualdad buscan alcanzar una mayor precisión de la renta disponible de los contribuyentes que haga más justa la redistribución de las obligaciones fiscales entre los mismos.⁶¹

Como apuntaba Pérez Royo, "el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4)"⁶²

61 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág. 30

62 PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 25ª ed, ob, cit., pág 71.

El principio de progresividad se pone en práctica, fundamentalmente, a través del IRPF⁶³ “se trata de un impuesto configurado sobre la manifestación más evidente de riqueza de los ciudadanos, su renta personal que permite gravar más intensamente a quien más percibe mediante tipos de gravamen progresivos”⁶⁴. Esto es así porque IRPF es un impuesto de carácter subjetivo que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente⁶⁵.

El Tribunal Constitucional en STC 182/1997, de 28 de octubre, se ha pronunciado al respecto al afirmar en su FJ9º que *“es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 C.E., dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fundamento jurídico 6.o)”. Es innegable que el IRPF (...) es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.o) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)*.

En la misma línea la STC 19/2012, ya mencionada con anterioridad, comienza el recurso recordando que, *“conforme a nuestra doctrina, dada su estructura y hecho imponible, el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema (SSTC 209/1988, 45/1989, 134/1996 y 182/1997)”*.

Supone, por tanto, la figura de este Impuesto, una de las más importantes a efectos de redistribuir las cargas públicas entre los contribuyentes de la manera más ajustada a

63 http://www.academia.edu/31570495/Principio_Progresividad_-_Google_Docs Consultado el 9 de junio de 2017.

64 CERVERA TORREJÓN, Fernando y MAGRANER MORENO, Francisco. *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia 2003, pág 19.

65 *Ibidem*

Derecho, conforme a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad.

III.3.-Relación jurídico-tributaria del principio de capacidad económica, igualdad y progresividad para una justa distribución de las cargas públicas

Para ir concluyendo, por todo lo expuesto anteriormente, podemos afirmar, como veníamos adelantando al inicio del Trabajo, que para ser entendido cada uno de estos principios de manera efectiva, se debe tener presente, como ha venido apuntando el TC, cada uno de ellos en relación con los demás, pues la singularidad de los mismos o el estudio de cada uno por separado carece de sentido resultando inviable poder alcanzar así la justicia financiera en el reparto de las cargas públicas. De este modo es requisito imprescindible para atender al significado y alcance de los mismos partir de la caracterización de los principios constitucionales tributarios como principios complementarios, que llevan de manera implícita su asociación con el resto, adquiriendo así significado propio.

Siendo ello así, “la justicia tributaria requiere, junto con el principio de capacidad económica de los sujetos, otros u otros criterios para hacerla efectiva” Criterios que, de acuerdo con Pérez de Ayala, serían la proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica del contribuyente y los principios de igualdad y generalidad⁶⁶

IV. CONCLUSIONES

Para finalizar con lo propuesto, partiendo de esa necesidad, que ha llevado al objetivo del presente trabajo, de alcanzar una visualización lo más próxima posible a las interpretaciones creadas por la jurisprudencia del TC respecto de estos principios, ante la dificultad de conocer la delimitación del contenido y alcance de los mismos, se ha llevado a cabo el análisis de algunas de sus Sentencias más importantes a efectos de

66 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit., pág 38.

comprender con mayor precisión su significado y su operatividad como límites de cara al legislador y al resto de órganos tributarios, que permita conocer, en la medida de lo posible, su reflejo en las distintas figuras impositivas, a efectos de proporcionar un mayor conocimiento y seguridad jurídica al contribuyente que puede ver mermada su capacidad económica por una posible confiscación injustificada en la aplicación de un determinado impuesto.

Las Sentencias en el Trabajo expuestas son sólo algunos de los pronunciamientos del TC que deja patente, en diversas situaciones y ante impuestos diferentes, las vulneraciones que, en muchas ocasiones, sufren los principios constitucionales tributarios y que ha llevado a crear jurisprudencia en este sentido, dada la importancia que revisten los mismos en la medida en que actúan no sólo como el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas sino como derecho de los contribuyentes a no ser sometidos a gravámenes abusivos y desproporcionados, preservando los derechos de los mismos y sirviendo como instrumento para lograr alcanzar una justa distribución de las obligaciones tributarias.

A la luz de la jurisprudencia examinada, he podido observar que, el Tribunal Constitucional en su propósito de otorgar la protección que merecen los principios tributarios, hace de los mismos una interpretación justa y, en la medida de lo posible, suficiente, con el fin de defender a los contribuyentes ante la falta de determinación y funcionalidad de estos principios en el texto normativo, que como sabemos, es la fuente que dota de seguridad jurídica a los ciudadanos, en la medida en que proporciona el conocimiento imprescindible para saber, en todo momento, a qué atenerse dada una situación que implique consecuencias jurídicas.

Como criterio fundamental, insiste el TC en varias de sus Sentencias en la necesidad de interpretar los principios como unidad, en estrecha relación unos con otros de modo que permita alcanzar la justicia en el reparto de la carga tributaria, y no, por tanto, de forma separada. De este modo, el Tribunal Constitucional deja patente en qué casos no es admisible la aplicación de un tributo, en alguno de sus extremos, en la medida en que el

gravamen impuesto resulta inadecuado por ser contrario al principio de capacidad económica y de igualdad fundamentalmente (necesariamente relacionados, como hemos visto, con el principio de progresividad) incurriendo, en tales casos, en una vulneración del art. 31. 1 CE, y que no se puede pasar por alto dada la supremacía de la misma que dota de la más absoluta protección a los principios constitucionales tributarios.

Nuestra jurisprudencia constitucional ha tratado, y continúa tratando en su labor de interpretar las normas que se encuentran en constante evolución, de marcar y recalcar los límites que deben orientar al legislador en la aplicación de los impuestos, y podemos llegar a la siguiente conclusión:

– Que en ningún caso, podrán darse situaciones en las que la aplicación de un tributo grave una renta inexistente, puesto que la manifestación de ese índice de capacidad económica es el criterio llamado a satisfacer los tributos. Es decir, que si no hay una manifestación de capacidad económica **suficiente**, **NO** podrá exigirse el pago de tributo alguno. Supone ésta la primera de las premisas a tener en cuenta el legislador, recordando la esencia del principio de capacidad económica como principio rector de la justicia tributaria.

– Que partiendo de lo anterior, en los casos en los que los ciudadanos revelen un índice de capacidad económica, y en consecuencia, una aptitud y una obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (como manda el art. 31.1 CE), el legislador exigirá el pago de los tributos según la capacidad económica de cada contribuyente, es decir, ajustándose en cada caso, a la renta que posea cada uno, con la prohibición de no sobrepasar esa exigencia, recordando el carácter no confiscatorio del precepto (art. 31.1 CE). De esta manera, ha dejado claro el TC que, en todo caso, el legislador debe respetar un mínimo existencial no gravable que permita al ciudadano costear sus necesidades más vitales y no sólo eso sino de forma digna, es decir, que debe prevalecer el interés individual de vivir decentemente, cuya prioridad es máxima, al interés general al sostenimiento de los gastos públicos.

– Que en el momento en que se exija el pago de un impuesto, la capacidad económica sobre la que se parte como fundamento de la imposición, debe ser en todo caso, real y actual. De este modo, se prohíbe la exigencia del pago de un impuesto cuando se presuma (sin ninguna razón lógica) la existencia de capacidad económica, o se justifique tal exigencia en la posesión de un determinado índice de riqueza en un momento anterior a la entrada en vigor de la norma que obliga el pago de un impuesto.

– Que el impuesto, no puede ser aplicado de forma desmedida, sino que necesariamente debe atender al principio de igualdad como medida de capacidad económica, impidiendo el TC cualquier situación de trato discriminatorio ante situaciones económicamente iguales e insistiendo en la desigualdad cualitativa (esto es, el “sentido vertical” del principio) mediante la imposición de impuestos progresivos, que haga posible que aquellos cuya capacidad económica sea mayor, contribuyan más que proporcionalmente a la misma, pagando al final, una cantidad superior, que aquellos que disponen de una capacidad económica inferior, pues sólo así podrá hablarse de reparto justo y equitativo de las obligaciones al sostenimiento de los gastos públicos.

– Que, por último, sólo podrá justificarse la desigualdad de trato siempre y cuando no concurren las siguientes circunstancias, ya descritas por el TC (STC 26 de abril 1990), esto es, cuando:

- La desigualdad se base en una justificación objetiva y razonable.
- Las diferencias no sean arbitrarias o irracionales.
- La desigualdad no resulte artificiosa o injustificada de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- La desigualdad guarde una proporción entre el medio y el fin que se persigue.”

A la vista del análisis efectuado en el presente trabajo, resulta patente la importancia que juega el papel del Tribunal Constitucional en defensa de los

derechos del contribuyente.

V. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel:

- *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1993.
- Monografías Jurídicas. *Devengo del Tributo y Periodo Impositivo*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997.

CAZORLA PRIETO, Luis María: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, ed 16º, Aranzadi S.A., Navarra, 2016.

CERVERA TORREJÓN, Fernando y MAGRANER MORENO, Francisco. *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2003.

CUBERO TRUYO, Antonio M. y GARCÍA BERRO, Froilán: “*El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, 2ª ed, Mergablum, Madrid, 2001

ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto: Monografías Jurídico-Fiscales. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

FERREIRO LAPATZA José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ Javier, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ Jesús: *Curso de Derecho Tributario. Sistema Tributario Español*, 8ª ed, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2013.

LASARTE Javier, RÁMIREZ, Salvador y AGUALLO ÁNGEL : *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Materia Financiera y Tributaria* (1981-1989), Tecnos, Madrid, 1990.

NIETO MONTERO, Juan José: “El Principio de Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia constitucional”. En RDFHP, nº 238, 1995.

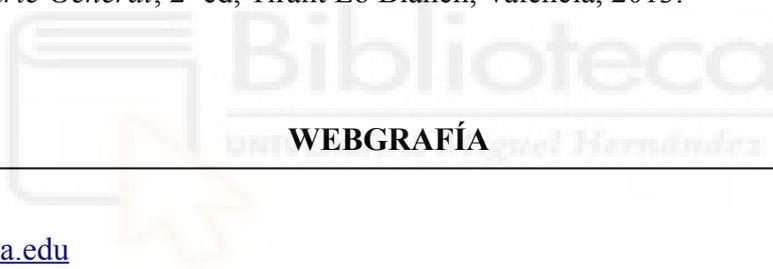
PAGES I GALTES, Joan: Monografías Jurídicas. *Manual del Impuesto Sobre Actividades Económicas*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 25ª ed, Aranzadi S.A., Navarra, 2015.

SALCEDO BENAVENTE José María: *Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucional*.

VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (Coord): *Ordenamiento Tributario Español: los impuestos*, 2ª ed, Titant Lo Blanch, Valencia, 2013.

VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 2ª ed, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.



WEBGRAFÍA

www.academia.edu

www.agenciatributaria.es

www.aranzadi.com

www.boe.es

www.books.google.es

www.consultorjuridico.wke.es

Derecho Tributario – Monografias.com

www.economia.elpais.com

www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es

hj.tribunalconstitucional.es

www.ief.es

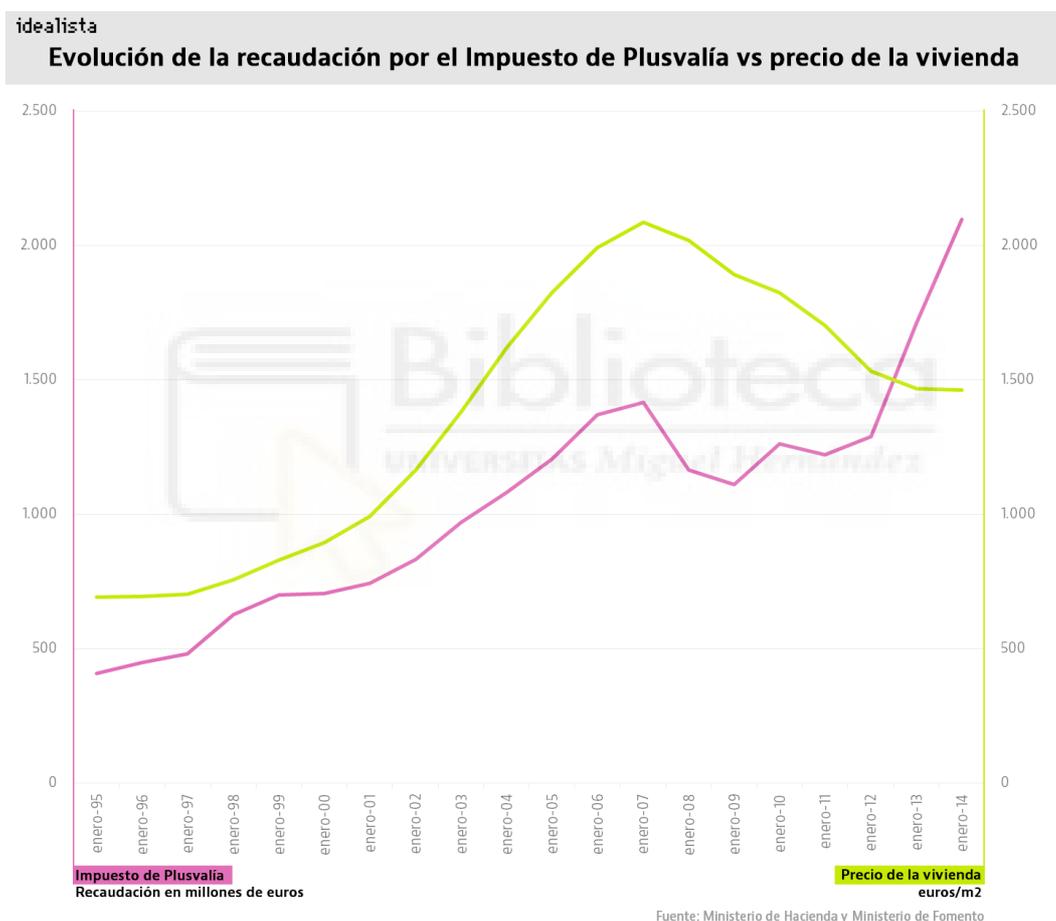
www.tribunalconstitucional.es

VI. ANEXOS

(**Anexo 1.** Cuadro gráfico de la evolución del precio de las viviendas en España) “Fuente: gurusblog”



(Anexo 2. Cuadro explicativo de la evolución de la recaudación por el Impuesto de Plusvalía vs precio de la vivienda). “Fuente: Ministerio de Hacienda y Ministerio de Fomento”



(Anexo 3. Infografía, Fuente: Elaboración Propia con www.canva.com)



(Anexo 4. Infografía, Fuente: Elaboración Propia con www.canva.com)

