

IV.- PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.- Introducción

El contenido del presente capítulo está dedicado, esencialmente, a los principios constitucionales en materia tributaria considerados en base a dos aspectos fundamentales: primero en cuanto a principios básicos de la disciplina y segundo, en cuanto a fuentes normativas sustanciales a las que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico-tributario. Ello no obstante, debe recordarse que los principios constitucionales no agotan el conjunto de principios específicos de una determinada materia, en este caso, la tributaria, sino que existen también otros principios, positivizados o no, que resultan asimismo aplicables a este sector del ordenamiento, pero que, sin embargo, y sin dejar de resaltar su contribución a la configuración del Derecho tributario, no serán objeto de análisis en las líneas que siguen.

Los textos constitucionales contienen, normalmente, los principios fundamentales que rigen el ordenamiento jurídico de cada país, a través de los cuales se plasma positivamente el ideal de justicia que una comunidad organizada profesa en un momento histórico determinado. Esta idea de justicia también está presente, es obvio, en el ámbito del tributo y debe, asimismo, reflejarse en los principios constitucionales mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

Precisamente, el alcance de estos principios en relación con el propio ordenamiento jurídico viene determinado por su carácter de valores básicos asumidos, en cuanto tales, por la norma fundamental del Estado; en tal sentido puede decirse que cumplen una

indudable función ordenadora que se refleja tanto en el terreno normativo como en el interpretativo.

En general cabe afirmar, pues, que los principios constitucionales tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental.

Evidentemente, esta garantía de adecuación de la legislación ordinaria se consigue a través de los mecanismos de control de la llamada “justicia constitucional” cuya existencia y funcionamiento dan la medida de la eficacia real de los principios constitucionales en el seno del ordenamiento jurídico.

La constitucionalización de dichos principios, se traduce técnicamente en el establecimiento de ciertos límites materiales que se proyectan en la normativa posterior que va a configurar, en nuestro caso, el sistema tributario y, por consiguiente, también, al ejercicio del poder que tiene encomendada su elaboración. Pero, conviene insistir en que la eficacia limitativa de los principios contenidos en las normas constitucionales resultaría inoperante, si tales normas carecieran de efectos plenamente vinculantes y se configuraran como meros criterios pragmáticos u orientadores necesitados de desarrollo legislativo ulterior o si su vulneración no fuese alegable ante los tribunales.

En ambos casos su eficacia como elemento de ordenación social es prácticamente nula. De ahí que sea preciso destacar el carácter normativo y vinculante que se atribuye generalmente a los principios y preceptos de nuestro texto constitucional y, así, suele admitirse que la vigente Constitución no sólo asigna competencias, como es tradicional en este tipo de textos, a los distintos poderes del Estado, sino que además contiene normas jurídicas inmediatamente aplicables, es decir, normas que atribuyen directamente derechos y obligaciones respecto, tanto de los poderes públicos, como de los propios ciudadanos.

Como es evidente, no todos los preceptos constitucionales tienen el mismo alcance, pero todos ellos presentan claramente un contenido normativo que los poderes públicos no pueden desconocer y, que en relación con los principios fundamentales se confirma particularmente por la protección jurisdiccional especial prevista en el artículo 53 de la Constitución.

Pues bien, ese valor normativo inmediato y directo que tiene la Constitución alcanza de lleno a los principios específicos del ordenamiento tributario, recogidos en el artículo 31 del texto constitucional:

1) 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.

2) El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía.

3) Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

En el transcrito precepto se sintetizan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria -principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación-, junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria -principio de legalidad-.

Es de señalar que nuestra Constitución no se limita a establecer los principios tradicionales en la legislación tributaria, sino que además incorpora, significativamente, a nuestro Derecho principios nuevos de ordenación material del gasto público. Esta novedad radical contribuye a fijar definitivamente un criterio insoslayable: la idea del

reparto justo de la carga tributaria, la justicia en los ingresos del Estado, ha de vincularse forzosamente con un programa justo en el gasto público. No puede existir un ideal de justicia tributaria aislado del ideal de justicia referido a la totalidad de la actividad financiera. De ahí, la indudable trascendencia que suele atribuirse al mencionado precepto¹³⁹.

Por otra parte, como dispone el artículo 53 de la Constitución, cualquier violación de los referidos principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra las Leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La eficacia limitativa a que nos hemos referido anteriormente se asegura mediante este reconocimiento de la competencia del Tribunal Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de cualquier disposición de rango legal que conculque los principios de justicia tributaria. Ya se ha advertido que sólo la posibilidad de enjuiciar la adecuación de la producción normativa tributaria a lo dispuesto en los principios constitucionales que rigen en este sector del ordenamiento, dará la medida de la eficacia real de tales principios.

Junto a los criterios del artículo 31, dentro de la parte orgánica de la Constitución, se recogen una serie de principios y normas básicas que afectan también a nuestra materia de forma singular. Se trata, entre otras, de las normas relativas a la distribución territorial del poder tributario, así como al sistema de fuentes, que serán examinadas al estudiar los correspondientes temas.

En este sentido, Sánchez Serrano¹⁴⁰ destaca que los principios constitucionales que tienden a la consecución de la llamada *justicia financiera* no se hallan formulados únicamente en el artículo 31 de la Constitución, sino que hay otros muchos principios constitucionales aplicables en relación con la materia financiera, a través de cuya

¹³⁹ Como es sabido, fue el entonces senador FUENTES QUINTANA quien logró, mediante una enmienda al texto del Proyecto de la Constitución, la inclusión de un segundo apartado en el artículo 31 por el que también se establecen determinados principios materiales del gasto público.

¹⁴⁰ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado...*, pág. 257.

efectiva aplicación podría obtenerse una mayor justicia del sistema financiero en su conjunto.

Señala el autor citado que, no deja de constituir una cierta incoherencia de la doctrina “el proclamar, por un lado, la adhesión a una vaga e incorrecta idea global de justicia financiera, que se referiría conjuntamente tanto a los ingresos y a los gastos, y por otro descuidar, no potenciar o no cultivar suficientemente aquellos principios o mecanismos jurídicos que servirían precisamente para hacer jurídicamente relevante la conexión lógica que indudablemente existe entre el momento del ingreso y del gasto, entre el ciudadano-contribuyente y el ciudadano destinatario del gasto y beneficiario de los bienes públicos o colectivos que con él se financian. Y me refiero, no sólo a los principios de autonomía, coordinación, solidaridad, etc. [...], sino también a posibles mecanismos jurídicos, tales como el de la causa de la obligación tributaria, el del equilibrio presupuestario, el del reconocimiento de eficacia respecto de los ingresos”,¹⁴¹ entre otros.

En fin, además de las disposiciones que específicamente se refieren a la materia tributaria, o en su caso financiera, la Constitución garantiza el respeto y la tutela de otros principios y valores generales que, en cuanto tales, es preciso remarcar que también deben tenerse presentes, en la medida en que puedan resultar relevantes, en la regulación y aplicación de las instituciones tributarias.

2.- Los principios materiales de justicia

Se ha visto que el apartado primero del artículo 31 de la Constitución establece la ordenación básica y sustantiva del tributo a través de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad, bien entendido que todos ellos se reconducen a un único principio, el de *justicia tributaria*, pues cada uno de los anteriores no son más que concreciones parciales de este último. Por lo mismo, puede

¹⁴¹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado...*, pág. 258.

afirmarse que los distintos principios enumerados no encuentran explicación de forma aislada sino que entre ellos existe una lógica dependencia, como consecuencia de ser la expresión de un mismo ideal, el *reparto justo de la carga tributaria*.

Así el principio de igualdad exige, en rigor, el de la generalidad que, a su vez, sólo alcanza sentido en relación con el de capacidad económica, y, en fin, la progresividad es una manifestación de la igualdad, entendida como *igualdad real*.

La mayor parte de la doctrina admite que la justicia del sistema tributario se mide tomando en consideración, de manera unitaria, el grado de cumplimiento normativo del conjunto de los principios consagrados en el texto constitucional, cuya primacía ordenadora está fuera de toda duda.

2.1.- El principio de generalidad

La Constitución dispone 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*. En el mismo sentido, el artículo 3 de la LGT previene que *la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*.

El término *todos* empleado por el legislador constituyente tiene aquí un doble significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se refiere sólo a los ciudadanos españoles, sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas. En segundo lugar, se establece el criterio de la generalidad en la distribución de las cargas públicas, mediante el cual se prohíbe la

existencia de privilegios fiscales. Queda proscrita, pues, la posibilidad de conceder dispensas en el pago de los tributos¹⁴².

La generalidad no implica que todos y cada uno de los miembros de la comunidad tengan que pagar una misma cantidad de dinero, pues sería injusto hacer pagar a quienes no pueden, como tampoco sería justo que todos contribuyesen con un mismo importe. Por ello, el principio de generalidad se atempera con la aplicación de otro principio, el principio de capacidad económica. Todos tienen que pagar tributos, pero, naturalmente, todos los que puedan, esto es, quienes tengan capacidad económica para soportar la carga que representan.

En la actualidad, el principio de generalidad constituye un mandato dirigido directamente al legislador que debe tener en cuenta a la hora de tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, de forma que, en esta tarea, contemple de igual modo todos aquellos hechos, actos o negocios jurídicos que sean indicativos de capacidad económica.

Efectivamente, en un sentido muy amplio, el principio de generalidad quiebra si la ley, al definir los hechos imposables, deja fuera de gravamen otros hechos reveladores de capacidad económica, pues, en este caso, la carga impositiva no queda repartida con carácter general sobre todos los sujetos de igual capacidad contributiva¹⁴³. Sin embargo, en un sentido más estricto, el principio se conecta con la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias. Desde este punto de vista, puede afirmarse que el principio de generalidad impide la concesión de exenciones fiscales arbitrarias y discriminatorias.

¹⁴² Como señala PONT MESTRES, es un principio que prohíbe el privilegio, esto es la exoneración caprichosa e injustificada. PONT MESTRES, M.: *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Civitas REDF, núm. 31, 1981, pág. 373.

¹⁴³ No parece que éste sea un problema que afecte a la configuración de nuestro vigente sistema tributario, en tanto que no adolece de ausencias notorias en cuanto a la consideración de la capacidad económica sometida a contribuir sino, en todo caso, de algunas disfunciones y sobreimposiciones en relación con el gravamen de determinadas manifestaciones de riqueza.

Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad carezca de justificación razonable.

En Sentencia de 2 de junio de 1986 señala el TS que: “*la generalidad como principio de la ordenación de los tributos ... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto, la alusión intuitu personae, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación*”.

Ahora bien, debe insistirse en que el establecimiento de beneficios fiscales puede ser materialmente legítimo, aun cuando favorezca a personas dotadas de capacidad económica suficiente, siempre que mediante su concesión se pretenda la consecución de determinados fines que gozan también de cobertura constitucional. No podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas.

El propio Tribunal Constitucional ha señalado que hay que postular una *interpretación conjunta de los principios constitucionales*, de forma que en determinados supuestos puede admitirse una cierta restricción en alguno de ellos, siempre y cuando tal restricción vaya encaminada al potenciamiento de otros. Asimismo, en Sentencia de 26 de marzo de 1987, el Alto Tribunal admitió plenamente la legitimidad de la finalidad extrafiscal y la utilización del tributo como instrumento de política económica.

2.2.- El principio de igualdad

El principio de igualdad se configura como un valor superior, no sólo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto. Así lo proclama la Constitución

en el artículo primero, al señalar que junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político inspira el ordenamiento jurídico; desarrollado, más adelante, en los artículos 9 y 14, que garantizan, respectivamente, la efectividad de la igualdad sustancial y la igualdad formal ante la ley. Como ha resaltado el Tribunal Constitucional, la igualdad del artículo 1.1 de la Constitución “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 artículo 31, número 1 de la Constitución”¹⁴⁴.

En el ámbito tributario, el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

No cabe duda de que, en la actualidad, el principio de igualdad no agota su contenido con el de capacidad económica, sino que, por el contrario, también puede ser contemplado e interpretado desde otras dimensiones y en conexión con otros principios, particularmente, con el principio de progresividad¹⁴⁵.

¹⁴⁴ STC 8/1986, de 21 de enero. El mismo criterio se recoge también en las SSTC 19/1987, de 17 de febrero y 54/1993, de 15 de febrero.

¹⁴⁵ El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en relación con la conexión entre los artículos 14 y 31.1 de la Constitución manifestando 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 materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del artículo 14 en un precepto –artículo 31.1- cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta”; concluyendo que “la igualdad ante la ley –ante la ley tributaria, en este caso- resulta, pues, indisociable de los principios que se enuncian en el último precepto constitucional citado”; esto es, que los principios “de generalidad, capacidad y progresividad, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio”. STC 209/1988, de 10 de noviembre.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha sentado una serie de criterios en torno al concepto de igualdad, de entre los cuales conviene destacar los dos siguientes: primero, el principio de igualdad no impide cualquier desigualdad, sino sólo aquellas que puedan considerarse discriminatorias o arbitrarias, por no estar fundadas en algún criterio amparado por el ordenamiento. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional¹⁴⁶.

En segundo lugar, más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de *igualdad real*, expresado en el artículo 9.2 de la Constitución. En base a lo cual, se amparan discriminaciones operadas por las normas tendentes a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables. En definitiva, el artículo 9.2 de la Constitución *puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial*.

La conexión entre igualdad y progresividad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con esta última matización del principio de igualdad que ha realizado el Tribunal Constitucional. En este sentido el Alto Tribunal ha señalado que la igualdad que se proclama en el artículo 31 va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la

¹⁴⁶ STC de 26 de abril de 1990. Añade el Alto Tribunal que “para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.

aspiración a la redistribución de la renta. Y también que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto, que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto¹⁴⁷.

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que el principio de igualdad, tal como se concibe en el artículo 31 de la Constitución, se predica también respecto del gasto público: *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos ...* De esta manera la exigencia de igualdad no queda confinada en el ámbito del ordenamiento tributario, sino que se inserta como exigencia insoslayable del ordenamiento financiero en su conjunto. En definitiva, la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el sector del gasto público, al punto de que sólo una valoración conjunta permitirá emitir un juicio acerca de la igualdad como valor presente en el ordenamiento financiero.

Así lo han entendido Martín Queralt y Lozano Serrano¹⁴⁸, quienes apuntan que una desigual presión fiscal sobre un determinado sector profesional o sobre un determinado territorio, puede encontrar su justificación en una desigual proyección del gasto público sobre ese mismo sector. Por ejemplo, una mayor presión fiscal sobre las grandes concentraciones urbanas puede encontrar su compensación en una política de gasto público que generosamente oriente los recursos públicos hacia esas grandes concentraciones urbanas. Y viceversa.

2.3.- El principio de capacidad económica

Entre los criterios o principios consagrados por el artículo 31.1 de la Constitución sobresale el principio de *capacidad económica*, de amplia tradición en los textos constitucionales, y al que podemos considerar como el criterio básico y central en el

¹⁴⁷ SSTC de 20 de julio de 1981 y de 20 de febrero de 1989.

¹⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso...*, pág. 169.

reparto de la carga tributaria. En el ámbito de la legislación ordinaria, también el artículo tercero de la LGT dispone que *la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos*.

A juicio de Cortés Domínguez, de todos los principios, quizá pueda decirse que el de capacidad económica es el más trascendental no sólo en el momento de creación de la norma tributaria, sino también en el de su interpretación. De otra parte, su eficacia metodológica se proyecta en la construcción dogmática de las instituciones tributarias. Es, pues, el principio tributario por antonomasia¹⁴⁹.

Durante mucho tiempo el principio de capacidad económica, se ha configurado como el único *criterio material de justicia*, erigiéndose en fundamento de la imposición en base a un razonamiento lógico que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Pero esta exigencia lógica y comúnmente aceptada no asegura, por si sola, "un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad", sobretodo si se atiende a las situaciones individualizadas de los contribuyentes. Por ello, tanto la doctrina como el propio Tribunal Constitucional han puesto de relieve la necesidad de contemplar el principio de capacidad económica teniendo en cuenta también los restantes principios tributarios, en particular los principios de igualdad y progresividad. En el momento actual, pues, se mantiene una visión del principio que, aun dentro de las líneas esenciales de la concepción tradicional, lo proyecta sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros criterios del ordenamiento tributario como con los principios de justicia del gasto público¹⁵⁰. En definitiva, la justicia del tributo exige

¹⁴⁹ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, pág. 25.

¹⁵⁰ El Tribunal Constitucional ha señalado el carácter no exclusivo de la capacidad económica como criterio de justicia, al tiempo que parece recoger la doctrina según la cual aquélla sería, no tanto un principio, como una exigencia lógica impuesta por la propia naturaleza del proceso de obtención de recursos tributarios. En este sentido manifestó en la Sentencia de 20 de julio de 1981 que "a diferencia de otras Constituciones, la española, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva.

la presencia de dos requisitos generales de una ordenación jurídica de la vida social: la generalidad y la igualdad.

Señala Ferreiro¹⁵¹ que tres principios ligados entre sí, destacan por su difusión y aceptación en las Constituciones actuales respecto al reparto de la carga tributaria: el principio de generalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo, el principio de capacidad. Pero la capacidad económica, añade el autor, más que un tercer principio es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se encuentra hoy universalmente consagrado.

Teniendo en cuenta lo anterior, puede explicarse ahora en qué consiste la capacidad económica. Hemos convenido, que los tributos han de basarse esencialmente en la capacidad económica de los llamados a contribuir. Para ello es necesario determinar, primero, quien tiene y quien no tiene capacidad económica. Es decir, determinar lo que la doctrina ha llamado *capacidad contributiva absoluta*¹⁵²: la aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. En segundo lugar, establecido ya quienes tienen que tributar, es preciso fijar en que medida tiene que contribuir cada uno de ellos, de acuerdo con su *capacidad contributiva relativa*.

La capacidad contributiva absoluta actúa como límite del legislador en el momento de fijación de los hechos imponibles. En este sentido, el legislador debe configurar los hechos imponibles de tal forma que éstos sean reveladores de capacidad económica. No pueden exigirse tributos en relación con una circunstancia, o un supuesto de hecho, que no sea una manifestación de capacidad para contribuir. En cambio, no obliga este

Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra⁷.

¹⁵¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 57 y 58.

¹⁵² A pesar de que la doctrina ya había acuñado la distinción entre la capacidad contributiva absoluta y la capacidad contributiva relativa, fue GIARDINA quien la dotó del significado que, comúnmente, viene aceptándose por la generalidad de los tratadistas del ámbito tributario.

principio, a que, necesariamente, toda manifestación de riqueza tenga que estar sometida a tributación.

Existen unos hechos que, en la generalidad de los casos, revelan capacidad económica. Es decir, son indicativos de que quien los realiza tiene, al menos normalmente, capacidad para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Estos pueden ser *índices directos*, como la percepción de la renta o la posesión de un patrimonio, o *índices indirectos*, como el gasto o consumo de la renta, o la circulación del patrimonio. Tales hechos se configuran por la Ley como hechos imponibles, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir.

En la tarea de concretar el principio de capacidad económica, la doctrina ha acuñado algunos criterios orientadores de la idoneidad de esos índices para manifestar capacidad contributiva¹⁵³. Así se formuló el denominado *principio de normalidad*, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible debe atender a un supuesto que, *normalmente*, sea indicativo de capacidad económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto implique realmente capacidad económica, pero las hipótesis particulares que sean excepción a tal regla de normalidad no pueden ser siempre tenidas en cuenta. El legislador no puede formular una casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de esa capacidad económica. La regla de la normalidad de los casos se erige, en definitiva, como criterio para enjuiciar la constitucionalidad de cada una de las leyes impositivas desde la perspectiva de su adecuación a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica¹⁵⁴.

¹⁵³ También se debe a GIARDINA la enunciación de estos principios o criterios auxiliares al de la capacidad económica que, por lo demás, gozan de plena asunción por parte de la doctrina posterior.

¹⁵⁴ El Tribunal Constitucional ha señalado al respecto que: “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”. STC 37/1987, de 26 de marzo.

Ello no obstante, en aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica en un supuesto concreto, la solución deberá venir, en su caso, por vía de las exenciones o bonificaciones.

Otro criterio que contribuye a orientar en la labor de determinación de los hechos imposables viene dado por la denominada *exención del mínimo vital*, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se destina a la cobertura de las mínimas necesidades vitales de su titular¹⁵⁵. Lo mismo ocurre con la exoneración o menor tributación en la imposición sobre el consumo de determinados artículos considerados elementales y de primera necesidad.

Por otro lado, hemos dicho que el reparto de la carga tributaria exige asimismo la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo. No es suficiente establecer los tributos en función de hechos o actos que indican capacidad económica, sino que es necesario, además, que la medida concreta en que debe contribuir cada uno también se determine de acuerdo con la capacidad económica. La capacidad económica relativa se configura así como el criterio que debe orientar la elección de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

Señala al respecto Cortés Domínguez¹⁵⁶ que no basta con fijar la extensión y las manifestaciones de la riqueza imponible, sino que, para concretar la participación de cada uno en la carga tributaria de acuerdo con el principio de capacidad económica, parece necesario establecer los métodos impositivos que hagan factible tal adecuación. Añadiendo el citado autor que, si el principio de capacidad económica no circula por todo el sistema tributario, impregnando de verdadera fundamentación jurídica, todas y

¹⁵⁵ Como ha señalado TEJERIZO LÓPEZ, *por debajo de los mínimos es posible que las personas exterioricen alguna capacidad económica, pero en modo alguno exteriorizan capacidad para satisfacer los tributos*. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria*, en El Tribunal Constitucional, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 2644.

¹⁵⁶ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, pág. 33.

cada una de las relaciones tributarias podría pensarse que su valor era puramente programático y que su eficacia era más bien dudosa.

Precisamente, a través de los métodos impositivos, de las técnicas de cuantificación del tributo, se logra asimismo hacer efectiva la igualdad y la generalidad tributaria: todos deben contribuir conforme a su propia capacidad económica¹⁵⁷.

El tributo es justo si se adecua a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo. Esta adecuación a la capacidad económica tiene una doble vertiente: de un lado, quien no posea un determinado nivel de capacidad económica no deberá contribuir; de otro, la contribución de cada uno debe establecerse habida cuenta de la capacidad económica de los demás. El principio exige, como advierte Cortés Domínguez, no sólo la participación en el sostenimiento de las cargas públicas, sino también que esa participación se establezca atendidos los niveles económicos de los contribuyentes, de tal modo que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior¹⁵⁸.

El mismo criterio sostiene Ferreiro¹⁵⁹, para quien cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes.

El principio de capacidad económica debe ser, por tanto, fuente principal a la hora de delimitar los diferentes hechos impositivos y de cuantificar la concreta carga tributaria de cada contribuyente, pero no la única. En cuanto los tributos tienen como fin

¹⁵⁷ Cfr. PONT MESTRES, M.: “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universidad de Barcelona, 1985, págs. 38-51.

¹⁵⁸ *Ibidem*, pág. 25.

¹⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 58.

fundamental lograr ingresos para el Estado, el sistema tributario ha de responder, en su conjunto, al principio de capacidad¹⁶⁰. Pero el tributo puede legítimamente perseguir otros fines distintos a los estrictamente recaudatorios y, en estos casos, sus hechos impositivos pueden ser delimitados con arreglo a otros criterios distintos al de capacidad, siempre que tales fines y criterios estén asimismo protegidos por la Constitución.

De la misma forma, aunque las exenciones se establezcan generalmente en relación con supuestos en los que la realización del hecho imponible no revela capacidad económica, con ellas pueden también perseguirse otros fines, y pueden, por tanto, definirse con arreglo a criterios distintos al de capacidad, mientras tales fines y criterios estén dotados asimismo de suficiente respaldo constitucional.

En este sentido, el artículo 4º de la LGT indica que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”¹⁶¹.

Este precepto consagra en nuestro sistema la idea de que los tributos pueden ser utilizados con fines extrafiscales y, en particular, para lograr el crecimiento del producto nacional y su mejor distribución. Ello no obstante, no puede dejar de señalarse las dificultades que, desde un punto de vista dogmático, plantea la aplicación

¹⁶⁰ Cfr. PONT MESTRES, M.: “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universidad de Barcelona, Vol. III, 1990, págs. 210-212.

¹⁶¹ El entronque constitucional del artículo 4 de la LGT se ha puesto en relación con el artículo 131 de la Constitución española, a tenor del cual “el Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”. Asimismo suele admitirse que *los principios rectores de la política social y económica*, regulados en el Capítulo III del Título I de la Constitución legitiman la concesión de beneficios tributarios no amparados materialmente por razones de capacidad económica.

contemporánea de dos principios, el de capacidad económica y el del tributo como instrumento de política económica, aparentemente contradictorios entre sí¹⁶².

En relación con esta cuestión, Cortés Domínguez ya puso de manifiesto que quizá la dificultad en cohesionar ambos principios radique en una falta de adecuación entre el perfil que adopta el jurista cuando ve el sistema a través del principio de capacidad económica y la misión que hoy ha de cumplir el Estado a través de la política fiscal. Quizá el principio de capacidad económica, tal como lo hemos encontrado en la doctrina, constituye el sistema partiendo del individuo y de salvaguardar sus derechos como tal. La llamada Hacienda neutral, cuya finalidad única es conseguir los ingresos necesarios para cubrir el gasto, opera dividiendo el gasto común entre todos los súbditos y este reparto lo lleva a cabo atendiendo al principio de capacidad económica. Y concluye que, dada la nueva concepción de la Hacienda, que, de otra parte, va íntimamente unida a una mejor distribución de la renta, no podemos considerar el principio de capacidad económica más que como instrumento de un orden social y económico más justo, instrumento que muchas veces, quizá, tendrá que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta¹⁶³.

Igualmente, Ferreiro considera que el “sostenimiento de los gastos públicos” a que se refiere el artículo 31 de la Constitución, no quiere decir sólo financiación de los gastos que efectivamente hayan de realizarse. El sostenimiento del gasto público puede propiciar y exigir tanto un déficit como un superávit presupuestario, así como el desaliento o el incentivo de determinadas actividades económicas que influyan de modo significativo en la marcha general de la economía y, en consecuencia, en el nivel y distribución equitativa del gasto que también viene exigida por el artículo 31 de la

¹⁶² En este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, quien ha mantenido que “la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que sean”. En “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, pág. 420.

¹⁶³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, pág. 52. En la misma línea, otros autores han destacado el carácter preponderantemente garantista de los principios tributarios clásicos. Así, RODRÍGUEZ BEREIJO o BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, entre otros.

Constitución. Entendido así, el sostenimiento de los gastos públicos permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines extrafiscales, siempre que se respeten las exigencias mínimas del principio de capacidad; que los fines queridos por el legislador sean queridos y amparados también por la Constitución; que su consecución esté encomendada por ella al Estado y a los demás entes públicos; y que su consecución se refleje, directa o indirectamente, en el nivel de gasto público o en su distribución¹⁶⁴.

Por lo demás, como ya se indicó, la finalidad extrafiscal y la utilización del tributo como instrumento de política económica fue plenamente reconocida por el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo¹⁶⁵.

Ahora bien, en tanto que el sistema tributario sigue siendo sustancialmente instrumento para lograr objetivos fiscales, debe estar orientado de forma principal por el principio de capacidad económica. Esto exige construir el sistema de manera que, en su conjunto, sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos, y permita, al mismo tiempo, una más justa y equitativa distribución de la riqueza que ha de lograrse no sólo por la vía de los ingresos, sino también por la vía de una asignación equitativa de los recursos públicos.

Martín Queralt y Lozano Serrano¹⁶⁶ han puesto de relieve que la exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento la capacidad económica también estará

¹⁶⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 59 y 60.

¹⁶⁵ También ha admitido este Tribunal la necesidad de realizar una interpretación conjunta de los principios constitucionales, de forma que en algún supuesto puede admitirse una cierta restricción en alguno de ellos, siempre y cuando tal restricción vaya encaminada al potenciamiento de otros. Véase, entre otras, la Sentencia de 25 de enero de 1983.

¹⁶⁶ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso...*, pág. 173.

presente, aunque de manera diferente. En unos casos, de manera positiva, esto es gravando manifestaciones indicativas de capacidad; en otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imposables de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

2.4.- El principio de progresividad y la no confiscatoriedad

El artículo 31 de la Constitución exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y *progresividad* que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos. De hecho, la progresividad supone la articulación del sistema tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines estrictamente recaudatorios, la efectiva redistribución de la renta y de la riqueza.

Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad, según éste se proyecta en el ámbito tributario¹⁶⁷. El sistema tributario justo queda ineludiblemente vinculado al principio de igualdad y al principio de progresividad, manifestando, con ello, una indisociable unión entre ambos principios, cuyo resultado esperado es una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza.

¹⁶⁷ Como ha señalado el Tribunal Constitucional “la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto”. STC de 20 de febrero de 1989.

En este sentido, ha dicho Ferreiro que la progresividad del sistema tributario, que depende, claro está, de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional¹⁶⁸.

De acuerdo con el texto constitucional el carácter progresivo afecta, no a cada tributo en particular, sino al conjunto del sistema tributario, por lo que nada impide que existan tributos proporcionales. Es suficiente, en suma, que se configuren como progresivos aquellos impuestos de mayor importancia dentro del sistema.

Finalmente, la progresividad tiene un límite infranqueable en la *no confiscatoriedad*. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos.

Señala Pérez Royo¹⁶⁹ que la referencia a la no confiscación tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, citando a Palao Taboada, que el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después. Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

¹⁶⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 61.

¹⁶⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho...*, pág. 40.

La no confiscación sería, desde ese punto de vista, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, que exige asimismo, de acuerdo con las manifestaciones del Tribunal Constitucional, “no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir”.

Ello no obstante, considera Ferreiro que no es superflua, ni puede desconocerse, la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo, por lo que la referencia al sistema del artículo 31.1 ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen¹⁷⁰.

3.- Principio de legalidad

3.1.- Introducción: fundamento del principio de legalidad

La regla básica sobre la producción normativa en el ámbito tributario la constituye el principio de legalidad o reserva de Ley, mediante el cual se excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la Ley. La reserva de Ley se configura así como el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la producción de normas; y supone, ante todo, un límite general a la potestad reglamentaria de la Administración¹⁷¹.

¹⁷⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 61 y 62.

¹⁷¹ En rigor, la expresión *principio de legalidad* encierra dos aspectos que, aun cuanto están estrechamente relacionados, pueden diferenciarse: por una parte, el principio de reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de la Administración. El principio de reserva de ley ofrece, a su vez, dos dimensiones: la reserva material, reflejada en las materias cuya regulación legal viene determinada constitucionalmente, y la reserva en sentido formal, que se expresa en las reglas de jerarquía normativa y congelación de rango. Por su parte, el principio de legalidad de la Administración implica que toda actuación singular del poder está justificada por Ley previa, actuando, en cualquier caso, como una cobertura legal de la actuación administrativa.

Como máxima representación de la voluntad popular, la Ley ocupa un lugar preeminente en el sistema de fuentes del Derecho, adquiriendo decisiva importancia en la configuración de las instituciones tributarias, y a la que sólo condiciona, es evidente, la Constitución.

El rango de Ley, *la fuerza de Ley*, deriva de que ella es la expresión más inmediata y directa de la voluntad popular. La Ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad, es decir, constituye el vehículo más genuino de las normas que la comunidad se da a sí misma a través de sus legítimos representantes. Por ello, en los sistemas democráticos asentados en el principio de separación de poderes, se reserva a la Ley la regulación básica y esencial de todo el ordenamiento jurídico. Como señala Ferreiro, la Ley debe contener el entramado básico del sistema jurídico, aquél en que basa y encuentra apoyo el resto de la normativa que configura el ordenamiento, pues sólo reservando a la Ley tal entramado básico el sistema garantiza la primacía de la voluntad popular.

En una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre ciertas materias. La idea de autonormación se incorpora así a la Ley y le atribuye una de sus características esenciales, nucleares, sustantivas: la que mejor permite diferenciarla del resto de las fuentes del Derecho. Pues si la Ley sirve también a otros valores –igualdad, unidad, seguridad jurídica, etc.- tal función puede ser desempeñada por otras normas que no son la expresión directa de la voluntad del pueblo manifestada a través de sus representantes¹⁷².

En el ámbito tributario, el principio de legalidad se ha identificado tradicionalmente con la exigencia de *autoimposición* o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes, es decir, que sean los propios ciudadanos por medio de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir.

¹⁷² FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 47.

Durante mucho tiempo esta exigencia de autoimposición se ha ligado estrechamente a la garantía individual frente a posibles intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad privada del ciudadano. El tributo era considerado como una clara injerencia estatal en las economías privadas frente a la cual había que oponer cuantas garantías fuera posible, y, entre éstas, la Ley era sin duda la más efectiva.

Sin embargo, en la actualidad, se reconoce al principio de legalidad un significado o fundamentación plural, de forma que junto a este carácter garantista estrictamente individual, puede sostenerse que el mencionado principio cumple también, incluso principalmente, otras funciones¹⁷³.

En primer lugar, una función de *garantía democrática* en el procedimiento de imposición o de reparto de la carga tributaria. Señala Pérez Royo que mediante la reserva de Ley, las decisiones sobre el reparto de la carga tributaria son tomadas por el órgano, dada su composición y funcionamiento, que mejor asegura la presencia de intereses contrapuestos y, por tanto, la pluralidad a la hora de establecer los tributos¹⁷⁴.

En segundo lugar se habla de una garantía de igualdad, en el sentido de tratamiento uniforme para los ciudadanos. En una Hacienda Pública como la que está configurada actualmente en nuestro país, la Ley resulta ser el expediente técnico más idóneo para conseguir la uniforme distribución de las cargas tributarias. El Tribunal Constitucional ha puesto de relieve este fin del principio de reserva de ley, señalando que *la garantía*

¹⁷³ En la misma línea que se expone a continuación, CALVO ORTEGA ha puesto de relieve las funciones que despliega, a su juicio, el principio de legalidad: *En primer lugar, la producción de leyes exige la intervención de las minorías, lo que permite una confrontación siempre útil en algún grado frente a un hipotético abuso. En segundo término, el procedimiento legislativo es más lento y tiene una mayor publicidad que el procedimiento del poder ejecutivo, lo que permite una mejor formación de la opinión pública, siempre importante en las democracias parlamentarias a las que nos referimos. Finalmente la cohesión de la mayoría parlamentaria es menor que la del gobierno, lo que se inscribe también en una línea de mayor garantía para los ciudadanos.* CALVO ORTEGA, R., op. cit., pág. 60.

¹⁷⁴ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho...*, pág. 41. Del fundamento democrático del principio de legalidad derivan BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, la consideración de que la reserva de ley tributaria es una manifestación específica de la reserva de normación a favor del órgano representativo, razón por la que el principio adquiere un significado *competencial*, representado por la atribución exclusiva que, sobre aquella materia, ostenta el órgano legislativo. *Curso...*, págs. 202 y 216.

de autoimposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra, es también en nuestro Estado constitucional democrático una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento.

Una última exigencia que se conecta con el principio de legalidad es la de seguridad jurídica o certeza del Derecho, que, en su sentido formal, requiere que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales¹⁷⁵. Tal exigencia, para ser efectivamente operativa, necesita sin duda el respeto al principio de legalidad, habida cuenta del mayor grado de fijación y estabilidad que incorpora la Ley. Aunque aquí sólo voy a referirme al principio de legalidad tributaria es preciso, no obstante, señalar que la Constitución extiende la reserva de ley a otras áreas del ordenamiento financiero, garantizando así que las decisiones fundamentales respecto a otros ingresos públicos no tributarios o en relación con el gasto público, sean tomadas también a través de una Ley¹⁷⁶.

3.2.- El principio de legalidad tributaria

Ámbito material del principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria se encuentra reconocido en el artículo 31.3 de la Constitución, según el cual *sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley*¹⁷⁷. Así pues el tributo, en tanto

¹⁷⁵ *Ibidem*, pág. 42.

¹⁷⁶ Como ha observado PÉREZ ROYO, entre otros, las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de legalidad no se limitan únicamente a las de naturaleza tributaria, en sentido estricto, sino que nuestro texto constitucional ha seguido un criterio de máxima amplitud que permite considerar incluidas también otras prestaciones patrimoniales públicas, impuestas unilateralmente por el Estado, distintas del tributo, en sentido técnico. El ejemplo más significativo de lo anterior es el de las cotizaciones de la Seguridad Social. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho...*, pág. 43.

¹⁷⁷ No obstante, la referencia específica al establecimiento del tributo por ley aparece contemplada en el artículo 133.1 de la Constitución, a tenor del cual “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”.

que prestación patrimonial impuesta unilateralmente por el Estado, ha de ser establecido *con arreglo a la Ley*. Ningún tributo puede ser exigido sin una previa ley que lo autorice. Ahora bien, la propia fórmula constitucional mencionada permite pensar que la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular un tributo¹⁷⁸. Se hace necesario, pues, determinar cual es el ámbito o el contenido del principio de legalidad que la Constitución ha previsto en relación con los tributos. En concreto, cual es el núcleo de materias que deben ser reguladas necesariamente mediante Ley.

Como respuesta a esta cuestión puede aventurarse que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo. Lógicamente, por *establecimiento de la prestación* hay que entender, no sólo su creación, sino también la determinación de sus *elementos esenciales*¹⁷⁹. Dentro de éstos, quedan comprendidos, en todo caso, los elementos que *identifican* el tributo, así como los relativos a su cuantificación. La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujeto pasivo), cuánto hay que pagar (base tipo, cuota) y otros elementos esenciales como los supuestos de responsabilidad o los plazos de prescripción¹⁸⁰.

Asimismo, la intervención de la Ley es necesaria también en relación con todos aquellos aspectos que versan sobre los derechos y las garantías de los contribuyentes ante la Administración y, de manera especial, cuando supongan limitaciones o

¹⁷⁸ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 48.

¹⁷⁹ En este sentido sostiene MARTÍN QUERALT que si una Ley se limitara a crear un tributo sin establecer sus señas de identidad –sujetos pasivos, hecho imponible, elementos de cuantificación- habría establecido una entequeia, ya que el establecimiento de un tributo supone cuando menos definir sus elementos esenciales. MARTÍN QUERALT, J.: *Comentarios a las leyes financieras*, Edersa, Madrid, 1982, pág. 22. Éste es también el criterio que mantiene el Tribunal Constitucional en su Sentencia 6/1983, de a de febrero.

¹⁸⁰ Un sector de la doctrina aboga por considerar que el artículo 10 de la LGT contiene la concreción de los elementos esenciales en la configuración de los tributos y, por ende, de las materias que quedan reservadas a la Ley.

restricciones de estos derechos; así como, según propone Ferreiro¹⁸¹, para establecer las bases del procedimiento de aplicación de los tributos. Es decir, y en relación con esto último, la Ley debe regular directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias, los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos, pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste, que también deben ser establecidas “con arreglo a la Ley”.

También queda reservado a la ley el establecimiento de exenciones y beneficios fiscales, toda vez que la Constitución señala expresamente en el artículo 133.3 que *todo beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*¹⁸². Pienso, con Ferreiro, que la referencia expresa de la Constitución a los beneficios fiscales supone una llamada al legislador, necesaria y conveniente, para que no esconda en ellos privilegios injustificados o que, en su proliferación injustificada ante presiones más o menos legítimas, no se prive al sistema de la efectividad y generalidad que deben exigírsele¹⁸³.

Si bien, en relación con este sector del ordenamiento tributario, hay que advertir que el Tribunal Constitucional ha mantenido en su sentencia de 4 de febrero de 1983 el criterio de que se incluye en el principio de legalidad *“el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias pero no cualquier regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo”*¹⁸⁴.

¹⁸¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 49.

¹⁸² Aunque la Constitución no lo diga expresamente, hay que entender que será necesaria una Ley en el caso de exenciones de tributos autonómicos, así como en el de tributos locales.

¹⁸³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 49 y 50.

¹⁸⁴ Las críticas de la doctrina a esta interpretación del Tribunal Constitucional han sido prácticamente unánimes, en base a diversas razones, entre las cuales interesa resaltar la siguiente: el resultado que produce la supresión o reducción de beneficios tributarios en relación con el deber de contribuir de los ciudadanos, es equivalente al establecimiento de la prestación tributaria. Dicho de otro modo, las

Alcance del principio de legalidad: su valor como reserva relativa

Determinado que el establecimiento y configuración esencial de los tributos debe realizarse mediante Ley, es preciso indagar ahora cuál es el alcance que la Constitución atribuye a esta intervención de la Ley.

En relación con el tema planteado, la doctrina suele distinguir entre *reserva absoluta* y *reserva relativa*. En el primer supuesto, la Ley debe regular de forma completa y acabada la materia a ella reservada, sin que pueda intervenir ningún otro tipo de norma. En cambio, en el caso de la reserva relativa, la Ley puede limitarse a establecer los principios y criterios esenciales, en el marco de los cuales podrá desarrollarse la materia reservada, en todo o en parte, por una fuente secundaria.

En el caso concreto de la reserva de ley tributaria, la generalidad de la doctrina, y también el Tribunal Constitucional, entienden que se está ante una reserva de Ley meramente relativa. Tal conclusión se fundamenta sencillamente en la propia letra del artículo 31.3 de la Constitución, que no exige el *establecimiento por ley*, sino con *arreglo a la ley*, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento el que determine los elementos esenciales del tributo, pero no toda la regulación completa de esta materia, siendo suficiente que se predeterminen legalmente los límites precisos dentro de los cuales debe producirse el posterior desarrollo reglamentario.

Conviene, sin embargo, insistir en la necesidad de la previa delimitación legal. Es decir, en aquellos casos en que la Ley no regule o establezca directamente el tributo, o alguno de sus elementos esenciales, remitiéndose a una fuente secundaria, esta remisión debe contener con suficiente concreción los márgenes dentro de los cuales ha de actuar dicha fuente secundaria, de manera que pueda decirse que el tributo se ha configurado o establecido efectivamente *con arreglo a la ley*. Son, en todo caso, inadmisibles las

exenciones son parte esencial de la relación tributaria a todos los efectos y, por tanto, también al de su supresión.

habilitaciones *en blanco*, esto es, sin un marco básico legalmente preestablecido, habida cuenta de que los reglamentos, en materia tributaria, son siempre instrumento de ejecución de la Ley necesitados de una habilitación legal con un contenido material previamente definido.

El alcance relativo de la reserva de Ley no puede, pues, llegar a suponer la posibilidad de utilizar la ley como simple norma habilitante que autorice al Ejecutivo, de una manera meramente formal, a regular, por vía reglamentaria, la disciplina del tributo, ya que, en este caso, se estaría vaciando de contenido el principio al amparo de una posición formalista que vulnera, en el fondo, el fundamento y sentido material de la reserva de ley tributaria.

En conclusión, tomando las palabras del propio Tribunal Constitucional, *la reserva de Ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución de manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación “ex novo” del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.*

Por todo lo anterior, puede decirse que la reserva de ley tributaria constitucionalmente impuesta se sitúa, a juicio del Tribunal Constitucional, en el punto de encuentro entre dos coordenadas: la relatividad de la reserva –referida a los elementos esenciales del tributo- y la prohibición de leyes *en blanco* que remitan la regulación del tributo a fuentes secundarias.

Finalmente, debe advertirse que si bien es comúnmente aceptado que la reserva de ley tributaria es meramente relativa, no puede decirse lo mismo respecto de la materia tributaria sancionadora pues, en este caso, es inexcusable su configuración como reserva absoluta, toda vez que en dicha esfera son de aplicación los principios que rigen en el ámbito penal, en el cual no cabe duda de que la reserva tiene tal alcance.