

Sistema tributario y Constitución

Juan Arrieta Martínez de Pisón
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO. 1. *Tributo, sistema tributario y principios tributarios: el principio de capacidad económica.* 2. *La incidencia del principio de capacidad económica en el sistema tributario y en las especies tributarias.* 2.1. Proyección del principio en el sistema tributario. 2.2. Proyección del principio en las figuras tributarias: tributos contributivos y retributivos.— III. MODELO CONSTITUCIONAL DE SISTEMA TRIBUTARIO. 1. *La primacía de los tributos sobre otros recursos financieros.* 2. *La primacía de los impuestos sobre otras figuras tributarias.* 3. *Inequidad del sistema tributario actual.*— IV. SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA. 1. *El tránsito de un sistema tributario único a un modelo de potestades compartidas.* 2. *Multiplicidad de sistemas tributarios autonómicos: el caso paradigmático del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

I. INTRODUCCIÓN

La metodología que se puede adoptar para analizar desde un plano constitucional nuestro sistema tributario es enormemente variada, en la medida en que pueden existir tantos métodos como perspectivas concretas de estudio y objetivos persigamos. Precisamente por esta variedad, debo comenzar aclarando que en las páginas siguientes me propongo realizar un análisis eminentemente sustancial o valorativo de nuestro sistema tributario en el marco constitucional, esto es, de valorar el comportamiento del sistema tributario desde la perspectiva constitucional. Es claro que el análisis crítico del modelo de sistema tributario existente en las casi tres décadas de vigencia constitucional obliga a servirse de la doctrina que lenta y trabajosamente ha ido elaborando el Tribunal Constitucional sobre los principios que formal y materialmente conforman nuestro sistema tributario, pero aún así, como digo, no pretendo realizar un estudio material o de la doctrina constitucional sobre éste ámbito y sus principios, sino sobre todo formal, valorativo o sustancial de lo que ha supuesto o comportado desde el plano

constitucional nuestro sistema tributario; en definitiva, pretendo, tanto descifrar el modelo de sistema tributario diseñado en la Constitución española de 1978, como enjuiciar el sistema que efectiva y finalmente se ha desarrollado y el que probable y muy previsiblemente se generalizará.

Valorar desde el plano constitucional nuestro sistema tributario y hacerlo con la perspectiva histórica o, al menos, con la memoria de los últimos 25 años, supone dar forma y contenido a lo que ha supuesto dicho sistema en ese período y a lo que supondrá en el futuro a la vista de ese pasado, y ello porque el tiempo de las cosas está conformado siempre, y por igual, de memoria y de proyecto; de **memoria** porque los «*recuerdos, la conciencia de nuestra persistencia y la propia apertura al horizonte personal de cada cual constituyen, pues, la trama esencial de la temporalidad. Lo mismo ocurre con esa forma de conciencia colectiva, compartida, que se cifra en la Constitución*»¹. Pero también es proyecto en la medida en que el análisis de ese pasado –de esa memoria– de lo que ha supuesto nuestro sistema tributario en las últimas décadas fija un horizonte, puesto que ese proceso, a pesar de que aquí lo estudiemos con proyección histórica, no ha culminado formalmente sino que se proyecta hacia el futuro presionado y condicionado por su pasado.

En todo caso, confrontar nuestro sistema tributario con la Constitución española (CE), ya sea para descifrar el modelo de sistema diseñado o para enjuiciar el sistema efectivamente desarrollado, obliga a realizar un análisis diferenciado de los distintos aspectos problemáticos o inciertos que, desde mi perspectiva, presenta esa misma realidad material denominada «*sistema tributario*». Algunos de ellos, desde luego, son fundamentales, básicos, entroncando directamente con la propia naturaleza y definición del sistema tributario. En mi opinión, el análisis constitucional de nuestro sistema tributario requiere imprescindiblemente –y de todos los posibles análisis particulares– de un tratamiento independiente en al menos tres cuestiones; **primero**, en relación al propio objeto del sistema, esto es, al tributo; debemos llegar a un acuerdo sobre la existencia o no de un concepto constitucional de tributo. Este extremo se ha de reputar como imprescindible, aunque sea simplemente porque el tributo no es sino el instrumento que conforma un sistema que va a permitir a su vez nada menos que allegar ingresos para financiar las políticas de gasto. Parece claro, por tanto, que el instrumento sobre el que se forja el sistema tenga delimitados claramente los contornos para que así se logre un sólido andamiaje.

Una vez abordado el concepto constitucional de tributo, debemos analizar en **segundo lugar**, qué sistema tributario es el que diseña la CE y qué sistema (o sistemas) se han adoptado efectivamente desde la CE de 1978. Si nuestra Constitución obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «*mediante un sistema tributario justo*», será necesario analizar si la justicia de ese sistema se alcanza de igual forma con un sistema tributario basado fun-

¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. «Una reflexión tras veinte años de Constitución» en *Revista del Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 143, diciembre, 1998, p. 11.

damentalmente en impuestos, en tasas o en contribuciones especiales; dicho de forma interrogativa ¿es irrelevante en términos de equidad que nuestro sistema tributario se configure como un sistema de tasas en vez de como un sistema de impuestos?, y dentro de los impuestos ¿es admisible que el sistema tributario descansa fundamentalmente en impuestos indirectos, reales o proporcionales en vez de directos, personales o progresivos?; ¿cuál es el límite constitucional –si lo hay– para el actual tránsito de un sistema tributario de impuestos a un sistema tributario de tasas o incluso a un sistema puro de prestaciones patrimoniales de carácter público?

Finalmente, en **tercer lugar**, este doble análisis lo tendré que trasladar al ámbito de las Comunidades Autónomas (CCAA) e incluso de las Corporaciones Locales (CCLL), puesto que tanto el concepto constitucional de tributo como el sistema tributario diseñado en la CE, debe ser igualmente válido para todos los niveles de Hacienda. Esta cuestión nos trasladará al problema constitucional que plantea la vertebración de los distintos sistemas tributarios de las CCAA con el sistema tributario del Estado, e incluso el de éstas con el de las CCLL. Se trata, en definitiva, de analizar el modelo de financiación autonómica desde la perspectiva de los distintos sistemas tributarios autonómicos, y más en concreto, de enjuiciar la, en mi opinión, no extraña y perversa instrumentalización realizada por las CCAA respecto de sus propios sistemas tributarios.

II. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

1. *Tributo, sistema tributario y principios tributarios: el principio de capacidad económica*

Decía antes que el análisis constitucional de nuestro sistema tributario requiere imprescindiblemente de un tratamiento prioritario e independiente de lo que constituye el propio objeto del tal sistema, esto es, del tributo. Y ello resulta imprescindible –también decía– por el propio carácter o naturaleza instrumental del tributo, es decir, dado que éste no es más que el instrumento que conforma un sistema que va a permitir la contribución generalizada al sostenimiento de los gastos públicos, será prioritario tener definido tal «instrumento» pues sobre éste se asienta y descansa todo el sistema.

Para llegar a un acuerdo sobre la existencia o no de un concepto constitucional de tributo, debemos acudir en primer lugar a la CE. Y en este texto descubrimos que la expresión «tributo» se utiliza de forma desigual y con significados bien distintos, al menos, en cuatro lugares diferentes. En **primer lugar**, cuando se refiere al tributo como sistema de reparto del gasto público (artículo 31.1), esto es, el tributo como pieza de un sistema que permite concretar a través de una serie de criterios (capacidad económica, progresividad, igualdad, etc.) el grado de contribución. En **segundo lugar**, la CE se refiere al tributo cuando regula el reparto competencial entre el Estado, las

CCAA y las CCLL, respecto de su establecimiento y exigencia. En **tercer lugar**, se menciona el tributo –su creación– como materia imposible del contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (artículo 134.7). Y **finalmente**, la CE contiene una doble mención, una **explícita** del tributo como fuente de financiación de los Entes locales (artículo 142), y otra **implícita**, ya que si bien no menciona el tributo, sí enumera las tres especies en que se manifiesta el mismo [artículo 157.1 b)].

De este diferente tratamiento constitucional del término «tributo», se pueden apreciar –siguiendo a Juan Ramallo–, dos aspectos llamativos. En primer lugar, que la CE utiliza en ocasiones el término tributo (artículo 142 CE) y, en otras, el de sus especies (artículo 157 CE), lo que supone un tratamiento distinto dado por la CE que está muy vinculada al concepto constitucional de «tributo propio» que tiene para cada uno de esos ámbitos territoriales; esto es, constitucionalmente no es el mismo concepto pues «el «tributo propio» local no tiene el mismo régimen jurídico constitucional que el tributo «propio» de las Comunidades Autónomas, con lo cual, si en el artículo 157 se hubiese utilizado el término «tributo» en lugar de sus especies, se hubiese podido confundir dicho régimen jurídico constitucional respecto al establecimiento y creación de los tributos. No es lo mismo el tributo propio en un caso y en otro, porque su régimen de creación y regulación son distintos. La Comunidad Autónoma podrá crear sus tributos propios partiendo de los condicionamientos de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y de la LOFCA, mientras que en el caso de los tributos propios locales el grado de presencia de la ley estatal será mucho mayor y con una intensidad más precisa y condicionante para el establecimiento y exigibilidad de los mismos»².

Y en segundo lugar se observa que no hay una utilización homogénea del término «tributo», sino que es polivalente según a qué se refiera en cada caso el texto constitucional. Así, mientras hay preceptos constitucionales que hacen referencia al tributo en cuanto tipo de recurso financiero de un ente público (artículos 142 y 157 de la CE), existe otro grupo de artículos que orilla o no prima la mención de un tipo de recurso entre otros varios –por ejemplo, entre participaciones o empréstitos– sino que se refiere a él para establecer el régimen constitucional de su creación (artículos 133 y 134.7 de la CE)³.

En cualquier caso, a pesar de esa polivalencia en la terminología constitucional, sí que resulta pacífico el considerar que el artículo 31.1 de la CE es el precepto básico y del que puede dimanar algún concepto de tributo. Este precepto, como es sabido, establece un deber constitucional de contribuir «*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*». Si el tributo –el sistema tributario– se configura conforme a tales principios, habría que analizar el alcance y conteni-

² RAMALLO MASSANET, J. *Hacia un concepto constitucional de tributo*, en AAVV., *Temas Pendientes de Derecho Tributario*, Cedes, Barcelona, 1997, p. 33.

³ Ob. loc. ult. cit.

do de tales «*principios tributarios*» o, si se prefiere, de los principios que dan forma al *tributo*. Como el estudio de todos los principios desbordaría las más modestas pretensiones de este trabajo, debo centrarme en el principio de capacidad económica ya que, si bien es cierto que éste no agota en su formulación el significado y contenido del principio de justicia tributaria —como ha entendido la doctrina científica⁴ y jurisprudencial⁵—, sí creo que sigue siendo éste el que paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en el texto constitucional.

Y lo cataliza porque, aunque requiere como decimos de una lectura asociada al resto de los principios, sobresale como regla substancial en el reparto de la carga tributaria. La propia dicción del artículo 31.1 lo demuestra al configurar la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios de justicia tributaria, «*hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica*»⁶.

Se trata, no obstante, de una labor nada sencilla por distintas razones; en primer lugar, por la manifiesta interdependencia de los principios derivada precisamente de su propio contenido y definición. La intrínseca dificultad —la imposibilidad— en aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos se deriva del hecho de que todos ellos conforman el ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas sólo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance de dichas reglas. Es de sobra conocido que el Tribunal Constitucional tempranamente consideró al conjunto de los principios tributarios del artículo 31.1 como un sistema de reglas para el reparto individual de la carga fiscal, como un conjunto unitario de criterios para ese reparto de la carga tributaria; en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, advertía que el sis-

⁴ Así se ha reclamado con autoridad por buena parte de la doctrina española, incluso desde antes de la aprobación de la CE. Por ejemplo, ya había denunciado la dificultad de encorsetar en el principio de capacidad económica toda idea de la justicia tributaria, PALAO TABOADA, C. (en *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en AAVV., «Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro», Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 410 y 411), pues para él, «*la razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad económica (...) [se encuentran en] el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en ese concepto todos los posibles datos de la realidad que puedan inducir al legislador fiscal a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos. Cuando esto no se consigue, se declara ilegítimo el trato diferencial, llevando los postulados iniciales a sus últimas consecuencias, o, por imposición de la realidad se buscan explicaciones que suponen el abandono de dichos postulados*». En la misma línea de pensamiento se sitúan, MARTÍN DELGADO, J. M. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, p. 66, y CASADO OLLERO, G. «El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *REDEF*, n.º 32, octubre/diciembre, 1981, p. 573.

⁵ También el Tribunal Constitucional lo asumió desde un principio pues advirtió en su STC 27/1981, de 20 de julio, FJ. 4.º, que nuestro Texto «*alude expresamente al principio de capacidad económica y, además, lo hace sin agotar en ella (...) el principio de justicia en materia contributiva*». Vid., también, la STS de 6 de mayo de 1995, FJ. 1.º, (artículo 3.665), y la STSJ del País Vasco de 14 de diciembre de 1994, FJ. 3.º, (*Normacef Fiscal*).

⁶ Así lo dice expresamente el Auto del TSJ de Cataluña de 13 de mayo de 1998, FJ. 3.º, (JTA 1998-II, p. 563), y, en la doctrina, PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14.ª edición, Civitas, Madrid, 2004, p. 36.

tema tributario justo no puede separarse en ningún caso de los principios de igualdad, progresividad, ni capacidad económica, ya que todos ellos son principios expresivos de la justicia⁷.

Una dificultad, en segundo lugar, que se deriva de las distintas interpretaciones y variados contenidos que de cada principio existen⁸. Esta diversidad de tratamientos, y que sin duda se produce por la facilidad de teorizar sobre cuestiones abstractas o elásticas en su conformación, se ha traducido inmediatamente en una abundante literatura científica que ha perseguido llenar de contenido en cada momento histórico cada uno de los principios materiales de justicia⁹. Y por supuesto, no es ajena a esta evolución las regulares y cíclicas fases pendulares de elevación y denostación de los principios, o si se prefiere, de apogeo, crisis, y nuevamente revitalización. Algo, además, a lo que ha ayudado una doctrina del Tribunal Constitucional, no ya ambigua, sino nada clara y permisiva de cualquier contenido¹⁰.

Y precisamente por ello la dificultad también se deriva, en tercer lugar, del carácter evolutivo y cambiante de los principios, en la medida en que éstos no son más que reglas instrumentales que permiten traducir la idea de justicia que tiene una sociedad políticamente organizada en un determinado momento histórico de su proceso evolutivo¹¹.

Si se analiza desde los primeros estudios la numerosa doctrina existente sobre el principio de capacidad económica se pone de manifiesto, en primer lugar, la diversidad de criterios existentes; pluralidad de concepciones que conducen a no poder considerar pacífica ni homogénea la doctrina que tan ampliamente se ha ocupado del tema.

⁷ Explícitamente señala esta sentencia que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema [tributario] justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello —porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución».

⁸ Sobre ello, PÉREZ DE AYALA, J. L. «Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984, pp. 68 y ss.

⁹ Así, por ejemplo, y respecto de la capacidad económica se ha dicho que su doctrina «se ha ido formando a modo de aluvión en el que la sucesiva incorporación de nuevos aspectos ha sedimentado parte de las conclusiones obtenidas con anterioridad». Cfr., el *Estudio Preliminar*, de CALERO GALLEGOS, J. y NAVAS VÁZQUEZ, R. a la obra de Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, p. 18.

¹⁰ Se ha tildado la jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica y, en general sobre el artículo 31.1 de la CE, de ambigua en la medida en que, mientras en unas ocasiones se interpreta el principio de capacidad económica como un mero criterio lógico que debe tenerse en cuenta pero que cede automáticamente ante otras consideraciones no arbitrarias fundadas en la Constitución, en otros casos se afirma que las exigencias del principio de capacidad económica son tan reducidas —pensemos en la riqueza potencial—, que no se ven afectadas por el establecimiento de tributos extrafiscales. Cfr., PALAO TABOADA, C. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *REDF*, n.º 88, octubre/diciembre, 1995, p. 641; y HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y Sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons-Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998, pp. 46, 47, 51, 68, y 78.

¹¹ GARCÍA MARTÍN, J. A. *La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos*, en AAVV., *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1980, pp. 361 a 406, ha advertido que «quien piense que la llamada al artículo 31 a la capacidad económica conduce a un único sistema para un momento único comete el error de confundir principios con instrumentos, criterios generales con formulaciones específicas, propuestas normativas con construcciones positivas. Si el principio de capacidad va a servir realmente a la justicia, no podemos pretender fijar para siempre su contenido; habrá que dejar que sea el sentido colectivo, la apreciación de lo que se siente con generalidad como justo o injusto, lo que vayan conformando los límites siempre cambiantes de este elástico principio» (p. 398).

En efecto, adoptando el mayor grado posible de reduccionismo, las posiciones se sitúan en la doctrina española entre aquellos que consideran al principio de capacidad económica como la regla que fundamenta el deber de contribuir y como criterio rector que despliega directamente su eficacia sobre el sistema tributario, y los que lo entienden como mera especificación de otros principios materiales como el de igualdad, progresividad, etc.¹²

Desde luego, el alcance que dé al principio de capacidad económica derivará de la previa concepción que del artículo 31 de la CE tenga, habida cuenta que aquél se encuentra en el entramado de reglas que, con fundamento en el deber de contribuir, conforman el sistema tributario justo.

Lo primero que sobresale, en mi opinión, del citado artículo 31.1 es la doble proposición que encierra su enunciado; se contribuye –se ha de contribuir– de acuerdo con la capacidad económica, y, además, el sistema tributario –que es medio para contribuir– justo se ha de inspirar en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Por ello no creo que difiera nada de la actual redacción aquella que señalara que «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*», y advirtiera a continuación que «*El deber de contribuir se realizará mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*».

La evidencia de esta idea no le resta trascendencia, ya que con ella se trata de diferenciar dos planos distintos pero complementarios en relación a los principios materiales de justicia. En efecto, el principio de capacidad económica fundamenta el deber constitucional de contribuir, es decir, la contribución de tipo patrimonial que deben realizar los ciudadanos para sostener los gastos públicos descansa en la existencia de una capacidad económica. Como existen gastos públicos, es necesario contribuir para su atención, y esa contribución se hace con el criterio de la capacidad económica. Es más, es el *criterio lógico* en el presupuesto del deber de contribuir, habida cuenta que si hablamos de contribución –contribuir para atender gastos– el criterio más hábil para exigir ese deber es el criterio económico entendido –en expresión de F. Gaffuri– como «riqueza» o «fuerza económica»¹³, esto es, como aptitud económica para contribuir y potencial económico o patrimonial para coadyuvar a atender el gasto. Desde este punto de vista, la capacidad económica se entronca directamente con el deber de contri-

¹² Como el reduccionismo puede conducir a la inexactitud, conviene aclarar que la doctrina ha adoptado posiciones más variadas y ricas que las dos únicas señaladas. En efecto, se han apuntado incluso hasta cinco: los positivistas, que niegan valor jurídico a todo principio no inmanente en la ley positiva; los no positivistas, que reconocen la necesidad de una justicia fiscal más allá del Derecho positivo pero no integrada por la capacidad contributiva, bien por ser un criterio utilitarista, o bien por considerarlo como criterio no conectado con la justicia; los que consideran el principio como un criterio demasiado impreciso y reclaman la necesidad de su sustitución por otros más concretos; los que opinan que ya está contenido en un principio superior, cual es el de justicia; y finalmente, los que entienden que el principio de capacidad económica es presupuesto lógico de la justicia fiscal. Cfr., CAÑAL, F. *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, Universidad de Navarra, RIALP, Madrid, 1997, p. 118.

¹³ GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 89.

buir, aquél como criterio genérico que sustenta un deber y éste como exigencia en abstracto para el levantamiento de los gastos públicos.

Pero el precepto señala, además, que el sistema tributario justo se debe inspirar en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. De manera que, una vez establecido que existe un deber genérico de contribuir con arreglo a un criterio específico, se añade que el medio o instrumento que hace efectivo ese deber es el sistema tributario, el cual, además, debe ser justo, y esa justicia se logra combinando dos principios, el de igualdad y el de progresividad. Desde esta perspectiva, la conexión se establece entre *sistema tributario y principio de igualdad y progresividad*; aquél entendido como conjunto coherente de normas jurídicas que se integran en el ordenamiento jurídico global formando parte de él, y que se aplican mediante procedimientos y relaciones jurídicas, en fin, en cuanto conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos insertas en el ordenamiento jurídico general¹⁴; y estos, los principios de igualdad y progresividad, en cuanto principios materiales que guían la consecución justa de ese conjunto de normas.

Esta diferenciación nos conduce, a su vez, a dos conclusiones importantes: una, ya advertida por numerosa doctrina y el Tribunal Constitucional, la que enuncia que la capacidad económica no agota por sí misma el principio de justicia en materia contributiva, y otra que supone posicionarse sobre su contenido, la de negar un análisis conjunto de los tres principios –capacidad económica, igualdad y progresividad– *desde un mismo plano*. La primera es evidente y no requiere de mayores consideraciones. La segunda se desprende, en cambio, de los dos planos que he diferenciado y que impide que se crucen los principios de un plano a otro para ser analizados desde las perspectivas que no le son propias conforme al artículo 31. El principio de capacidad económica se vincula con el deber de contribuir y no con el sistema tributario justo, luego el análisis que de aquél se haga requerirá no olvidar cuál es su función y qué deber fundamenta. Y a la inversa exactamente lo mismo.

Ahora bien, no estamos ante planos antagónicos, ni siquiera se trata de compartimentos estancos, sino que, como decía, son diferentes aunque complementarios. La propia redacción del artículo 31, al dar continuidad en su enunciado a ambos planos, resalta esa complementariedad. En efecto, si el deber de contribuir se articula mediante un sistema tributario, éste no hará más que plasmar aquellas manifestaciones concretas que fundamentaron la contribución, o dicho de otra manera, si el deber se fundamenta en una capacidad económica, la obligación concreta derivada de ese deber genérico y contenida ya en una norma tributaria, deberá recoger una manifestación específica de dicha capacidad económica.

Paralelamente, los principios de igualdad y progresividad en cuanto reglas que tienden a hacer efectivo el sistema tributario justo *«afectan al modo en que*

¹⁴ GARCÍA AÑOEROS, J.; CALERO GALLEGU, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; PÉREZ ROYO, I.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A. *Manual del Sistema Tributario español*, 7.ª edición, Civitas, Madrid, 1999, p. 15.

se hace efectivo el deber de contribuir y por ello constituyen, en definitiva, una determinada forma de entender la función de la capacidad económica en la configuración del sistema tributario. Así, la elección y el tratamiento de las distintas figuras tributarias, afectará al resultado del sistema valorado en términos de justicia (grado de igualdad y progresividad) de acuerdo con la elección y el tratamiento de las manifestaciones de capacidad económica gravadas»¹⁵.

De manera que la interrelación entre los principios es evidente a pesar de encontrarse en planos distintos. No puedo compartir la idea de que el artículo 31.1 divorcia el principio de capacidad económica del de justicia entendido éste como fin que se procura con los principios de igualdad y progresividad, pues la justicia del sistema se persigue a través de estos principios pero guiados por el de capacidad económica. Un sistema para que sea justo, ni necesariamente ha de ser progresivo, ni necesariamente no ha de serlo, ni, en fin, lo es en exclusiva por ser equitativo o igualitario. La *«progresividad, al igual que la igualdad, no se desvincula de la capacidad económica ni se alcanzan con independencia o prescindiendo de la misma (...), sino que, por el contrario, ambos principios hallan su más firme apoyo y guía en dicha capacidad»¹⁶.*

Por tanto, el principio de capacidad económica, más que configurarse en nuestro texto constitucional como una especificación del principio de igualdad en la medida en que veda *«la arbitrariedad de la legislación fiscal»¹⁷* basada en la exclusión de aquella, cumple una trascendente función positiva que se proyecta en la propia noción del deber de contribuir, en la configuración del sistema tributario, incidiendo con fuerza en el modo de valorar los principios de justicia¹⁸.

De esta concepción se derivan consecuencias importantes, no sólo ya porque se confiere al principio de capacidad económica y al resto de los principios del artículo 31.1 CE de un contenido concreto rechazando así su mero valor programático, informador o carente de eficacia específica¹⁹, sino porque al atribuir al principio de capacidad económica una específica relevancia y virtualidad, cualquier tributo que se establezca orillándolo será contrario al mandato

¹⁵ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.^a T. *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pp. 195 y 196.

¹⁶ Cfr., PONT MESTRES, M. La justicia tributaria y su formulación constitucional, *REDF* n.º 31, julio/septiembre, 1981, p. 1.114.

¹⁷ PALAO TABOADA, C. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pp. 422 y ss.

¹⁸ En el mismo sentido se ha señalado que *«todas estas relaciones, que deben ser analizadas profundizando en el contenido del principio de capacidad contributiva y que inciden no sólo en la estructura de los distintos tributos (aspecto material), sino también en su aplicación (aspecto funcional), no podrían proyectarse de igual modo en la configuración dogmática del Derecho Tributario, ni valorarse adecuadamente en sede jurisdiccional, en ausencia de una mención expresa de aquel principio, como la que ofrece la norma contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución»*. Cfr., BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.^a T. *Derecho Financiero*, ob. cit., p. 196.

¹⁹ Entre otras cosas porque es necesario partir de una presunción de materialidad de las normas constitucionales, en el sentido de procurar atribuir un contenido material y preceptiva a las disposiciones que en la constitución se establezcan con visos de irrelevancia jurídica. En este sentido, participo de la idea de Vezio Crisafulli cuando advierte que *«debe presumirse que todas las disposiciones constitucionales establecen normas jurídicas y no al contrario, que son fórmulas puramente moralistas, didácticas y decorativas»* (*La sovranità popolare nella costituzione italiana*, en AAVV. Scritti Giuridici in Memoria di Vittorio Emanuele Orlando, vol. I, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Micani, Padova, 1957, pp. 407 a 463, en concreto en p. 423).

constitucional; mejor aún, no existirá ese deber de contribuir en la medida en que falta el fundamento que legitima la contribución. Ciertamente no es sencillo concebir en la actualidad gravámenes que de alguna manera no incidan en la potencialidad económica de los ciudadanos, en su riqueza o fuerza económica, pues como señalara F. GAFFURI, «*difícilmente una ley tributaria, en los ordenamientos modernos, ha gravado hechos no pertenecientes al orden de la realidad económica*»²⁰, pero como derivación de una regla constitucional tiene la importancia de producir efectos concretos respecto de su exigencia en su formulación y en su articulación, es decir, en el establecimiento del tributo, y en la concreción de la obligación tributaria.

Esta cuestión suscita inmediatamente el clásico debate en torno a la legitimidad de los fines extrafiscales en las normas tributarias y a su beligerancia con el principio de capacidad económica. Un tema que no puedo abordar con el detalle necesario porque me alejaría del objetivo aquí trazado, pero del que sí debo advertir al menos que tales finalidades extrafiscales, precisamente por ese carácter extrafiscal, no pueden ser enjuiciadas de acuerdo con la capacidad económica sino que han de valorarse desde el punto de vista del principio de justicia en el gasto. Quiere decirse, que es necesario recurrir a una lectura o interpretación integral de los principios constitucionales y de los fines que se propugnan como valores superiores en el texto constitucional, esto es, la justicia, la igualdad y la solidaridad.

En efecto, ya he señalado en otro lugar²¹ que el deber de contribuir, además de manifestarse principal e inequívocamente en el ingreso, tiene también una incidencia en el gasto. De no considerarse así, se produce la dicotomía entre desgravaciones justificadas tributariamente (en el principio de capacidad económica, igualdad, progresividad...) y desgravaciones no justificadas tributariamente (política económica, social, monetaria...). Y justificar las técnicas de desgravación por la finalidad inmediata que con ellas se busca, supone un grave error de partida al no permitir una visión completa y unitaria del fenómeno financiero porque sólo las técnicas desgravatorias con finalidades fiscales responden a la propia esencia del tributo, mientras que el resto, al no poderse justificar en éste ámbito, obligan a acudir a otro tipo de razonamientos.

Por ello propugnaba un replanteamiento en el sentido de contemplar aquellas desde la perspectiva del deber de contribuir y entendido éste como algo superior a la mera imposición de una prestación patrimonial que debe satisfacer el particular, esto es, como normas que, en cualquier caso, *mediatamente*, sirven a valores y principios superiores de justicia o de igualdad. Desde el momento en que el fenómeno se contempla desde esta óptica, las técnicas de desgravación utilizadas con los fines que se quiera sirven para la consecución de aquellos principios superiores que se consagran constitucionalmente. «*Lo instrumental —decía— no es sólo la norma tributaria desgravatoria que logra un fin no fiscal, sino toda la actividad financiera —ingresos y gastos— en la búsqueda*

²⁰ L'attitudine alla contribuzione, ob. cit., p. 89.

²¹ Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pp. 142 y ss. y pp. 177 y 178.

da de la justicia y de igualdad. O dicho desde la perspectiva contraria, el tributo, la técnica desgravatoria fiscal o extrafiscal que encierra el tributo, deja de ser un medio o instrumento, para convertirse en un fin en sí mismo»²².

Junto a ello —y retomando el hilo argumental— cabe aún extraer otras consecuencias de la posición adoptada respecto del principio de capacidad económica. Una de ellas es, desde luego, la de que el principio de capacidad económica sigue siendo un criterio prioritario y básico en la consecución de la justicia tributaria, no sólo ya porque exista una subordinación en la interpretación de otros principios materiales como el de generalidad e igualdad a su previa armonización con el principio de capacidad económica²³, sino porque la justicia tributaria necesita auxiliarse fundamentalmente de este principio.

Las implicaciones que se derivan de esta preeminente posición son sustanciales en orden a la influencia directa e inmediata que proyecta sobre el sistema tributario en general y sobre el tributo en particular. Porque al dotar al principio de capacidad económica de un contenido material, éste debe trascender calando de contenido las distintas figuras tributarias y sus elementos estructurales. Si la capacidad económica supone un punto de vista y por tanto una exigencia de operatividad de los principios que contiene el artículo 31.1 CE, habrá necesariamente que concluir que aquél constituye una noción que debe observar necesariamente el legislador ordinario en la normación tributaria que asegure el respeto a la generalidad, igualdad, progresividad y alcance no confiscatorio en cada uno de los presupuestos de hecho considerados susceptibles de tributar, así como en los momentos de determinación de la base imponible y de la cuota²⁴.

Cabe aún expresarlo dando mayor homogeneidad y unidad a todo el artículo 31 señalando que la contribución, en cuanto materialización del deber de contribuir, se fundamenta en la capacidad económica, y este principio sólo se puede canalizar a través del medio del que se sirve aquel deber para su efectividad, el sistema tributario; lo cual requiere, como se ha señalado, *«que la capacidad económica impregne la propia estructura del tributo, a partir de la delimitación de los sectores impositivos efectuada por medio de los correspondientes hechos impositivos, siguiendo con la base imponible y culminando con la cuota tributaria. Sólo así (...), es posible, en rigor, conseguir dar cumplimiento al mandato constitucional»²⁵.*

²² Ob. ult. cit., pp. 144 y 178.

²³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 29.

²⁴ MARTINEZ LAGO, M. A «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *REDF*, n.º 55, julio/septiembre, 1987, p. 419.

²⁵ Cfr., PONT MESTRES, M. La justicia tributaria y su formulación constitucional, ob. cit., p. 1114. Téngase en cuenta que para este autor, el íntimo engarce de la capacidad económica con la justicia tributaria se pone de manifiesto en las sucesivas fases de elaboración legislativa del tributo: primero, en la delimitación del hecho imponible, en la que el principio de justicia tributaria opera a través de la capacidad económica absoluta entendida como aptitud abstracta para contribuir, y que se manifiesta a través del principio de generalidad; segundo, en la delimitación de la base imponible, en la que adquiere relevancia la capacidad económica relativa cuyo alcance es el de la determinación o fijación de la capacidad económica com-

Si este es el planteamiento que creo se deriva de la CE, habrá que concluir el mismo analizando el ámbito objetivo de aplicación del principio de capacidad económica, esto es, su incidencia o proyección sobre el sistema tributario en su conjunto y sobre las distintas figuras tributarias en particular.

2. La incidencia del principio de capacidad económica en el sistema tributario y en las especies tributarias

2.1. Proyección del principio en el sistema tributario

La proyección del principio de capacidad económica sobre el sistema tributario nos traslada al debate doctrinal –ya más sereno y sosegado que antaño– en torno al ámbito objetivo de aplicación del principio, esto es, a la discusión de si dicho principio debe limitar su influencia a la carga tributaria global, o por el contrario debe proyectarse el mismo también en cada impuesto. En mi opinión, y para no reproducir un debate que está en gran medida cerrado con acuerdo, creo que el principio de capacidad económica, conforme al contenido que le hemos atribuido y su preeminente posición en orden a alcanzar la justicia tributaria, se proyecta de modo eficaz, completa y directamente, no sólo sobre el sistema tributario en general, sino también sobre cada tributo en particular. De manera que, a diferencia de lo que puede ocurrir con el principio de progresividad²⁶, el de capacidad económica es un principio que opera en el conjunto del sistema tributario y en todos y cada uno de los tributos que lo integran. Más aún, se trata de un principio que además de operar en el momento de establecimiento o creación de los tributos, puede operar en todas las fases de su aplicación y, por tanto, también en el régimen de infracciones y sanciones tributarias²⁷.

Ahora bien, que el sistema tributario y sus distintas figuras deban estar impregnados del principio de capacidad económica no significa que toda manifestación de capacidad económica deba ser gravada por un tributo, sino que todo hecho, acto, negocio, etc., esto es, que todo objeto imponible²⁸ que se establezca se haga de acuerdo con el mencionado principio de capacidad económica. Lo cual significa, por un lado, que pueden existir manifestaciones de capacidad económica que no estén gravadas a título de tributo, y, por otro, que todo tributo está gravando una expresa capacidad económica.

parativa de los presupuestos objetivos expresados en bases imponibles desiguales entre sí, pero iguales en término de capacidad contributiva, plasmándose así el principio de igualdad; tercero, en la delimitación de la cuota tributaria, en la que opera la capacidad económica específica que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas (capacidad económica relativa) a la desigual situación de los ciudadanos potenciales contribuyentes, y que se articula a través de la progresividad. Vid., pp. 1097, 1098, 1112 y 1115.

²⁶ STC 27/1981, de 20 de julio, FJ. 4.º.

²⁷ STC 76/1990, de 26 de abril, FFJJ. 3.º, 8.º y 9.º.

²⁸ Sobre ello, FERREIRO LAPATZA, J. J. «El objeto del tributo», *REDF*, n.º 10, abril/junio, 1976, pp. 227 a 244; RAMALLO MASSANET, J. Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, *REDF*, n.º 20, 1978, pp. 622 y ss.

Esta idea ya observada por la mayoría de la doctrina, no es en absoluto indiferente en lo que respecta al resultado de lo que debe ser el sistema tributario justo. Porque el margen de libertad que posee el legislador para seleccionar objetos impositivos²⁹ determinará sistemas tributarios más o menos justos dependiendo de una mejor o peor selección de aquellos objetos de imposición. Como luego veremos, el principio de capacidad económica opera más eficazmente en unas figuras tributarias que en otras, y, también, mejor en unos impuestos que en otros, de manera que una correcta selección de tributos e impuestos en los que se refleje en mayor medida el principio de capacidad económica, determinará, en última instancia, un sistema tributario más justo.

En cualquier caso, ahora interesa destacar que el principio de capacidad económica es exigible para cada una de las figuras del sistema tributario, y no sólo para el sistema valorado en su conjunto como ha mantenido parte de la doctrina³⁰.

Pero si constitucionalmente es claro —en mi opinión— que el artículo 31.1 exige que el principio de capacidad económica despliegue sus efectos no sólo sobre el sistema tributario en su conjunto sino, también, sobre cada una de las especies tributarias, debemos ahora analizar más en concreto el ámbito objetivo de aplicación de dicho principio sobre tales figuras tributarias, esto es, la proyección del principio de capacidad económica sobre las distintas figuras tributarias.

2.2. Proyección del principio en las figuras tributarias: tributos contributivos y retributivos

El ámbito objetivo de aplicación del principio fue inicialmente circunscrito al impuesto, lo cual era bastante comprensible habida cuenta que fue la tradición hacendística la que elaboró el principio y, fiel a su concepción del impuesto como reparto del coste de los servicios indivisibles, el principio sólo podía operar en los impuestos. Sin embargo, la dogmática jurídico-tributaria necesitó extenderlo a todas las figuras tributarias en cuanto principio aquél de justicia tributaria que debía irradiar todo el sistema.

La doctrina del Tribunal Constitucional ha sido sorprendente por rápida y explícita en este punto, ya que entendió desde sus primeras sentencias que el principio de capacidad económica, ni juega con la misma intensidad en todas

²⁹ La STC 221/1992, de 11 de diciembre, señala que «la libertad de configuración del legislador y las dificultades que entraña su control no equivalen a una libertad absoluta. También en este punto debe respetarse el orden constitucional, en especial los principios consagrados en el artículo 31.1. de la CE, que fijan el límite que el legislador no puede rebasar».

³⁰ Por todos, PALAO TABOADA, C. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pp. 396 y ss., y en *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, ob. cit., p. 629. Vid., en el primero de los trabajos citados las distintas posiciones de la doctrina sobre «si ha de ajustarse a la capacidad contributiva cada impuesto o la carga tributaria global»; CALERO GALLEGU, J. y NAVAS VÁZQUEZ, R. *Estudio Preliminar* a la obra de Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pp. 33 y ss. En contra de ello, CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta* (II), *REDF*, n.º 34, abril/junio, 1982, p. 219.

las categorías de tributos, ni tiene igual relevancia en todos los institutos tributarios. Respecto de la primera cuestión, la STC 296/1994, de 10 de noviembre, señala que «en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de una manera muy indirecta o remota». No obstante advierte el Tribunal que el enjuiciamiento constitucional debe partir de la indagación de la verdadera naturaleza fiscal del tributo y no de la mera denominación que el legislador le asigne, de modo que si el fin del tributo «consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta (...) [y no] la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o la realización de actividades en régimen de Derecho público», estaremos ante un auténtico impuesto, cualquiera que sea el nombre que el legislador haya asignado a la figura³¹.

E igualmente advierte analizando la segunda cuestión que «el principio de capacidad económica, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos (...) pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria»³².

Pero a pesar de la relevancia y contundencia de estos pronunciamientos, lo cierto es que no existe consenso doctrinal en torno a la *intensidad* o eficacia del principio de capacidad económica, no sólo ya entre las distintas figuras tributarias distintas al impuesto, sino entre las distintas clases de impuestos –por ejemplo, entre impuestos directos e indirectos³³–.

En mi opinión, es claro que la capacidad económica, en cuanto fuente y criterio de imposición, es un principio inexcusable que impide establecer gravámenes sin su presencia, siendo, además, predicable y exigible respecto de todo el sistema y de cada tributo, sin exclusión de ninguna clase de tributo o de impuesto. Ahora bien, también considero que la capacidad económica se concreta de forma distinta en las clases de tributos y de impuestos por la distinta estructura y función que poseen y cumplen los mismos; es decir, el citado principio se desenvuelve de forma desigual en las diferentes especies tributarias y en las distintas clases de impuestos por la heterogénea estructura y función de cada especie tributaria y de cada impuesto, o si se prefiere, porque es desigual el hecho generador del específico deber de contribuir en cada una de ellas.

³¹ Cfr., RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición*, en AAVV., «Garantías constitucionales del contribuyente», 2.ª edición, Tirant lo Blanch, n.º 10, Valencia, 1999, p. 164.

³² STC 164/1995, de 13 de noviembre. Esta razón le lleva a considerar conforme con la Constitución el recargo del 10 por 100 en la deuda tributaria en concepto de interés de demora por los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo.

³³ Para un análisis de las distintas posiciones en la doctrina y en el derecho positivo, vid., el estudio de CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta* (I), ob. cit., pp. 567 y ss., quien considera «innumerables los estudios que al ocuparse del principio de capacidad, se detienen a considerar las dificultades que para el acatamiento del mismo ofrece el impuesto indirecto» (p. 569).

Existen, en efecto, argumentos que avalan dichas conclusiones y en los que me debo detener brevemente. Porque, dejando ahora al margen el diferente modo de proyectarse el principio de capacidad económica sobre las distintas clases de impuestos —por ser menos trascendente respecto del objetivo propuesto de encontrar una conceptualización constitucional de tributo—, lo cierto es que en relación a la desigual eficacia del principio en los impuestos, tasas y contribuciones especiales, hay que recordar que, aunque en la construcción dogmática de la categoría del tributo se ha invocado mayoritariamente la capacidad económica como fundamento común que aglutina unitariamente a todas las especies tributarias, lo cierto es que el hecho de que en los impuestos, frente a las tasas y contribuciones especiales, la obligación surja sin necesidad de relacionar el presupuesto normativo con actividad administrativa alguna, motivó y sigue motivando el que se niegue por cierto sector la posibilidad de que el citado principio se proyecte sobre las tasas y contribuciones especiales: se paga un impuesto porque se realiza un hecho indicativo de capacidad económica, y se paga una tasa o una contribución especial porque se obtiene un beneficio derivado de una actividad administrativa.

Pero la capacidad económica debe seguir siendo, en mi opinión, un principio asociativo de las categorías tributarias en la medida en que se trata de una regla que fundamenta el deber de contribuir. Como se contribuye *de acuerdo* con la capacidad económica, y como, también, se contribuye *mediante* un sistema tributario en el que no sólo figuran los impuestos sino también las tasas y contribuciones especiales, no podrá excluirse de este medio —el sistema— aquél fundamento —la capacidad económica— para sólo unas figuras —las tasas y contribuciones—, porque ello supondría adoptar un sistema, no sólo injusto (es decir, contrario a lo que se proclama como sistema tributario justo), sino adverso al mandato constitucional en la medida en que sólo parcialmente algunas de sus figuras encuentran sustento en la capacidad económica.

De manera que el principio de capacidad económica no puede ser ajeno a las figuras tributarias distintas al impuesto, aunque, desde luego, no por ello no deja de ser relevante el distinto aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, esto es, la presencia de una concreta actividad administrativa deducida del propio presupuesto normativo³⁴, ya que esto será lo que permita establecer grados en la presencia del principio de capacidad económica.

Nótese bien que con ello no trato de construir a toda costa este sector de la dogmática jurídica sobre un **concepto rígido y forzosamente indivisible del tributo** con el pretexto de no *quebrar* aquella laboriosa concepción unitaria del tributo pues, como denunciara Casado Ollero, el propósito de articular todas las categorías tributarias conforme al criterio de capacidad no puede escudarse en la conveniencia de no desmembrar la concepción unitaria del tributo, de manera que no cabe *«sustentar la construcción del tributo en la capaci-*

³⁴ Sobre ello, vid., MARTIN QUERALT, J. *Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución*, Palau 14, n.º 4, enero-abril, 1988, pp. 1 a 28, en especial, pp. 5 a 11, para quien «el principio de capacidad económica (...), no puede ser proscrito en el momento de ordenar jurídicamente las tasas».

*dad económica y razonar después que todas las categorías fiscales han de estructurarse según el criterio de capacidad porque así lo requiere la unidad del concepto tributario*³⁵.

No se trata, en definitiva, de postular el dogma de que la capacidad económica es una exigencia inoponible para mantener firmemente cimentado la construcción del tributo, pues la solidez de ello dependerá de si efectivamente la regla aglutina las distintas especies de ese género unitario; se trata, por el contrario, de proclamar que dicha regla es una exigencia derivada de la propia Constitución en la medida que prescribe que la contribución –mediante tributos– se realice de acuerdo con dicha regla. Por tanto, la capacidad económica, en cuanto presupuesto necesario, exige estar presente en las distintas categorías tributarias, y ello con independencia de las mayores o menores dificultades que puedan existir en la construcción dogmática de una **concepción unitaria del tributo**.

Desde luego que existen obstáculos para la elaboración de esta teoría a la vista de la evolución que se puede observar en la doctrina en busca de un concepto de tributo³⁶, pero ello no es más que el resultado de una manifiesta heterogeneidad en las figuras tributarias. Una diversidad que incide directamente sobre el principio que las fundamenta, reclamando, no tanto una exclusión del mismo cuanto un diferente grado respecto de su presencia. De este modo, estoy de acuerdo en el planteamiento que hace el profesor Casado Ollero, aunque no en los resultados a los que llega, ya que si bien es cierto que *«la heterogeneidad de figuras que conforman el instituto del tributo es algo que se impone con la fuerza de la evidencia y no es, sin embargo, óbice para la elaboración científica de este sector del ordenamiento, que antes al contrario se consolida profundizando en las peculiaridades de cada una de las diferentes categorías de la imposición»*³⁷, termina concluyendo que *«el criterio constitucional de imposición no es imperativamente el de capacidad económica»* cuando de tributos con estructura retributiva se trate (tasas, prestaciones patrimoniales públicas...)³⁸.

Este planteamiento ha sido defendido por un cualificado sector de la doctrina³⁹ que basa la eventual exclusión del principio de capacidad económica

³⁵ *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta* (II), ob. cit., p. 228.

³⁶ Desde los primeros esfuerzos de la doctrina jurídico-tributaria española a mediados del siglo pasado hasta la fecha, se sigue intentando encontrar un concepto pacífico de tributo. Una de las últimas reflexiones es la de RAMALLO MASSANET, J. (Hacia un concepto constitucional de tributo, ob. cit., p. 33) recordando que *«no son pocas las dificultades para encontrar una noción de tributo que sea aplicable a todas sus manifestaciones específicas y particulares que se regulan en el ordenamiento jurídico, y que haya merecido la aprobación unánime de la doctrina científica»*.

³⁷ *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta* (II), ob. cit., pp. 228 y 229.

³⁸ Ob. ult. cit., p. 233.

³⁹ AGULLO AGÜERO, A. «Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva», *REDF*, n.º 37, enero/marzo, 1983, pp. 23 a 60, en especial, pp. 35 y ss.; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T. *Derecho Financiero*, ob. cit., pp. 198 y 199; y CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta* (II), ob. cit., pp. 229 y ss.

respecto de algunas de las figuras tributarias en la clásica distinción entre figuras tributarias con estructura contributiva y estructura retributiva⁴⁰. Conforme a esta teoría, mientras que las exigencias de la capacidad económica como fuente constituye denominador común de todas las categorías tributarias, incluso de otras prestaciones patrimoniales de naturaleza extrafiscal, el criterio de contribución de acuerdo con la capacidad económica vincula al legislador sólo en la regulación de los impuestos, como prototipo de tributos con estructura contributiva, de manera que en el resto de figuras tributarias «*el principio de capacidad ni siquiera entra en juego, y el límite al poder de imposición del Estado debe buscarse en el principio constitucional que se actúa con el mecanismo tributario, o bien en el coste del servicio distribuido según determinados criterios*»⁴¹, esto es, conforme a un título retributivo o conmutativo⁴².

Incluso desde esta perspectiva se ha señalado al principio de igualdad como tal límite al poder de imposición del Estado. «*En las figuras con estructura retributiva o conmutativa –se ha dicho–, el criterio constitucional de imposición no es imperativamente el de capacidad económica. Su articulación deberá inspirarse obviamente en el principio de igualdad, como principio-matriz del sistema, pero el criterio para controlar su cumplimiento y sobre todo para justificar las desviaciones del mismo, no es como regla general la capacidad económica, sino otros factores tales como el beneficio obtenido, el coste del servicio prestado, etc.*»⁴³. En definitiva, «*las tasas no pueden entenderse como una prestación contributiva en tanto no responden a la idea de la tutela del interés público a la cobertura de sus necesidades financieras. El presupuesto de hecho de la tasa no responde a una estructura contributiva en el sentido entendido ya que el presupuesto de hecho contributivo ha de incorporar una manifestación de riqueza o fuerza económica del sujeto pasivo. La tasa no satisface el interés público, sino que es un interés en beneficio del particular y no refleja la capacidad económica de los sujetos pasivos porque no es una manifestación de la capacidad económica. Las tasas no son prestaciones contributivas y por ello no son*

⁴⁰ Prescindiendo de los autores de la Ciencia de la Hacienda, en la doctrina jurídico-tributaria han defendido entre otros esta distinción, en Italia, GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, pp. 37 y ss., y MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., 143 y ss., en especial, pp. 146 a 149. En España fue pionero, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», *REDF*, n.º 7, julio/septiembre, 1975, pp. 443 a 487, en especial, pp. 462 y ss., al que siguió, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pp. 403 y ss. Implícitamente, MARTÍN QUERALT, J. *Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución*, ob. cit., pp. 10, 11 y 26, al criticar los criterios evanescentes establecidos en la LTPP (Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos) para diferenciar las tasas y los precios públicos, ya que, según él, ambas figuras «*se dirigen a financiar servicios públicos, y sustituir el principio contributivo por el conmutativo para su mantenimiento, requeriría razones más hondas que unos criterios ajenos al servicio y a la prestación*» (p. 26).

⁴¹ MARSAGLIA, M. «Spunti in tema di capacità contributiva», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º 1, 1973, pp. 10 y 11, cit. por Casado Ollero en *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II)*, ob. cit., p. 232.

⁴² En expresión de ZANOBINI, G. *Corso di Diritto Amministrativo*, vol. IV, 5.ª edición, Milano, Giuffrè, 1958, p. 243.

⁴³ CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II)*, ob. cit., p. 233.

propriadamente tributos si por tributo entendemos la institución por la que se hace cumplir al deber de contribuir»⁴⁴.

No obstante, la negación del principio de capacidad económica como criterio de contribución no es absoluta, ya que aceptan la posibilidad –incluso se postula como beneficioso– que junto a los valores o reglas que guían tales tributos, se dé entrada a dicho principio. De esta manera, la circunscripción del ámbito aplicativo del criterio de capacidad reduciéndolo a los impuestos, no impide que otras figuras tributarias –en la medida que lo permita su naturaleza y objeto imponible– puedan también ser estructurados conforme a dicho criterio.

En mi opinión, este sugerente planteamiento ha sido probablemente llevado al extremo de sus posibilidades. Quiero decir con ello que tiene evidentes dosis de certeza y lógica en su formulación, pero las consecuencias que se llegan a extraer son en gran medida excesivas. Porque si bien podemos estar de acuerdo en que existen tributos que responden fundamentalmente a una naturaleza contributiva o de sostenimiento general a los gastos públicos y otros a una retributiva o de remuneración por servicios y gastos particulares, no podemos estar, en cambio, conformes con el carácter bifronte y excluyente de la función contributiva respecto de aquellas figuras tributarias distintas al impuesto. Dos razones avalan esta postura. Primero, la propia dicción del artículo 31.1 CE que, como ya he señalado, advierte, no sólo que se ha de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino también que se ha de hacer mediante un sistema tributario, y este sistema no puede quedar reducido a los impuestos.

Pero además y más relevante en este momento, porque no creo que pueda ser posible disociar dentro de las figuras tributarias entre especies contributivas y no contributivas, ya que todas sirven al sostenimiento de los gastos públicos. Desde una posición de principio basada en las funciones públicas del Estado y, sobre todo, en la función del tributo en nuestro Estado social, no existe diferencia respecto de la naturaleza de los gastos públicos derivados de las funciones del Estado, ya que dichos gastos son el resultado de una serie de actividades que debe desarrollar y que, para llevarlas a efecto, va a requerir de la contribución de todos. Por ello mismo no soy capaz de hacer una distinción tan nítida entre figuras contributivas y retributivas, ya que todas tienen una clara naturaleza contributiva en la medida en que todas sirven para atender gastos públicos porque son públicas las funciones que generan tales gastos⁴⁵.

⁴⁴ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. *Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español*, ob. cit., pp. 458 y ss.

⁴⁵ Desde la perspectiva de los servicios públicos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en su ya clásico estudio «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, n.º 12, Septiembre-Diciembre, 1953, señalaba que «los servicios públicos, genuinamente tales, no están organizados para atender una suma más o menos extensa de utilidades individuales, sino en vista de finalidades sustancialmente colectivas» (p. 138). «Los servicios públicos de esta naturaleza, estrictamente tales, no se pagan por el público, sino que se sostienen. Su tarifa no expresa por eso un fenómeno de cambio, sino, en amplio sentido, de contribución» (pp. 134 y 135). De ahí que postule finalmente la necesidad de que los servicios públicos no sean financiados exclusivamente por los usuarios directos, pues la concurrencia del interés general solapado con el ocasionado por la prestación del servicio, obliga a que tales servicios

Lo que ocurre es que en un plano diferente cual es el de la perspectiva del principio como criterio de reparto del gasto, cada figura tiene grados distintos del llamado componente retributivo, o si se prefiere, tiene una mayor o menor estructura retributiva⁴⁶. Evidentemente, las prestaciones patrimoniales de carácter público gozarán de mayores dosis de conmutatividad que los impuestos, pues en éstos tal estructura prácticamente se diluye. Y entre medias habrá que situar ordenadamente a las tasas y a las contribuciones especiales.

Por consiguiente, la mencionada estructura contributiva es común a todas las figuras tributarias, y la retributiva es una cuestión de grado que se deriva de la propia naturaleza de cada figura tributaria. Y en esta gradación, lógicamente, el principio de capacidad económica también se modula ganando en intensidad a medida que desaparece el componente retributivo. En definitiva, no se puede asumir sin enormes dificultades esa pretendida polarización entre, por un lado, principio retributivo identificado con contraprestación —pues excluyen por imposible el principio de capacidad económica—, y, por otro, principio contributivo identificado con capacidad económica —porque sólo consideran al impuesto como figura tributaria contributiva—.

Por eso decía antes que se puede estar de acuerdo en que existen tributos que responden *fundamentalmente* a una naturaleza contributiva y otros a una retributiva, pero esta mayor o menor naturaleza nunca pueden ser excluyentes entre sí ya que no son contrarias sino complementarias⁴⁷. Por supuesto que un sistema tributario será más o menos justo en la medida en que se base en tributos más o menos proclives a contribuir o a retribuir, pero en tal caso —pensemos por ejemplo en un sistema basado fundamentalmente en tributos retributivos—, la injusticia del sistema no se puede basar exclusivamente en la ignorancia del principio de capacidad económica, sino en la quiebra de valores constitucionales superiores como puede ser la igualdad o la justicia proclamadas en la Constitución como valores superiores del ordenamiento jurídico (artículo 1.1. CE).

sean cubiertos, de una parte, desde luego, por los beneficiarios más directos, pero de otra también por la colectividad a través de subvenciones (pp. 148 y ss.). Aduce además otra razón para llegar a esta conclusión: «si la autofinanciación mediante tasas puede ser una meta deseable para los administradores por su mayor facilidad, por su flexibilidad y por consagrar la autonomía industrial y económica de cada uno de los servicios, la aplicación estricta de los criterios de justicia fiscal han de repudiar abiertamente el sistema cuando implica un desplazamiento íntegro de la carga tributaria hacia niveles de renta que deben ser los más protegidos por el sistema financiero, bien por su escasa capacidad contributiva, bien por resultar ya excesivamente gravados por las cargas generales» (p. 141).

⁴⁶ Como advierte MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos*, en AAVV. *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 111, «el que el hecho imponible se articule en atención a una determinada actividad administrativa, no le otorga el carácter retributivo y, menos aún, invalida el carácter contributivo propio de la obligación tributaria. Los problemas surgen a la hora de cuantificar el tributo, o, lo que es lo mismo, de aplicar la capacidad económica relativa a través del método correspondiente».

⁴⁷ AGULLO AGÜERO, A. *Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva*, ob. cit., p. 35, ha señalado «que los criterios de reparto de la carga fiscal (el principio del beneficio y el principio de capacidad de pago) no son excluyentes sino que, aparecen combinados en casi todos los sistemas tributarios existentes, predominando uno u otro criterio según el área de la imposición de que se trate (generalmente el principio del beneficio prima en el campo de la imposición indirecta, y el de capacidad de pago en el área de la imposición directa)».

De manera que, en mi opinión, se puede hablar de *grados en la presencia* del principio de capacidad económica en las diferentes categorías tributarias, advirtiendo mayor intensidad del mismo en los tributos de naturaleza tendencialmente contributiva y menor a medida que aumenta la naturaleza retributiva. A ello se refería, sin duda, el Profesor Ramallo cuando advertía que *«no se trata de que las figuras contributivas no respondan al principio de capacidad económica, sino de que a dicho principio no se le puede dar un valor idéntico que opere igual en todas y cada una de las figuras tributarias del sistema»*. Idea ésta que le lleva a mantener la conveniencia de *«desagregar el concepto de capacidad económica y predicar de ella que no siempre debe tener la misma expresión ni contenido. Si se mantiene que la capacidad económica equivale a que el gravamen debe diferenciarse entre unos y otros de manera cuantitativamente distinta, ello puede ocurrir no sólo por un distinto nivel de renta, sino que el mismo ordenamiento jurídico ofrece pruebas de que esa diferenciación cuantitativa en virtud de la capacidad económica puede darse en las tasas (artículo 8 Ley de Tasas y Precios Públicos, artículo 24.3 LHL), en los precios públicos o en las tarifas de los servicios»*⁴⁸.

Y eso es precisamente lo que ocurre en nuestro sistema de financiación en el que figuras tributarias distintas al impuesto y figuras no tributarias se establecen contemplando circunstancias personales y familiares que modulan la mayor o menor capacidad económica y, subsiguientemente, la distinta deuda tributaria. Los ejemplos que se pueden poner de tasas son numerosos y ello a pesar del vago mandato del legislador⁴⁹. Piénsese sino en las prestaciones patrimoniales por servicios académicos en las que las bonificaciones por familia numerosa o discapacidad han sido habituales⁵⁰. Pero incluso en aquellas figuras no tributarias en las que el principio retributivo es más evidente, podemos encontrar verdaderas contribuciones establecidas de acuerdo con la capacidad económica. Piénsese también en las tarifas por entrada en museos en las que la edad era un índice para su cuantificación. Incluso en materias más alejadas de la actividad financiera como lo ha podido ser el sistema tarifario del servicio telefónico, o el actual de tarifas de los servicios de abastecimiento de aguas en el que se regulan expresamente las *«bonificaciones por Familia Numerosa en tomas individuales y colectivas»*⁵¹.

⁴⁸ RAMALLO MASSANET, J. Hacia un concepto constitucional de tributo, ob. cit., p. 38.

⁴⁹ Téngase en cuenta que el artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, simplemente señala que *«En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas»*; y el artículo 24.4 de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), por su parte, advierte que *«para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»*.

⁵⁰ Como lo demuestra el artículo 14 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al modificar el artículo 18.Cinco.a) de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, declarando que *«estarán exentas del pago de la tasa por derechos de examen las personas con discapacidad igual o superior al 33 por 100»*.

⁵¹ Así, la Orden de 26 de diciembre de 1996 de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid, (Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid de 2 de enero de 1997), establece en su apartado Segundo 2.1 que *«en los contratos individuales destinados exclusivamente a viviendas, cuyos titulares*

Todas estas razones son concluyentes, por un lado, de la dificultad de establecer una distinción clara entre normas de estructura contributiva y retributiva, y de su inexorable consecuencia de identificar tributos contributivos con capacidad económica y tributos retributivos con contraprestación; y por otro lado, de la necesidad de considerar que el principio de capacidad económica se proyecta sobre todos los tributos y todas sus especies si bien con desigual incidencia según la figura tributaria del sistema de que se trate.

Y esta conclusión no contradice, sino todo lo contrario, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional que ha reiterado en diversas ocasiones que el principio de capacidad económica, ni tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias, ni se trata de un valor absoluto que deba encontrarse en todos los supuestos de aplicación del tributo, ni, finalmente, es el único principio realizador de la justicia tributaria ya que existen otros principios que fundamentan y dan cumplimiento a dicho valor⁵². Porque a pesar de que esta doctrina ha sido interpretada erróneamente por algún Tribunal⁵³ en el sentido de entender que «*el carácter y fundamento de las tasas en cuanto figuras tributarias hace que muchas de ellas se ajusten con dificultad al principio de capacidad económica*» y que, por tanto, «*para que las tasas se acomoden al principio de capacidad económica la ley no establece un criterio taxativo sino orientativo en el sentido de conveniente y aconsejable cuando las circunstancias así lo permitan*»⁵⁴, a pesar de esta excesiva conclusión derivada de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional —decía—, lo cierto es que éste únicamente ha advertido la desigual proyección del principio de capacidad económica en cada una de las figuras tributarias de nuestro sistema.

III. MODELO CONSTITUCIONAL DE SISTEMA TRIBUTARIO

Una vez delimitado constitucionalmente el concepto de tributo, corresponde ahora indagar sobre el modelo de sistema tributario en abstracto dibujado en la CE, modelo sobre el que habrá que verificar si se acomoda al mismo

sean una familia numerosa, y el consumo sea igual o inferior a 90 metros cúbicos al trimestre (...) la tarifa de los servicios de aducción, distribución y depuración (...) se bonificará en 18,70; 4,05 y 1,15 pesetas por metro cúbico respectivamente». Y «cuando la familia numerosa esté constituida por más de cinco hijos y el consumo sea igual o inferior a 100 metros cúbicos al trimestre (...) se bonificará en 89,33; 32,85 y 7,45 pesetas por metro cúbico respectivamente». En parecidos términos se expresa el apartado 2.2 relativo a la «Bonificación por familia Numerosa en tomas colectivas».

⁵² Por todas, vid., las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, 164/1995, de 13 de noviembre, 198/1995, de 21 de noviembre, 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre.

⁵³ Por ejemplo, por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en su Sentencia de 18 de enero de 1999, en relación a una Tasa por recogida de basuras en la que se solicitaba la anulación por haberse establecido en la Ordenanza Municipal sin correspondencia con la idea de capacidad económica que debe presidir el establecimiento de esta categoría tributaria.

⁵⁴ Vid., el comentario de RUIZ GARIJO, M. Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica. (En torno a la Sentencia del TSJ de Andalucía de 18 de enero de 1999), Información Fiscal, n.º 36, noviembre-diciembre, 1999, pp. 67 a 80.

el sistema que efectivamente se ha articulado y se está articulando en la actualidad. Este análisis debe ser realizado con un doble propósito; primero, para averiguar si la CE prioriza al tributo frente al resto de recursos previstos constitucionalmente para financiar el gasto público; y segundo, para esclarecer si la CE también prioriza a unas especies tributarias frente a otras, o incluso, a una clase de impuestos frente a otros. Debo analizar, en definitiva, dos cuestiones, la de la primacía de los tributos sobre otros recursos para atender el gasto público, y la de la preferencia de los impuestos sobre las tasas para atender ese gasto público.

Ambas cuestiones son absolutamente pertinentes ya que si nuestra Constitución establece un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, habrá que preguntarse, en primer lugar, cuál es el sistema principal de financiación del gasto, ¿«un sistema tributario» (artículo 31.1), un sistema de «crédito público» (artículo 135.1), o un sistema con otras modelos de financiación (artículos 128.2 y 132)? Y en el supuesto de que se llegue a la conclusión de que la CE prioriza al tributo de entre los ingresos financieros, habrá igualmente que preguntarse, en segundo lugar, si la justicia del sistema tributario que exige el artículo 31.1 CE se alcanza de igual forma con un sistema tributario basado fundamentalmente en impuestos, en tasas o en contribuciones especiales; en definitiva se trata de dar respuesta a los interrogantes que ya formulé: ¿es irrelevante en términos de equidad que nuestro sistema tributario se configure como un sistema de tasas en vez de como un sistema de impuestos?, y dentro de los impuestos ¿es admisible que el sistema tributario descansa fundamentalmente en impuestos indirectos, reales, proporcionales o sobre el consumo en vez de directos, personales, progresivos y patrimoniales?; ¿cuál es el límite constitucional –si lo hay– para el actual tránsito de un sistema tributario de impuestos a un sistema tributario de tasas o incluso a un sistema puro de prestaciones patrimoniales de carácter público?. Analizaré, por tanto, ambas cuestiones separadamente.

1. *La primacía de los tributos sobre otros recursos financieros*

La posición preferente del tributo en el cuadro de recursos financieros del Estado para financiar sus políticas de gasto, no ha sido nunca analizada en el marco de un específico análisis tributario para concluir sobre la primacía de este tipo de recursos frente al resto; por el contrario, ha sido exclusivamente tratada por la doctrina cuando se ocupaba de análisis singulares de ingresos financieros no tributarios, de forma que cuando se abordaba el estudio del crédito público o de los ingresos patrimoniales se concluía afirmando el carácter subsidiario de tales recursos frente al tributario. Esta circunstancia –ocupar la primacía por el reconocimiento de subsidiariedad del resto de los recursos– revela el arraigo –alojado ya en el subconsciente– de la clara prelación del tributo frente al resto de ingresos financieros, y ello pese al absoluto silencio de nuestra Constitución.

En efecto, el análisis sobre la prelación de cualquier recurso financiero debe arrancar inevitablemente del artículo 31.1 CE, debido a que es en este

precepto en el que implícitamente se determina la posición que ocupa el tributo dentro del cuadro de los recursos de la Hacienda Pública. Cuando el artículo 31.1 CE dispone que «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo*», está priorizando a los ingresos tributarios frente al resto de recursos como sistema de financiación del gasto. Lo cual no significa que el tributo deba prevalecer en todo caso, sino que el sistema de recursos debe basarse en un empleo equilibrado de los distintos tipos de ingresos aunque, eso sí, el gasto se atiende fundamentalmente a través o *mediante el sistema tributario*.

Un carácter el del tributo, por tanto, preferente, y una posición, en cambio, la del resto de recursos, accesoria o complementaria –no accidental–. Ahí debemos situar a la deuda pública y los cada vez más mermados ingresos patrimoniales⁵⁵.

Al ser el artículo 31.1 CE el que establece el deber de contribuir –deber que se materializa, prioritariamente, con ingresos tributarios y también y subsidiariamente con otros recursos–, se ha abogado con autoridad por la necesidad de aplicar los principios establecidos en dicho precepto a la generalidad de medios de financiación del gasto público, y sin perjuicio de la expresa referencia que al sistema tributario realizan tales principios.

No se trata, evidentemente, de una traslación mecánica de un ámbito a otro, puesto que se conoce que «*el artículo 31 se refiere a la contribución a las cargas públicas mediante el sistema tributario*», pero aún así, «*hay que pensar que en las decisiones sobre los restantes métodos de financiación de los gastos públicos deben tenerse en cuenta los mismos principios de justicia que orientan el reparto de la carga pública*»⁵⁶.

Lo que ocurre con este planteamiento, como el que considera que «*el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva en relación al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, en relación a todos los ingresos públicos, pues todos ellos se destinan a la cobertura de los gastos*»⁵⁷, es que tiene un difícil encaje en un ámbito distinto al tributario, y no sólo ya por las dificultades intrínsecas de imaginar cómo operaría en un recurso no tributario un principio como el de capacidad contributiva o el de pro-

⁵⁵ En relación a la deuda pública, también en los distintos niveles de Haciendas territoriales se considera a ésta un recurso subsidiario frente al tributario en el sistema de ingresos. Sobre ello, y respecto de las Comunidades Autónomas, vid., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. «La Deuda pública de las Comunidades Autónomas», *REDF*, n.º 23, 1979, pp. 455 y ss.; y FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ordenamiento jurídico de la Deuda pública de las Comunidades Autónomas*, Presupuesto y Gasto Público, n.º 23, 1985, pp. 25 y ss. En el ámbito local, TEJERIZO LÓPEZ, J. M. *Operaciones de crédito*, en AAVV. *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola de d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pp. 107 y ss.; y CARRERA RAYA, F. J. *Comentario sobre las operaciones de crédito en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Revista de Hacienda Autonómica y Local, n.º 55-56, 1989, pp. 153 y ss.

⁵⁶ MARTIN DELGADO, J. M. Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978, *HPE*, n.º 60, 1979, p. 64.

⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, R. La finalidad financiera en la gestión del patrimonio, *REDF*, n.º 35, 1982, pp. 382 y 383.

gresividad, cuyo contenido nada tiene que ver con su estructura jurídica⁵⁸, sino por los motivos de hermenéutica convenientemente apuntados⁵⁹, en el sentido de que «razones de interpretación lógica, sistemática e histórica, así como puramente gramaticales se oponen a extender en su literalidad los principios del artículo 31.1 a los recursos no tributarios». De ahí la preferencia, no por extraer directamente del artículo 31.1 de la Constitución límites jurídicos o reglas aplicables también a los ingresos no tributarios, sino por determinar los principios que en nuestro ordenamiento constitucional inspiran el conjunto del sistema de ingresos del Estado⁶⁰.

Y negada la aplicación directa de los principios tributarios al ámbito de los recursos no tributarios, hay que acudir nuevamente al artículo 31 de la CE, porque si decía que éste coloca al ingreso tributario en el cuadro de los recursos de la Hacienda Pública en una posición de primacía respecto del resto de los recursos, habrá que entender que existen límites intrínsecos respecto de los recursos no tributarios marcados precisamente por la subsidiariedad de este tipo de recursos. Por ejemplo, respecto de la Deuda pública, dejando ahora al margen las limitaciones legales y surgidas en el seno de la Unión Europea⁶¹, el Estado no podría endeudarse con absoluta libertad —o con la única limitación de la autorización legislativa—, porque la Constitución exige que el gasto público se financie *fundamentalmente* por ingresos tributarios, siendo el endeudamiento una fuente complementaria para atender dicho gasto⁶². Téngase en cuenta que el recurso a la deuda pública se deriva, desde luego, del crecimiento del gasto público —principalmente por la transformación de las funciones del Estado—, pero también es consecuencia de la *crisis de imposición*⁶³, en concreto, de la decisión de no financiar ese aumento del gasto público por la vía tributaria o patrimonial. Sin embargo, tal hecho no debe conducir a una equiparación desjerarquizada de los diferentes recursos de la Hacienda pública permitiendo una financiación del gasto desproporcionadamente nutrida de ingresos no tributarios.

Se podrá oponer al citado límite su evanescencia, pero, aun con todo, creo que es el único materialmente realizable o, al menos, con una efectividad

⁵⁸ En este sentido señala MARTÍN DELGADO, J. M. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978*, ob. cit., p. 64, que «el principio de capacidad económica —orientador del sistema tributario— sería de muy difícil aplicación a otros mecanismos distintos de los tributos».

⁵⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. *Proyecto docente*, Madrid, 1991, pp. 164 y 165.

⁶⁰ Ob. loc. ult. cit.

⁶¹ Me refiero a las previsiones contenidas en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (en especial los artículos 12 y 14), y las limitaciones al endeudamiento público fijados en el Protocolo 5 anexo al Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

⁶² Por el contrario, De la Peña Velasco, G. *Deuda pública y Ley de Presupuestos*, en AAVV. *Las Cortes Generales*, Vol. III; IEF, Madrid, 1987, p. 1.916, parece aceptar una relación de alternatividad y no de subsidiariedad cuando afirma que «la deuda pública incide jurídicamente sobre los restantes recursos financieros, ya que todos ellos son medios alternativos de financiación del gasto, y en tal sentido, la mayor o menor importancia cuantitativa de cualquier de ellos tiene su reflejo sobre los demás».

⁶³ Así se expresa NAVARRO FAURE, A. *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público. (Especial referencia al déficit autonómico)*, Generalitat Valenciana, Conselleria d'Economia i Hisenda, Valencia, 1993, pp. 139 y 140.

mayor que la que pudiera derivarse de la traslación mecánica o indirecta de los principios materiales del artículo 31.1 de la CE. En todo caso, se trata de buscar algún límite constitucional en un Texto que guarda silencio sobre cuál debe ser la posición de los diferentes recursos en el cuadro de ingresos y cuál de todos ellos debe servir fundamentalmente para realizar las políticas de gasto.

2. La primacía de los impuestos sobre otras figuras tributarias

Si resulta bastante pacífica la idea de que no existe una relación de alternatividad sino de subsidiariedad entre el conjunto de recursos no tributarios y el tributo, si es clara la preeminencia de éste sobre el resto de ingresos financieros, más compleja es la relación de supremacía del impuesto frente al resto de figuras tributarias.

Probablemente esta cuestión no se planteaba con excesiva virulencia cuando se aprobó la Constitución en 1978. Sin embargo, en los últimos años, arrastrada por una *globalizada* tendencia desregularizadora y liberalizante, se ha avivado el debate sobre los criterios de reparto de la carga fiscal, debate que, como es fácil imaginarse, resulta profundamente ideológico en la medida en que responde a íntima convicción individual de las funciones que corresponden al Estado o, incluso, a la propia representación de la función social del Estado. Y que traducido a lo que aquí interesa significa que la discusión gravita en torno a si en la financiación de los gastos públicos se debe optar por una financiación basada en lo que denominaba *tributos contributivos*, esto es, impuestos articulados sobre la idea de contribución conforme a la capacidad económica, o bien por un sistema sustentado fundamentalmente en tributos retributivos, es decir, en otros ingresos tributarios (o no tributarios) que respondan de forma substancial a principios cercanos a la idea de equivalencia o contraprestación, esto es, un sistema basado en tasas, contribuciones especiales, precios públicos o incluso precios privados.

El tema tiene una enorme trascendencia puesto que una u otra posición determina un modelo de contribución diferente y un sistema tributario radicalmente distinto. Una trascendencia que se ve, además, avalada por los diferentes estudios realizados en los últimos años en el seno de la Hacienda pública y del Derecho tributario interesados por la nueva orientación que arrastra esas recientes nuevas corrientes liberalizadoras. En España y en el ámbito jurídico, resulta paradigmático el estudio de Barquero Estevan que lleva por título *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, el cual, tras realizar un exhaustivo análisis de las distintas teorías existentes sobre modelos «públicos» o «privados» de financiación del gasto, esto es, sobre las ventajas o inconvenientes de financiar los gastos públicos mediante un sistema «contributivo» de impuestos o un sistema «retributivo» de tasas o precios⁶⁴, termina

⁶⁴ Y en el que destaca el detallado estudio que hace al trabajo de Heinz Grossektler cuyo revelador título «De un Estado impositivo a un Estado de tasas» [*Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vorund Nachteile*] en Sacksofsky/Wieland (eds.) «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat», Baden-Baden, 2000, pp. 24 a 45], ya da idea de la trascendencia de dicha corriente. La monografía la ha publicado el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, n.º 125, Madrid, 2002.

analizando el posible encaje en nuestro modelo constitucional de ese eventual y por muchos demandado modelo de financiación mediante tasas.

En este trabajo, el autor, al estudiar la posibilidad de que en el marco de la Constitución se produzca un tránsito de un sistema tributario de impuestos a un sistema tributario de tasas o contribuciones privadas, considera que las tasas y demás tributos causales no pueden constituir una alternativa frente al modelo de financiación mediante impuestos, pues una sustitución así se traduciría en una disminución de las prestaciones sociales o, como mínimo, en una pérdida de poder redistributivo del Estado social. Por ello aboga por el mantenimiento de un sistema impositivo con potencia recaudatoria y una cierta progresividad.

Pero, como decimos, lo relevante de esta postura es el entronque que realiza con la propia Constitución española, ya que entiende –al igual que aquí se ha hecho– que ésta, no sólo opta a través del artículo 31.1 por una financiación del Estado preferente o fundamentalmente a través de tributos, sino que dentro de ese sistema tributario, el impuesto ocupa un lugar preferente.

En efecto, dos son fundamentalmente los argumentos que certeramente deriva de la Constitución para combatir la sustitución del actual modelo de financiación mediante impuestos por otro apoyado preponderantemente en tributos conmutativos: la prelación que del impuesto establece el propio artículo 31.1, y la imposibilidad de privar al Estado de su poder redistributivo.

En relación al primer argumento, Barquero Estevan afirma acertadamente que como *«la Constitución opta por un sistema de financiación de los gastos públicos basado fundamentalmente en un sistema tributario justo, articulado de manera decisiva a través de la idea de reparto según la capacidad económica»*, está tomando partido claramente en la discusión, *«dando preferencia al principio de capacidad económica frente al de equivalencia o beneficio, como criterio para el reparto de las cargas públicas. Esto no supone, como ya se ha indicado, la exclusión de otros criterios con vistas al reparto de las cargas públicas para figuras tributarias concretas, siempre que ello sea compatible con los principios específicos de justicia tributaria acogidos en el texto constitucional»*⁶⁵.

Pero lo decisivo de priorizar al principio de capacidad económica frente al de equivalencia es que ello implica –continúa Barquero– *«una clara opción a favor del impuesto como instrumento central, toda vez que la realización de ese programa constituyente sólo es posible si la financiación a través de un sistema de impuestos ocupa un lugar decisivo»*⁶⁶.

Por lo que se refiere a la otra línea argumental –la referida a la pérdida del relevante e ineludible papel del Estado social de redistribuidor de la renta y la riqueza–, ciertamente un tránsito de un sistema de ingresos impositivos a ingresos tributarios de otra naturaleza privaría a nuestro sistema del presupuesto habilitante de la redistribución, puesto que la Constitución otorga al sistema tributario un relevante papel en orden a la consecución del citado

⁶⁵ *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, ob. cit., pp. 133 y 134.

⁶⁶ Ob. ult. cit., p. 135.

objetivo, y los ingresos públicos, y en su seno los tributarios, constituyen un presupuesto para poder articular esa redistribución a través del gasto. Por eso mismo señala expresamente que *«la Constitución también asigna directamente al sistema tributario una función redistributiva; la idea de un sistema tributario justo o del justo reparto de la carga tributaria, en nuestra Constitución, se encuentra inseparablemente [unido] a esa idea de redistribución, que se manifiesta a través de la exigencia de progresividad del sistema tributario. Y de ahí se deriva necesariamente un lugar privilegiado, dentro del sistema tributario, para los impuestos, pues resulta comúnmente admitido que esa función redistributiva que ineludiblemente compete al Estado social no puede realizarse (más que de manera muy imperfecta) a través de figuras articuladas sobre la idea de equivalencia, por lo que inevitablemente se requiere de un sistema de impuestos (guiados por la capacidad económica) y transferencias»*⁶⁷.

En definitiva, nuestra Constitución, en su artículo 31.1, interpretado en su contexto —la llamada «Constitución económica»—, deliberadamente opta por dar preferencia al principio de capacidad económica frente al del beneficio como criterio para el reparto de las cargas públicas. Y digo que opta deliberadamente porque esa opción responde *«a una determinada concepción, de profundo carácter ideológico, sobre la función redistributiva y de procura existencial que compete al Estado, en su condición de Estado social, así como a la idea, derivada de lo anterior, de que existen determinados gastos públicos que no deben ser soportados individualmente por los destinatarios de los bienes y servicios de los que se derivan tales gastos, sino que deben asumirse colectivamente»*⁶⁸.

Porque es ahí donde reside la más perniciosa de las consecuencias del citado tránsito del Estado impositivo al Estado de tasas, la de limitar el poder redistributivo del Estado, y la de transformar un modelo de servicios públicos financiado públicamente en un modelo de financiación individual o autofinanciación que, a la postre, se traduciría en un sistema básico prestacional de tareas estatales conforme al cual, *«quien las necesita no puede financiarlas y quien puede financiarlas no las necesita»*. Precisamente esta es una de las razones que le lleva a JUAN RAMALLO a considerar que no es constitucionalmente *«posible en nuestro ordenamiento una sustitución de impuestos por tasas, y considero que pueden ser seriamente cuestionables las reducciones impositivas que trasladan la carga a sectores sociales que no pueden evitarla, al mismo tiempo que se disminuya la capacidad de financiación por los poderes públicos de prestaciones que exigen una intervención del Estado, pero no con cualquier finalidad, sino de aquellas intervenciones que conduzcan a una función promocional a la que el artículo 9.2 de la CE se refiere»*⁶⁹.

⁶⁷ Ob. ult. cit., pp. 137 y 138.

⁶⁸ BARQUERO ESTEVAN, J. M. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, ob. cit., p. 142.

⁶⁹ RAMALLO MASSANET, J. *Prólogo* al libro de BARQUERO ESTEVAN, J. M. *«La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho»*, ob. cit., p. 14.

3. *Inequidad del sistema tributario actual*

En todo caso, no es este el único problema serio al que se enfrenta la opción por un sistema impositivo como núcleo central de la financiación pública. El otro, más grave si cabe y en buena medida relacionado con el anterior, tiene que ver con la exigencia de que ese sistema impositivo sea justo, lo que requiere, entre otras cosas, que su diseño estructural sea –como todo sistema– un conjunto coherente, ordenado y organizado de figuras impositivas del que resulte un patrón distributivo eficaz y equitativo. Y debo al menos cuestionar fugazmente si nuestro sistema es equitativo, si se cumple el mandato del artículo 31.1 referido al *sistema tributario justo*.

Evidentemente, una pregunta de esta naturaleza y en este momento debe ser casi retórica, entre otras cosas porque eso llevaría analizar cada impuesto de nuestro sistema tributario y la función que cumple cada uno de ellos dentro del sistema en su conjunto. La cuestión la planteo con el premeditado objetivo de poner en duda el actual modelo de sistema impositivo, profundamente regresivo y carente en muchos de sus extremos de la necesaria equidad y eficiencia. Fundamentalmente por dos razones.

En primer lugar, por el, a mi juicio, indeseable cuestionamiento al que se están sometiendo en los últimos tiempos los impuestos patrimoniales, fundamentalmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). En la actualidad, pese a las evidentes virtudes redistributivas y su nada desdeñable fundamento de imposición cual es la mera titularidad o adquisición gratuita de bienes y derechos, pocos son los que defienden su mantenimiento, de forma que ya se ha iniciado una incomprensible carrera por eliminarlos de nuestro sistema impositivo, a lo que ha ayudado más de la cuenta el hecho de que se encuentren cedidos a las CCAA como luego tendré ocasión de estudiar.

En segundo lugar, nuestro sistema impositivo presenta inequidades graves en el tratamiento de las rentas puesto que si éstas no sólo se deben discriminar por su mayor volumen sino también por su origen considerando el esfuerzo vinculado a su creación y su contribución productiva, nuestro sistema, en mi opinión, arbitra un tratamiento claramente desfavorable para ellas.

Aunque podría analizar cada una de estas cuestiones independientemente, creo que ambas cuestiones son consecuencia de un mismo problema: el desequilibrio en la distribución de la carga tributaria por la desafortunada selección de los gravámenes o clases de rentas sometidas a tributación.

Desacertada selección de los gravámenes porque lo cierto es que se penaliza con tipos impositivos elevados (o más elevados que el resto) las rentas que se generan gracias al esfuerzo personal –las rentas del trabajo fundamentalmente–, mientras que el patrimonio, ya sea por la mera titularidad o ya sea por la adquisición gratuita *inter vivos* o *mortis causa*, no sólo está mejor tratada fiscalmente sino que la tendencia es a eliminar por completo el gravamen sobre las sucesiones, donaciones y titularidad de patrimonios, algo, por cierto, ya logrado por algunas CCAA.

Y desatinada selección de clases de rentas sometidas a tributación en función de su origen, por lo enormemente conservadora y disuasoria de actitudes emprendedoras y dinámicas, habida cuenta que las rentas y ganancias del capital —que son aquéllas en las que el titular no interviene ni participa con su esfuerzo— están claramente beneficiadas frente a las del trabajo —en las que sólo el esfuerzo personal del titular es lo que las genera—.

Tradicionalmente, el tratamiento fiscal de aquellos gravámenes y de estas rentas estaba en consonancia con esas consideraciones vinculadas al esfuerzo, productividad, enriquecimiento o acrecentamiento patrimonial gratuito, de forma que era exacta la ecuación de que a mayor esfuerzo vinculado a la creación de renta y su contribución productiva o productividad social, menor era el gravamen; y a la inversa, a menor esfuerzo o contribución productiva del sujeto, mayor es el gravamen.

Así, cuando la imposición sobre la renta era analítica y gravaba independientemente cada rendimiento, se arbitraba un tratamiento desigual para las rentas del trabajo y para las rentas del capital gravándose más éstas que las primeras. Y si la imposición no era analítica sino un impuesto sintético sobre la renta, se utilizaba un impuesto complementario sobre el patrimonio que, en la práctica, venía a añadir un gravamen suplementario sobre las rentas del capital.

Otro criterio de discriminación de las rentas atendiendo a su origen es el que diferencia entre las rentas que proceden de comportamientos socialmente productivos de aquellas otras que son resultado de comportamientos «*apropiativos*». Conforme a ello, y como se ha señalado, «*mientras que en el primer caso el acrecentamiento patrimonial obtenido por el sujeto se produce en un contexto de enriquecimiento social y resultan beneficiados tanto el sujeto como la sociedad, en el caso de los comportamientos apropiativos el enriquecimiento de un sujeto es a costa de otro con lo que la sociedad en su conjunto no resulta beneficiada. Una donación, por ejemplo, habría que incluirla en este segundo grupo. No hay duda de que el beneficiario de la misma verá aumentar su patrimonio pero en cambio la sociedad no será más rica puesto que dicho aumento patrimonial se corresponde exactamente con una disminución equivalente en el patrimonio del donante. En consecuencia, desde la perspectiva de la sociedad en su conjunto, que es la que debe ocupar a la política gubernamental, tiene interés favorecer los comportamientos socialmente productivos de los sujetos frente a los puramente apropiativos. Animar, en definitiva, a que el enriquecimiento de los sujetos apareje el enriquecimiento de la sociedad, gravando con menor intensidad a las rentas provenientes de los comportamientos socialmente productivos*»⁷⁰.

Estos criterios que tradicionalmente han sido válidos y siguen siendo, en mi opinión, acertados hoy en día, deberían inspirar la estructura de nuestro sistema tributario. No creo —yo al menos no intuyo— otros criterios más válidos que los expuestos, y ello a pesar de que se insista y prevenga de los peligros que encierra una mayor tributación en bienes, derechos y personas por la faci-

⁷⁰ SEVILLA SEGURA, José Víctor. *Notas para una nueva política tributaria*, Claves de Razón Práctica, n.º 130, marzo, 2003, pp. 26 y 27. Más recientemente, en *Política y Técnica Tributarias*, IEF, Madrid, 2004, pp. 272 a 274.

lidad de deslocalizar el capital o incluso la residencia, fruto de la libre movilidad de capitales, bienes o personas.

A pesar de ello, a pesar de la actual y cierta mayor facilidad para las deslocalizaciones, sigo creyendo que, desde la perspectiva de la eficacia, interesa favorecer los comportamientos socialmente productivos frente a los puramente apropiativos; y que, desde la perspectiva de la equidad, las rentas obtenidas con esfuerzo deberían disponer de un tratamiento más favorable que las obtenidas sin la participación activa del sujeto.

Conforme a estas consideraciones, José Víctor Sevilla aboga por un sistema más sensato y oportuno que combinase equidad y eficacia, esto es, lo que hemos dado en llamar un verdadero sistema tributario justo; un sistema *«que favorezca el esfuerzo, la innovación y los comportamientos emprendedores frente a la cultura del rentista. Esto significa, en primer lugar, hacer desaparecer las discriminaciones actualmente existentes en el impuesto sobre la renta entre los rendimientos del trabajo y los rendimientos del capital. En segundo lugar, eliminar las discriminaciones que existen entre la tributación de las ganancias de capital y las otras vías de acrecentamiento patrimonial y, finalmente, en revisar la actual tributación sobre las herencias. El objetivo a conseguir consiste en reequilibrar la distribución de la carga entre esas diversas vías de acrecentamiento patrimonial sin que ello tenga que comportar necesariamente variaciones globales en el nivel de tributación»*⁷¹.

IV. SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

1. *El tránsito de un sistema tributario único a un modelo de potestades compartidas*

Debemos empezar advirtiendo que al referirnos a sistema tributario «único» indicamos una concreta proyección del principio de unidad (contemplado esencialmente en el artículo 2 CE) como presupuesto de la propia estructura constitucional del Estado. Un principio de unidad que, en el estricto ámbito tributario, se traduce en una legislación estatal guiada hacia una unidad del sistema tributario en todo el territorio español. Si el artículo 31.1 CE señala 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»*, resulta congruente pensar que el principio de unidad tiene una concreción en el ámbito tributario en este precepto, desde el momento que exige un sistema tributario inspirado en una variedad de principios.

Así lo ha entendido el TC al señalar que *«el régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema, lo que reclama una dosis de inevi-*

⁷¹ *Notas para una nueva política tributaria*, ob. cit., p. 28.

*table homogeneidad. Consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles*⁷².

De modo que si el principio de unidad obliga al legislador estatal a diseñar un sistema tributario homogéneo, la pregunta que ineludiblemente debemos hacernos es la de ¿cómo se proyecta el principio de unidad sobre el sistema tributario?, o mejor aún, ¿qué sistema tributario es homogéneo?

Obviamente, el artículo 31.1 no indica que deba ser único el sistema tributario, pues la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, reconocida en los artículos 156.1 CE y 1.1 de la LOFCA (Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA), así como artículos 140 CE y 106 de la Ley 5/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, respectivamente, «*exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer sin condicionamientos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas*»⁷³, y que se ha traducido en una diversidad de sistemas tributarios autonómicos y locales.

El problema tampoco se ha de reducir a criterios de coordinación o integración entre los distintos sistemas tributarios en el sentido de garantizar equilibrios o de fijar medios y procedimientos de relación en salvaguarda de la necesaria homogeneidad técnica y sistemática⁷⁴. Se trata, en definitiva, de determinar el modelo de sistema tributario hacia el que se camina a la vista de la coparticipación o corresponsabilidad entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el diseño del citado sistema. Porque, en efecto, donde antes había un único sistema tributario (que era una garantía de igualdad y justicia), ahora existe un sistema tributario atomizado en virtud de un modelo de «*potestades compartidas*» —lo que el Profesor Pérez de Ayala denomina «*poder tributario compartido*»⁷⁵— cuyas consecuencias predecibles para el futuro son, cuando menos, preocupantes.

Ya lo fueron, ciertamente, con el modelo de financiación anterior, el del quinquenio 1997-2001⁷⁶. Este modelo de financiación, con base teórica en el principio de corresponsabilidad fiscal, vino a atribuir a las CCAA determinadas competencias normativas en relación a un ampliado concepto de tributo cedido. Ahora bien, como se recordará, no todas las Comunidades Autónomas adoptaron como propio ese modelo de financiación, por lo que

⁷² FJ. 4.º de la STC 19/1987, de 17 de febrero. En el mismo sentido SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 181/1988, de 13 de octubre

⁷³ Señala refiriéndose a las Comunidades Autónomas el FJ. 10.º de la STC 68/1996, de 18 de abril.

⁷⁴ Sobre ello, SsTC 32/1983, de 28 de abril, y 96/1990, de 24 de mayo.

⁷⁵ «*Dinámica de los fundamentos del poder tributario autonómico en el Derecho positivo español: una hipótesis a considerar*», RDFHP, n.º 248, abril-junio, 1998, p. 284.

⁷⁶ Diseñado en virtud de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, así como con la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que modificaba parcialmente la LOFCA de 1980, dándose cumplimiento al Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, por el que se aprobaba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el citado período 1997-2001.

para las que no lo asumieron –Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura– seguía rigiendo el régimen anterior, esto es, el sistema de financiación autonómica del período 1992-1996 reflejado en el Acuerdo 1/1992, de 20 de enero.

El producto resultante de aquel sistema de financiación presentó variados frentes⁷⁷, de los que ahora interesa destacar el de la perniciosa existencia de diferentes fórmulas de financiación según la Comunidad Autónoma de que se tratase, lo que era, ya de por sí, suficientemente grave: unas se financiaban con un nuevo modelo –el del 1997 al 2001–, y otras se financiaban conforme al sistema del período 1992-1996, dotado necesariamente de cierta ultraactividad. A estos dos grupos habría que añadir uno tercero, el que integraba al País Vasco y Navarra, así como a Canarias y a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, que tampoco les alcanzaba el modelo por serles de aplicación el sistema foral tradicional de Concerto y Convenio Económico, o, bien su peculiar régimen económico y fiscal, (vid. Disposición Adicional Primera, Segunda, Cuarta y Quinta de la LOFCA).

Si los resultados de aquel sistema tributario atomizado en virtud de un modelo de «potestades compartidas» son visibles ahora, mayores y más evidentes son las consecuencias que se pueden adivinar para el futuro con los nuevos planteamientos o modelos de financiación que estatutariamente se aventuran para los siguientes años, presumiblemente a partir del 2007 puesto que en el 2006 cesa la vigencia del actual modelo de financiación.

Pero mucho más trascendente que la mera variedad de sistemas tributarios de las CCAA –derivados de la existencia de diversos sistemas de financiación–, es la deriva a la que se está conduciendo al sistema tributario, no por existir una diversidad de ordenamientos comunitarios garantes de su autonomía financiera, sino por abocar a una auténtica pluralidad de ordenamientos tributarios claramente diferenciados. Muy tempranamente el TC advirtió que *«ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía –y aún este poder tiene sus límites–, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución. De aquí que el artículo 137 de la Constitución delimite el ámbito de estos poderes autónomos, circunscribiéndolos a la gestión de sus respectivos intereses lo que exige que se dote a cada Ente de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo»*⁷⁸.

El poder para la gestión de sus respectivos intereses se ha de ejercer en el marco del ordenamiento, siendo *«la Ley, en definitiva, la que concreta el principio de autonomía de cada tipo de Entes, de acuerdo con la Constitución. Y debe*

⁷⁷ Los problemas constitucionales que planteó el citado modelo de financiación autonómica los analizó, PÉREZ ROYO, J. *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

⁷⁸ STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ. 3.º.

hacerse notar que la misma contempla la necesidad —como una consecuencia del principio de unidad y de la supremacía del interés de la nación— de que el Estado quede colocado en una posición de superioridad, tal y como establecen diversos preceptos de la Constitución, tanto en relación a las Comunidades Autónomas, concebidas como Entes dotadas de autonomía cualitativamente superior a la administrativa (artículos 150.3 y 155, entre otros), como a los Entes locales (artículo 148.1, 2.º)»⁷⁹.

Unidad del Estado que exige un único Ordenamiento jurídico y, a nuestros efectos, un **único sistema tributario** que, sin embargo, necesariamente ha de encerrar una **diversidad de sistemas**. Pero la diversidad de sistemas que abraza ese Ordenamiento jurídico tributario nunca puede abocar a una pluralidad de sistemas tributarios *independientes* porque, precisamente, la existencia de un único sistema tributario es lo que garantiza la igualdad y la justicia como valores que ha de respetar y contribuir a hacer efectivo el Estado.

No es necesario recordar la existencia de materias que exigen la igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio. La posición jurídica de los ciudadanos no puede ser distinta, por ejemplo, respecto de sus derechos y deberes reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución, de modo y manera que ésta consagra, protege y resguarda la igualdad hasta el punto de configurar una competencia exclusiva estatal específicamente destinada a ese efecto. Junto a ellas, existen otras materias que ciertamente pueden determinar una distinta posición jurídica de los ciudadanos derivada del lugar del territorio en el que se resida o de otras circunstancias similares, pero ello es consecuencia de las políticas adoptadas por las respectivas Comunidades Autónomas en el ejercicio constitucional de su autonomía política y financiera.

Esta distinción encuentra respaldo, fundamentalmente, en el artículo 149.1, 1.ª de la CE al asignar al Estado la competencia exclusiva de garantizar la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, entre los que el deber tributario ocupa un lugar fundamental.

Una igualdad que nunca puede suponer una absoluta identidad de la financiación de todas las Comunidades Autónomas, sino que, al garantizar la igualdad en el cumplimiento de los deberes constitucionales, se ha de velar por no tratar desigualmente situaciones iguales (igualdad formal *ex* artículo 14 de la CE) o tratar igualmente situaciones desiguales (igualdad material *ex* artículo 9.2 de la CE). Por tanto, más que identidad, se trata de una mínima uniformidad *«por ser una exigencia misma del sistema con contenido material porque sólo a partir de posiciones constitucionalmente iguales pueden hacerse efectivos principios y valores constitucionales como la unidad de mercado implícita, entre otros, en el artículo 139.2 de la CE»⁸⁰, la igualdad de derechos y deberes de los ciu-*

⁷⁹ Cfr. FJ. 3.º de la STC 4/1981, de 2 de febrero.

⁸⁰ Recuérdese la STC 1/1982, de 28 de enero, que señalaba que la *«exigencia de que el orden económico nacional sea uno en todo el ámbito del Estado es más imperiosa en aquellos como el nuestro, que tienen una*

*dadanos de los artículos 14 y 139.1 de la CE, el establecimiento de un equilibrio económico-territorial adecuado, justo (artículo 138.1 de la CE) y solidario (artículo 2 y 138.1 de la CE)*⁸¹. En definitiva, se trata de lograr del sistema una igualdad formal y material. Y de ahí, también, que se haya advertido que resulta imprescindible concretar las exigencias constitucionales en lo que atañe al establecimiento y funcionamiento del sistema constitucional de financiación de las Comunidades Autónomas que, en cuanto pieza clave de la configuración general de la organización territorial del Estado, no sólo ha de respetar el principio de igualdad, sino que debe contribuir a hacerlo efectivo⁸².

El principio de igualdad se puede quebrar desde dos frentes, desde la perspectiva de los ciudadanos entre sí, y desde la posición de las diferentes Comunidades Autónomas. El principio de igualdad de las Comunidades Autónomas está configurado como un elemento estructural de la organización territorial del Estado (artículos 1, 9.2, 138, 139, 149.1. 1ª de la CE), y vincula, además, *«a todos los poderes públicos, en el ejercicio de sus competencias»*⁸³. Ciertamente, los principios de igualdad de las Comunidades Autónomas son muy difíciles de trazar, y ello porque debe compaginarse con el principio mismo de autonomía financiera, que necesariamente implica diversidad. En este sentido el TC advierte que el principio constitucional de igualdad *«no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguran una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. La autonomía (...) significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139 y 149.1. 1.ª y 13.ª de la Constitución ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo*

estructura interna no uniforme, sino plural o compuesta desde el punto de vista de su organización territorial (Título VIII de la CE). La unicidad del orden económico nacional es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materias económicas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores. Por ello, la Constitución retiene en poder del Estado, como exclusivas en su integridad, aquellas competencias que atañen a determinados aspectos del orden económico y de su unidad».

⁸¹ GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 115 y 116.

⁸² Ob. ult. cit., p. 112.

⁸³ FJ. 11.º de la STC 150/1990, de 4 de octubre. En el mismo sentido, vid., SsTC 186/1993, de 7 de junio, y 319/1993, de 27 de octubre.

sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales»⁸⁴.

Desde el punto de vista de la incidencia del principio de igualdad en el conjunto de los ciudadanos, se ha de señalar que también la CE garantiza su efectividad al perseguir «*con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservar también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía*»⁸⁵.

Lo cierto es que los dos últimos modelos de financiación existentes desde 1996, independientemente de que sea o no de efectiva «corresponsabilidad fiscal»⁸⁶, en la medida en que ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas en los tributos cedidos, han iniciado un tránsito en el que éstas ejercen «*un poder tributario compartido con el del Estado*»⁸⁷.

Y las consecuencias que se derivan de ello son trascendentes no sólo desde un punto de vista cuantitativo sino cualitativo. Cuantitativamente, porque se ha ido incrementado en cada modelo de financiación —especialmente en relación al IRPF—, las cantidades que se transfieren a las Comunidades Autónomas, lo que hace más imperfecto el sistema en la medida en que decrece la redistribución cuando crecen las transferencias, o dicho de otra manera, que cuanto mayor es la cuantía transferida, menor es la redistribución y, corolario de ella, la solidaridad interterritorial⁸⁸.

Pero a los efectos que ahora nos interesa, los modelos de financiación que se han aplicado en la última década son cualitativamente significativos porque

⁸⁴ FJ. 7.º de la STC 150/1990, de 4 de octubre, relativa al recargo establecido sobre un impuesto estatal por la Comunidad Autónoma de Madrid. En el mismo sentido, vid., el FJ. 10.º de la STC 37/1987, de 26 de marzo, que advierte que el citado «*principio constitucional de igualdad no impone que todas Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes*».

⁸⁵ STC 319/1993, de 27 de octubre.

⁸⁶ Lo entienden en sentido negativo GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y financiación autonómica*, ob. cit., pp. 132, 133 y 135, para quienes la corresponsabilidad fiscal es «*un eufemismo para enmascarar la vulneración del principio de solidaridad consagrado en la Constitución. Un eufemismo porque, en primer lugar, la corresponsabilidad fiscal no depende en absoluto de la cesión del producto de un tributo establecido, recaudado y regulado por el Estado y con el que satisfacen las propias necesidades, sino del establecimiento de tributos propios o bien de recargos (...) sobre los tributos ajenos. La corresponsabilidad fiscal —esto es, la propia responsabilidad fiscal— no puede depender sino de la capacidad, y aun la necesidad, de establecer, fijar, los propios tributos, no de recibir lo recaudado a través de los ajenos o, incluso, de disminuir estos (...). En segundo lugar, no cabe hablar de responsabilidad fiscal alguna donde no hay capacidad gestora, vale decir, donde no es fiscalmente responsable quien se enfrenta a la tarea de obtener las exacciones (...) Lo que, en definitiva, cabe prever que sucederá con el nuevo sistema es la absoluta territorialización de los recursos*».

⁸⁷ Cfr., PÉREZ DE AYALA, J. L. *Dinámica de los fundamentos del poder tributario autonómico en el Derecho positivo español: una hipótesis a considerar*, ob. cit., p. 284. Más adelante habla de «*poder tributario de ejercicio compartido con el del Estado*» (p. 286).

⁸⁸ De ahí que se haya señalado que «*esta diferencia es de la mayor relevancia (...), porque ese incremento hace posible que la detracción de los recursos por la Comunidad Autónoma en la que se verifica la recaudación sea de tal envergadura que suponga, en definitiva, una apropiación íntegra o cuasíntegra de tales recursos, lo que hace totalmente invariable la redistribución y, por consiguiente, la solidaridad*». Cfr., GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y financiación autonómica*, ob. cit., p. 134.

la cesión de competencias normativas en impuestos cedidos total o parcialmente ha venido a atomizar el sistema tributario, a minar «*la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles*»⁸⁹.

Las consecuencias de tales modelos de financiación han sido, en mi opinión, perniciosas. En primer lugar y como ya había apuntado, por la propia existencia de diferentes fórmulas de financiación según el tiempo histórico y la Comunidad Autónoma de que se trate, lo que es, ya de por sí, suficientemente grave: unas se financiaban con un modelo –el del 1997 al 2001–, otras se financiaban conforme a otro modelo ultraactivado –el del período 1992–1996–, otras terceras se financiaban conforme a su sistema foral tradicional de Concierto y Convenio Económico –País Vasco y Navarra–, y otras últimas, finalmente, mantenían su peculiar régimen económico y fiscal explicable por razón de sus circunstancias geográficas y territoriales. Es cierto que el último y actualmente aplicable modelo de financiación ha terminado con esa absurda duplicidad de modelos, pero a pesar de ello, sigue existiendo un exceso de modelos de financiación los cuales, no lo olvidemos, implican la existencia de sistemas tributarios diferentes.

Esta multiplicidad de regímenes o sistemas puede, además, generar problemas de coordinación dentro del propio sistema tributario, como así ocurre con el TR del IRPF de 2004 (Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) al mantener la doble tarifa estatal y autonómica para la determinación de la cuota íntegra. Porque la Ley, para hacer efectivo el producto que se destina a la financiación de las Comunidades Autónomas –lo que impropiamente se denomina en la Ley «*gravamen complementario*»–, estructura el Impuesto diferenciando desde la tarifa los porcentajes que corresponden al Estado y a la Comunidad Autónoma, y estableciendo dentro de la Ley un Título independiente –el cuarto– que regula el gravamen autonómico. Sin embargo, el TR del IRPF presenta carencias que son fruto, sin duda, de la difícil articulación de la duplicidad de métodos de financiación. Por ejemplo, y como tuvimos la ocasión de señalar en otro lugar⁹⁰, porque la Ley estatal del IRPF es la que fija la tarifa complementaria para los casos en los que «*la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala*»; y algo así es sumamente grave ya que, conforme a una conocida jurisprudencia tan controvertida como meridiana de nuestro Tribunal Constitucional⁹¹, la falta de regulación por parte de las Comunidades Autónomas en una materia que sea de su competencia constituye un vacío legal que nunca puede ser resuelto por el legislador estatal mediante una norma supletoria dictada a tal fin. El tramo autonómico para tales Comunidades no puede figurar supletoria o complementariamente

⁸⁹ FJ. 4.º de la STC, 19/1987, de 17 de febrero. En el mismo sentido SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 181/1988, de 13 de octubre.

⁹⁰ *Tarifas y deducciones en el nuevo IRPF*, Informes de la AEDAF, n.º 11, diciembre, 1998, p. 58.

⁹¹ Por todas, la STC 61/1997, de 20 de marzo, sobre la Ley del Suelo.

en la Ley del IRPF, sino que deben ser éstas las que activa y expresamente regulen el mismo⁹².

Pero son también perniciosas las consecuencias de los últimos modelos de financiación porque, en segundo lugar, como cada Comunidad Autónoma puede utilizar su capacidad normativa con distinto alcance, existirá —como de hecho existe— un variado y diferente cuadro de impuestos estatales cedidos y un diferente elenco de sistemas tributarios autonómicos. Se da así la paradoja de, por un lado, mantener un sistema tributario estatal homogéneo aunque cediendo alguno de sus impuestos, y por otro, posibilitar la heterogeneidad de tales impuestos estatales cedidos; un contrasentido que se puede sintetizar afirmando que existen tantos impuestos estatales cedidos como Comunidades Autónomas hayan ejercido su competencia normativa en relación a ellos.

Porque debido a que se ceden competencias normativas sobre elementos que inciden claramente en la determinación de la deuda tributaria, además de lo beligerante que puede resultar con el principio de igualdad al establecer una diferenciación en el *quantum* de la obligación tributaria en función de un elemento accidental cual es la residencia del obligado tributario, se está logrando configurar un sistema tributario fracturado y, como tal, carente de la necesaria —en palabras del TC— «uniformidad normativa en todo el territorio nacional» en garantía de «una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía»⁹³.

Probablemente la cuestión deba ser analizada desde una perspectiva superior, esto es, no tanto del modelo concreto de financiación que queramos, sino del modelo de sistema tributario hacia el que se camina. Porque huyendo de la mera retórica, resulta imprescindible saber qué estructura es la que queremos para vertebrar el Estado, qué modelo de Estado queremos, para así saber qué sistema es el válido para esa estructura.

No es necesario alertar de las importantes consecuencias que provocaría la pervivencia de distintos modelos de financiación —en definitiva, de distintos sistemas tributarios de las CCAA— excesivamente heterogéneos entre ellos; una falta de homogeneidad —insisto— que se pone de manifiesto, desde luego, por los diferentes principios que rigen en el ámbito estatal y autonómico, pero también, por la existencia de principios, reglas, criterios o normas que singularmente mantienen las distintas Comunidades Autónomas, y que en última instancia es beligerante con principios constitucionales básicos como son los de solidaridad, redistribución y el principio de igualdad, tanto desde la vertiente individual (como garantía del contribuyente) como territorial (como garantía entre las CCAA).

⁹² Sobre ello, CUBERO TRUYO, A. M. *La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación a los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas*, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 21, marzo, 1998, pp. 19 a 31; y del mismo autor, «La escala autonómica del IRPF. Consecuencias de la inactividad casi total de las Comunidades Autónomas al respecto», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, n.º 188, noviembre, 1998, pp. 91 a 110.

⁹³ STC 319/1993, de 27 de octubre.

Es evidente la importancia que ya han adquirido los sistemas financieros de las Comunidades Autónomas a las que se ha tenido que ir proporcionado, a medida que sus competencias materiales y de gasto se incrementaban, poderosos instrumentos para regular su actividad financiera. Esta progresiva importancia se traduce en la asunción *de facto* de modelos de coparticipación. Qué sentido sino puede tener que sobre un modelo de sistema financiero entendido éste como conjunto coherente, ordenado y organizado de la actividad que desarrolla, pervivan Impuestos estatales diferentes, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas con distintas escalas o deducciones en la cuota, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones suprimidos *de facto* en unas CCAA y no en otras o, en el mejor de los casos, con diferentes reducciones en la base imponible, y que, a la postre, determinan cuotas tributarias diferentes en función de la residencia y no de la capacidad económica.

Sin duda se avanza –ya lo decíamos– hacia un modelo de financiación autonómica *cuasifederal*, en el que las Comunidades Autónomas necesitan potentes sistemas tributarios propios, suficientes financieramente a fin de facilitar una cobertura financiera ordinaria estable para atender sus políticas públicas. Pero si esa es la senda que guía el modo de financiar las Haciendas autonómicas deberá hacerse de acuerdo con los principios y exigencias constitucionales y de acuerdo, también, con la configuración general que de la organización territorial del Estado proyecta nuestra Constitución.

2. *Multiplicidad de sistemas tributarios autonómicos: el caso paradigmático del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

La diversidad de modelos de financiación de las CCAA sometidos, además, a injustificables revisiones periódicas que impiden la estabilidad del sistema se traduce, a los efectos que aquí interesa, en una multiplicidad de sistemas tributarios de las distintas CCAA que lejos de lograr una deseable sistematicidad en el conjunto de los ingresos fiscales, otorga un abanico inconexo de tributos claramente diferenciados; como decíamos, perviven Impuestos estatales diferentes, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas con distintas escalas o deducciones en la cuota, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones suprimidos *de facto* en unas CCAA y no en otras o, en el mejor de los casos, con desiguales criterios de cuantificación, y que, finalmente, determinan cuotas tributarias diferentes en función de la residencia y no de la capacidad económica; existen, en fin, sobre la base de los mismos tributos –los impuestos cedidos– sistemas tributarios claramente diferenciados.

Y el impuesto cedido que paradigmáticamente más ha influido en la multiplicidad de los sistemas tributarios de las CCAA es el ISyD; un impuesto que ya desde los primeros años de la cesión de competencias normativas sobre elementos estructurales del mismo, se inició una verdadera carrera por limitar su capacidad recaudatoria hasta el extremo de su práctica supresión.

En efecto, la utilización que las Comunidades Autónomas han hecho de su capacidad normativa se traduce, sobre todo, en la previsión de desgravaciones o de deducciones que, en mi opinión, introducen manifiestos elementos de desigualdad en el cumplimiento de los deberes tributarios, abocando, además, a la consagración de la desigualdad entre los ciudadanos en el cumplimiento de un deber constitucional, el tributario, en razón de su lugar de residencia⁹⁴.

Porque no es entendible ni justificable ni siquiera en términos de corresponsabilidad fiscal —que fue precisamente el argumento que se utilizó para ceder competencias normativas— que la demanda de mayores recursos por parte de las CCAA para financiar sus políticas de gasto se atienda por el Estado cediendo un mayor número de tributos y de porcentaje de la recaudación —incluyendo en la cesión el rendimiento y la competencia normativa sobre ellos— y esta última cesión de la competencia normativa se utilice por la gran mayoría de las CCAA minorando el gravamen hasta su práctica supresión.

No corresponde ahora analizar las virtudes o imperfecciones del citado Impuesto en el sistema tributario o en el propio cuadro impositivo, puesto que, entre otras cosas, ya hemos reflexionado sobre qué modelo de sistema tributario se ha diseñado constitucionalmente y que función o fin debe perseguir y cumplir dicho gravamen dentro del sistema. La naturaleza redistributiva del impuesto, la regresividad del sistema, o el reparto diseñado constitucionalmente de la carga fiscal, es un debate sobre el que ya he terciado páginas atrás y en el que se ha podido verificar la profunda carga ideológica que prejuzga la posición prevaleciendo sobre la argumentación técnica-tributaria, hasta el extremo de ser la ideología —entendida como la concepción íntima apreciativa de la realidad— la que condiciona irremediamente el posicionamiento sobre la naturaleza y función de este tributo y del propio sistema tributario. Este debate —decía— no interesa ahora. Sobre lo que debemos reflexionar en este momento es sobre la supresión del ISyD en el marco de la financiación autonómica.

Porque no puede dejar de sorprender el inexplicable sistema de financiación asumido en los últimos modelos y que se prevé consolidar en el futuro dada la *vis expansiva* que se aprecia; un sistema que ha favorecido una lectura imposible del concepto «corresponsabilidad fiscal», pilar básico sobre el que descansa dicho sistema de financiación.

¿Cómo puede entenderse que haya corresponsabilidad fiscal entre el Estado y las CCAA —que es responsabilidad compartida en el establecimiento de un sistema de ingresos suficiente financieramente hablando— cuando se cede el rendimiento y, sobre todo, la competencia normativa sobre una variedad de impuestos, si luego esa competencia se utiliza sesgadamente para suprimirlos o, en el mejor de los casos, para minorarlos mediante el establecimien-

⁹⁴ Cfr., GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y financiación autonómica*, ob. cit., p. 59.

to de toda suerte de deducciones, reducciones, bonificaciones, tipos bonificados, coeficientes reductores, etc.? Evidentemente la suficiencia financiera necesaria e imprescindible para las CCAA no se colma mediante tales medidas sino todo lo contrario, se incrementa la insuficiencia financiera porque en el ejercicio de esa competencia normativa fruto de la corresponsabilidad fiscal, la mayoría de las CCAA disminuyen o suprimen directamente algunas fuentes de ingresos previstas precisamente para allegar recursos con los que financiar sus políticas de gasto.

Y eso se hace mientras de forma simultánea se utiliza un doble pero contradictorio argumento; por un lado, se justifica la bondad de la medida por la absoluta necesidad de reducir la presión fiscal, esto es, de disminuir algunos impuestos o directamente suprimir otros, para lo cual se utilizan variados argumentos tan válidos e ideologizados como los que se oponen a tales medidas. Y por otro lado pero al mismo tiempo, se reclama una mayor participación de las CCAA en los ingresos tributarios del Estado, bien solicitando más o mayores impuestos para su siempre «exigua» cesta de impuestos cedidos, o bien a través de transferencias directas del Estado a las CCAA (y ya sea vía fondo de suficiencia, fondo de compensación, fondo de nivelación, participaciones en ingresos del Estado, asignaciones con cargo a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, etc.). El mejor ejemplo de esto último lo encontramos en el reciente Acuerdo de 9 de septiembre de 2005 del Consejo de Política Fiscal y Financiera en el que la insuficiencia proclamada por las CCAA para financiar su sanidad se resolvió con una nueva y millonaria transferencia directa del Estado a las CCAA⁹⁵.

Es claro que no se puede suprimir recursos que constituyen fuentes importantes para financiar el gasto público y, simultáneamente, demandar más ingresos o mayores transferencias del Estado para atender o financiar ese gasto. Y no puede ser no sólo ya porque algo así repudia y es beligerante con el propio concepto de «corresponsabilidad fiscal», sino porque las CCAA no se responsabilizan de su modelo financiero en la medida en que no asumen la pérdida recaudatoria derivada de la supresión del impuesto.

Con ello no quiero decir que las CCAA son las únicas responsables del desafortunado modelo de financiación autonómica que tenemos –y verdadero causante de la actual multiplicidad de sistemas tributarios de las CCAA–, pues en honor a la verdad existe una responsabilidad compartida con el Estado en la medida en que éste ha venido impidiendo que las CCAA desarrollen potentes sistemas tributarios propios, suficientes financieramente a fin de facilitar una cobertura financiera ordinaria estable para atender sus políticas públicas. Si esta es la senda que guía –como siempre se ha dicho– el modo de financiar las Haciendas autonómicas, debería hacerse permitiendo que las mismas des-

⁹⁵ Me refiero al Acuerdo que se tradujo en la modificación de los tipos de gravamen de los impuestos sobre el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco aprobado por el Gobierno, mediante el Real Decreto-Ley 12/2005, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas medidas urgentes en materia de financiación sanitaria.

arrollen su autonomía financiera, autonomía que pasa inevitablemente por la asunción del compromiso por parte de la Hacienda del Estado de aceptar, en el marco constitucional, cada uno de los sistemas tributarios de las CCAA. Y lo digo porque la realidad demuestra que cada vez que una Comunidad Autónoma ha aprobado un tributo propio –incluso cabe extenderlo a los recargos sobre tributos del Estado–, éste se recurre ante el TC, demostrándose así una innata desconfianza que preside de siempre las relaciones entre el Estado y las CCAA y cuyo efecto pernicioso es el de condicionar –precisamente por parte de los mismos que demandan dicha coparticipación financiera– el ejercicio de la autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal.

En cualquier caso, lo que interesa destacar ahora es que la cesión de competencias normativas respecto de los tributos cedidos no puede provocar los efectos perniciosos que ha provocado cual es, entre otros y en lo que aquí interesa, el de la multiplicidad de sistemas tributarios de las CCAA, multiplicidad que llega incluso a que existan en unas el ISyD y el Impuesto sobre el Patrimonio y en otras no exista el primero y en un futuro no muy lejano probablemente tampoco el segundo; en definitiva, que en unas CCAA se graven las sucesiones o las donaciones o incluso la mera titularidad de bienes y derechos y en otras no se grave absolutamente nada.

La cesión de competencias normativas sobre el ISyD, tal y como se ha configurado normativamente⁹⁶, no se estableció con la finalidad de la que han hecho uso las CCAA, esto es, la de establecer unas reducciones en la base o en la cuota del 100 por 100 que anulan o suprimen de *facto* el impuesto. Y lo afirmamos con convicción porque *«ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las CCAA un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente medio ante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular»*⁹⁷.

La consecuencia real que se deriva de esta situación es una verdadera y ya no soterrada conflagración fiscal entre CCAA, las cuales, en aras de una mayor recaudación, establecen medidas fiscales que persiguen atraer para su territorio a no residentes con sus bienes y derechos, deslocalizándolos así de otros ámbitos territoriales de sujeción.

⁹⁶ En los artículos 19.2.c) de la LOFCA y artículo 40 de la Ley 21/2001, de 17 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con estatutos de autonomía

⁹⁷ En este sentido se pronuncia en la monografía de RUIZ ALMENDRAL, V. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, J. Zornoza Pérez en el *Prólogo* a la misma (p. 24).

La adopción de medidas por parte de las CCAA que, con consagración legal del Estado, implica claramente sino una confrontación, sí al menos una *competencia fiscal entre las CCAA*, casa difícilmente con el principio de solidaridad y, corolario del mismo, el principio de lealtad, recogido en el propio artículo 19.2 de la LOFCA el cual, precisamente para evitar lo que se ha producido, señala expresamente que «*en el ejercicio de las competencias normativas (...), las CCAA observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles (...); no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrá una presión fiscal equivalente a la del resto del territorio nacional*». ¿Es —me pregunto— una «*presión fiscal equivalente*» que unas comunidades tengan establecido el ISyD, esto es, graven las sucesiones y donaciones y otras no?; ¿y el patrimonio de las personas físicas?; ¿es presión fiscal equivalente que una CCAA grave las donaciones, las herencias, los legados, y la propiedad o titularidad de bienes y derechos y otra Comunidad, en cambio, declare exentos todos esos hechos imposables?

Porque con independencia de las valoraciones que ya he hecho sobre la necesidad de que pervivan los gravámenes patrimoniales en nuestro sistema tributario —especialmente el ISyD—, no puedo dejar de denunciar la fraudulenta utilización por parte de las CCAA del ejercicio de sus competencias normativas en relación a los impuestos cedidos. Porque dicho ejercicio, además de provocar la antes denunciada competencia fiscal entre ellas —que ya de por sí es grave—, ha servido para que fraudulentamente utilizaran sus competencias normativas para suprimir el gravamen, lo cual, en mi opinión, no es posible porque el ejercicio de tales competencias es fruto de la corresponsabilidad fiscal; esto es, se han atribuido para que las mismas modulen la carga fiscal en función de sus políticas de gasto, pero no, desde luego, para suprimir un gravamen cuya titularidad sigue correspondiendo al Estado. Ciertamente no se suprime, pues, en la mayoría de los casos se establece una tributación mínima —la del 1 por 100 como consecuencia de reducciones en la base o en la cuota del 99 por 100—, pero ello no hace más que confirmar los temores de uso fraudulento —en el sentido de abusivo o con cobertura de un enunciado o proposición previsto para otra finalidad— que mencionaba.

Tal vez la solución a la mencionada competencia fiscal entre CCAA y al abuso de éstas eliminando *de facto* impuestos cuya titularidad —establecimiento y supresión— no les corresponde a ellas, podría venir dada si el Estado estableciera una tributación mínima, esto es, un mínimo de tributación sobre el que las CCAA no tuvieran competencias normativas. De este modo, ni el ISyD —ni el en futuro el IP— se podrían suprimir, ni tampoco *la competencia fiscal entre las CCAA* sería tan explícita como lo ha sido en los últimos años.

En todo caso, y con ello concluimos, no se trata de negar o restringir el poder tributario de las CCAA clara y perfectamente atribuido constitucional-

mente a éstas; tampoco se trata de prevenir de las peligrosas consecuencias que para la *indisoluble unidad territorial* tendría reconocer o atribuir mayores competencias normativas en materia tributaria a las CCAA; y menos aún se trata de defender un modelo centralizado en el que el Estado sea el que fundamental y de forma inamovible mantuviera la mayoría de las competencias y, por tanto, el mayor poder de gasto en detrimento de las CCAA, las cuales mantendrían las competencias otorgadas pero su nivel de suficiencia financiera vendría determinado por las transferencias que más o menos generosa y discrecionalmente le transfiriese el Estado.

Ni pretendo eso ni considero que sea eso lo que el constituyente diseñó. Lo que sí considero y de lo que estoy persuadido es que el actual modelo de financiación –mejor decir, los modelos de financiación de las CCAA de los últimos diez años y los que se aventuran– así como la diversidad de sistemas tributarios de las CCAA derivados de dicho modelo, adolecen de los más mínimos criterios, no ya sólo de estabilidad –lo que ya de por sí debería ser una virtud pues ningún modelo desde 1978 ha durado más de cinco años–, sino de homogeneidad entre ellos, coordinación con el del Estado –lo que se traduce en «una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional» (artículo 19.2 de la LOFCA)–, y lealtad y solidaridad con el resto del territorio.

La estabilidad del sistema consiste precisamente en estabilidad normativa. Es, ciertamente, también estabilidad temporal, es decir, exigencia de que el modelo tenga una vigencia temporalmente más duradera o dilatada que los modelos que han estado vigentes, los cuales han estado sometidos a permanente revisión, y sin que la misma se derive de exigencia constitucional alguna. Porque además, la estabilidad normativa resulta *«imprescindible para garantizar la predeterminación legal de los resultados financieros esperables a lo largo del tiempo, en función de los criterios previamente seleccionados y los eventuales cambios de circunstancias»*⁹⁸.

Sólo, en fin, un sistema estable, homogéneo, coordinado con el del Estado, y basado en los principios de lealtad y solidaridad con el resto del territorio, será el que dé cumplimiento a los principios de igualdad y autonomía financiera contenidos en la CE; una autonomía financiera que, como ya hemos dicho, implica necesariamente diversidad y no conculcación del principio de igualdad, puesto que, como ha advertido el TC, el principio constitucional de igualdad *«no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguran una sustancial*

⁹⁸ ZORNOZA PÉREZ, J. en el *Prólogo* a la monografía de RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y correspondencia fiscal*, ob. cit., p. 27.

igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. La autonomía (...) significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos»⁹⁹ principios básicos como el de igualdad; más aún, desde el punto de vista de la incidencia del principio de igualdad en el conjunto de los ciudadanos, la CE garantiza su efectividad permitiendo que se persigan «con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional preservando también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía»¹⁰⁰.

Es cierto que la unidad del Estado exige un único Ordenamiento jurídico y, a nuestros efectos, un único sistema tributario. Pero también es cierto que ese sistema único garantiza una diversidad de sistemas, los cuales, observando los principios y límites vistos, nunca podrá dragar «*la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles*»¹⁰¹.

⁹⁹ STC 319/1993, de 27 de octubre.

¹⁰⁰ FJ. 4.º de la STC, 19/1987, de 17 de febrero. En el mismo sentido SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 181/1988 de 13 de octubre.

¹⁰¹ FJ. 7.º de la STC 150/1990, de 4 de octubre. En el mismo sentido, vid., el FJ. 10.º de la STC 37/1987, de 26 de marzo, que advierte que el citado «*principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes*».