



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

LA VIRTUALIDAD DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

Este estudio es un pequeño homenaje al profesor Pérez de Ayala y López de Ayala, maestro y amigo, cuya capacidad de enseñar unida a su gran humanidad nos han servido siempre de estímulo y ejemplo en nuestro quehacer universitario

Sumario: I. Ideas generales: la capacidad económica en el marco constitucional.- II. Cuestión procesal previa: su alegación en recursos de amparo.- III. Contenido ideal del principio.- IV. El principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional: concepción amplia *versus* concepción estricta.- V. Tesis de la interdicción de la arbitrariedad: 1. *Definición de la capacidad económica como mera riqueza potencial.* 2. *Relación con los criterios de política legislativa.* 3. *Límites a la libertad del legislador.*- VI. Tesis del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica como medida general de la igualdad: 1. *Consideración de la capacidad económica como objeto de un derecho fundamental a la igualdad en materia tributaria.* 2. *Control de proporcionalidad.*- VII. Ámbito de aplicación: 1. *Ámbito objetivo:* A) Aplicación al sistema. B) Aplicación a los impuestos extrafiscales. C) Aplicación a las tasas y contribuciones especiales. D) Aplicación a los pagos a cuenta. E) Aplicación a las sanciones: 2. *Ámbito subjetivo.* 3. *Ámbito territorial.* 4. *Ámbito temporal.*- VIII. Conclusiones

I. Ideas generales: la capacidad económica en el marco constitucional

El artículo 31.1 de nuestro texto constitucional establece 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".

De este precepto derivan los principios que han de coadyuvar a la justicia del sistema tributario: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Todos constituyen manifestaciones o facetas del principio fundamental de justicia tributaria, y se hallan estrechamente interrelacionados. Dichos principios se enmarcan en el deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, como oportunamente se ha dicho, "lo significativo del deber de contribuir no es... el trasvase de riqueza que puede operar —o, al menos, no en exclusiva—, sino que dicho trasvase sea expresión del principio de solidaridad y que a través de él se obtengan los resultados de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad a que le obliga el artículo 31.1.º de la Constitución; debiendo basarse para ello, generalmente, en criterios de capacidad económica, tanto en la selección de los hechos imponible como en la cuantificación de la prestación misma"¹.

En tal sentido, el criterio de tributación con arreglo a la capacidad económica (o capacidad contributiva) constituye el núcleo central de estos principios. Por una parte, supone el criterio *general* de la igualdad en materia tributaria (aquél que opera cuando el tributo no persigue fines extrafiscales). Por otra, la progresividad y la no confiscación suelen considerarse corolarios del principio de capacidad económica. La aspiración de la progresividad es conseguir la igualdad material a través de la redistribución de la renta. Por su parte, la no confiscatoriedad constituye un límite a la progresividad que impide agotar la capacidad económica y, al mismo tiempo, una confirmación en el ámbito tributario del derecho de propiedad privada del art. 33.1 CE.

El propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 276/2000, señaló que "el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) *revelador de capacidad económica* (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)" (FJ 4) (la cursiva es nuestra)².

La justicia tributaria se plasmará, por regla general, en el cumplimiento del principio de capacidad económica, aunque también estén justificadas las excepciones basadas en otros principios constitucionales (política sanitaria, laboral, asistencial, de

¹ LOZANO SERRANO, C., Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1988 pág. 47.

² Llama la atención que la definición de tributo de la Ley General Tributaria no contenga ninguna mención concreta de este principio (quizá por considerarse una obviedad sobre la que la ley no debía pronunciarse) y sí mencione expresamente, en cambio, los fines de política económica del tributo. En efecto, según el art. 2.1 LGT "Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

vivienda, medioambiental, cultural, etc.). En estos casos parece preciso realizar una ponderación de bienes jurídicos entre el principio de capacidad económica y los demás valores en juego. La STC 96/2002, de 25 de abril, señaló que “la exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc)”.

II. Cuestión procesal previa: su alegación en recursos de amparo

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional entiende –con una significativa excepción– que no es posible alegar con éxito el principio de capacidad económica en un recurso de amparo, puesto que el art. 31 no forma parte de “las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II” de la Constitución (art. 53.2 CE).

Así, la STC 53/1993 observa “que el art. 31 de la Constitución no figura entre los preceptos constitucionales para los que el art. 53.2 CE ha reservado la protección del recurso de amparo, lo cual determina que deban rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del art. 14 CE, y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del art. 31.1 CE”. Por tal motivo son pocas las Sentencias de este órgano que se refieren directamente a la capacidad económica como principio constitucional del art. 31 CE, reduciéndose los pronunciamientos del Alto Tribunal a los realizados en recursos o cuestiones de inconstitucionalidad o a alguna referencia puntual en recursos de amparo.

Sin embargo, el derecho a la igualdad se encuentra reconocido en el art. 14 CE y la capacidad económica constituye la medida general de la igualdad en materia tributaria.

Así lo señala la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, relativa a un recurso de amparo en materia tributaria: “la conformidad a la Constitución de las resoluciones aquí impugnadas es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse ahora a la *luz estrictamente del principio constitucional de igualdad*, pues en un recurso (...) [de amparo] no nos corresponde sino garantizar el respeto a los derechos fundamentales (...) La igualdad, sin embargo, *ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta*” (FJ 6°).

La misma doctrina fue reiterada por la STC 45/1989, de 20 de febrero (procedente de una autocuestión de inconstitucionalidad), que declaró inconstitucionales diversos preceptos de la ley 44/1978: “la relación entre el principio general de igual-

dad consagrado por el art. 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 CE está, por así decir, *explícitamente incorporada a este último precepto*, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad".

No obstante, la jurisprudencia posterior (SSTC 53/1993 y 54/1993, de 15 de febrero y numerosos autos del Tribunal) abandona este planteamiento, considerando que el art. 14 sólo consagra la igualdad negativa (interdicción de discriminaciones arbitrarias), mientras que la capacidad económica está en relación con la igualdad positiva del art. 31 (tratar desigual a los desiguales). Cabe citar, por todas, la STC 183/1997, que enjuicia la posible discriminación, contraria al principio de igualdad, del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego para las máquinas recreativas frente a otro tipo de actividades económicas. Afirma que "no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE", pues "específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 CE (...), y si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar (...) una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del art. 14 CE, en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 CE" (F.J. 3º). Concluye que "la posible inconstitucionalidad que la recurrente imputa al art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una *desigualdad fundada en elementos objetivos*, que es la contemplada en el art. 31.1 CE" y, por tanto, nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo (F.J. 4º, in fine).

La STC 46/2000, de 17 de febrero, parece admitir que la capacidad económica constituye la medida de la igualdad, pero se dicta en un asunto procedente de una cuestión de inconstitucionalidad. También la STC 96/2002 —en respuesta a un recurso de inconstitucionalidad— pone de manifiesto la necesaria igualdad en la contribución al sostenimiento del gasto públicos, afirmando que la expresión "todos", con que comienza el art. 31.1 CE, supone la igualdad de todos ante una exigencia constitucional: el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas (F.J. 7º). La STC 10/2005, de 20 de enero —procedente de diversas cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas sobre el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales— insiste en la ineludible conexión *por razón de la materia* entre el principio general de igualdad y el de capacidad económica (F.J. 6º)³.

³ De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde "tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6), la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

III. Contenido ideal del principio

Basándonos en el ideal de los valores jurídicos⁴, la capacidad económica debería definirse como la riqueza disponible de un sujeto. El contenido de este principio debería exigir: a) que sólo tribute la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos (principio del neto objetivo); b) que no tributen las cantidades necesarias para garantizar al contribuyente y a su familia una vida digna (principio del neto subjetivo o de exoneración del mínimo existencial personal y familiar); c) que sólo tribute la riqueza real y no rendimientos ficticios o nominales (principio de tributación de la riqueza efectiva). Las desviaciones del principio de capacidad económica serán legítimas si superan el control de proporcionalidad (es decir, si son idóneas y necesarias para alcanzar otro fin constitucionalmente relevante sin restringir en exceso el contenido del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica). Este planteamiento es plenamente compatible con la jurisprudencia que afirma la existencia de un derecho a tributar con arreglo a la capacidad económica.

Por desgracia, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica presenta una notable ambigüedad que hunde sus raíces en una concepción vacilante del principio de igualdad⁵.

IV. El principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional: concepción amplia *versus* concepción estricta

La mayoría de las sentencias consideran el principio de igualdad como un mero mandato de *interdicción de la arbitrariedad*: el legislador puede otorgar un *tratamiento distinto a supuestos semejantes* —que manifiesten la misma capacidad económica— siempre que la diferencia se funde en una *justificación razonable*. La capacidad económica queda reducida a un mero criterio más en el que puede inspirarse el legislador para respetar las exigencias constitucionales de justicia tributaria. Esta postura tiene la aparente ventaja de conciliar la libertad del legislador democrático con un prudente control por parte del Tribunal Constitucional. Sin embargo, en la práctica conduce a unos planteamientos excesivamente laxos y complacientes con el legislador.

Otra línea jurisprudencial considera la capacidad económica como la *medida de la igualdad* en materia tributaria, que puede modularse en atención a otros principios constitucionales (incluidas la practicabilidad y la lucha contra el fraude como exigencias implícitas en el deber de contribuir)⁶. En este caso *debe compro-*

⁴ PALAO TABOADA se muestra contrario a la concepción del principio de capacidad económica como principio jurídico del que puedan obtenerse unas directrices razonablemente operativas para el diseño del sistema tributario o de impuestos singulares. Por tal motivo considera que su función orientadora se despliega sólo en el campo político, no en el jurídico. Ver PALAO TABOADA, C., "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", REDF, núm. 124, 2004, pág. 769.

⁵ Como dice PALAO, "a la hora de concretizar el principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional español se ha limitado a hacer afirmaciones sumamente vagas". Ob.últ.cit., pág. 780.

⁶ FERREIRO señala que el principio de capacidad económica "es, ni más ni menos, que la versión tributaria del principio de igualdad". *Curso de Derecho Financiero español*, vol. I, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 37

barse que la desviación del principio de capacidad económica sea proporcionada al fin que se persigue.

La distinción entre estas dos posturas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no es siempre tajante. Sin embargo, por motivos didácticos, agruparemos en dos bloques las principales sentencias.

V. Tesis de la interdicción de la arbitrariedad

1. Definición de la capacidad económica como mera riqueza potencial

Según el Tribunal Constitucional, nuestra norma suprema "alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una *exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*. Pero el servicio de esta lógica no asegura por sí sólo «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad» que pudiera demandar la estimación individualizada en cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas" (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º). La conclusión es que no se opone a "las exigencias constitucionales de igualdad y progresividad en el sostenimiento de las cargas fiscales" la exoneración de los incrementos de patrimonio invertidos en la adquisición de una nueva vivienda habitual (FJ 5º).

El Tribunal entiende que "el principio de capacidad económica opera (...) como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del Legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que *quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*" (SSTC 221/1992, FJ. 4º, 214/1994, FJ. 5º y 194/2000, FJ. 8º), pero "el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria", sino que "es constitucionalmente posible que el Legislador tributario al regular cada figura impositiva otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando en cada caso, los límites establecidos en la Constitución". La consecuencia es que el legislador no está obligado a introducir en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos un mecanismo que garantice de modo automático la corrección de los efectos producidos por la inflación (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º y 5º). *A nuestro juicio, someter a gravamen incrementos nominales y no reales supone un injustificado alejamiento de la "exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" (STC 27/1981) y una vulneración de "los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la*

capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia” (SSTC 221/1992), generalizando una imposición plenamente desconectada del principio de capacidad económica⁷. En todo caso, debe constatarse que esto es lo que ocurre en un impuesto en el que la capacidad económica debe constituir un referente esencial, como es el IRPF, dado que no se prevé la actualización del valor de adquisición en la determinación de las variaciones patrimoniales, con la excepción de los bienes inmuebles. Esto significa que si compramos unas acciones en 1995 y las vendemos en 2006 con una revalorización del 10 por 100 tendríamos que declarar un incremento patrimonial cuando, realmente, hemos perdido poder adquisitivo considerando que la inflación anual es generalmente superior al 3 por 100 y las hemos mantenido doce años.

Siguiendo los postulados de la STC 194/2000, de 19 de julio: “no cabe duda de que la Disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace *tributar a éstos por una riqueza inexistente*, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente *contradictoria con el principio de capacidad económica* reconocido en el mismo precepto. [...] la ficción que establece la norma impugnada resulta claramente incompatible con el principio de capacidad económica en todos aquellos supuestos en los que las partes en la transmisión onerosa del bien o derecho han declarado el precio real de la operación, dado que se estaría sometiendo a tributación una riqueza irreal o inexistente que, como tal, no puede ser objeto de gravamen sin vulnerar el art. 31.1 CE” (FJ. 8).

La misma idea de no gravar una riqueza inexistente se manifestó en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, que enjuiciaba la exclusión del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja. Frente a la opinión del Abogado del Estado, sostuvo el Tribunal que “el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica” (FJ 5º). Curiosamente, distingue los términos potencial y virtual que se nos antojan idénticos y el propio Tribunal admitió en la Sentencia del impuesto sobre tierras infrautilizadas que mencionamos a continuación⁸.

⁷ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 262.

⁸ Según el Diccionario de la RAE potencial significa “Que puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe”, y virtual “Que tiene virtud para producir un efecto, aunque no lo produce de presente, frecuentemente en oposición a *efectivo o real*” (22ª ed.). Sobran los comentarios.

En efecto, la STC 37/1987, de 26 de marzo, concluye que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo —que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal— es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto (FJ 13º; en términos similares se pronuncia la STC 186/1993, de 6 de junio, FJ 4º).

Analizando la función extrafiscal del tributo el Tribunal Constitucional justifica la coexistencia y en cierta medida superposición de los Impuestos Especiales con el IVA —dos figuras de imposición indirecta en el área comunitaria— “en que el consumo de determinados bienes resulta contraproducente para la sociedad, por lo que cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de suerte que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria” (STC 197/1992, FJ. 6º).

La postura del Tribunal puede resumirse afirmando que si bien no puede gravarse una capacidad económica inexistente, virtual o ficticia, dicha capacidad económica equivale a *renta potencial* (aquella que *podría* haberse producido en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador). No se exige, en cambio, que el gravamen esté en función de la concreta capacidad económica, siempre que el legislador haya tomado en cuenta otras circunstancias (el principio nominalista de las valoraciones —que no tiene anclaje constitucional—, la función social de la propiedad o la política sanitaria). Tampoco es preciso analizar las consecuencias que resulten de aplicar esos otros criterios.

La STC 289/2000, de 30 de noviembre, llega a afirmar que “la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en que se desenvuelve” es una “modalidad del principio de capacidad económica” (FJ 5º). Es decir, la capacidad económica se define en términos tan amplios, que abarcan los fines extrafiscales.

Sin embargo, la STC 168/2004, de 2 de octubre, relativa al “gravamen” catalán sobre instalaciones de riesgo establece una clara diferenciación entre tributos de carácter contributivo (relacionados con manifestaciones de capacidad económica) y otros de carácter retributivo, que buscan compensar ciertos gastos públicos ocasionados por los contribuyentes. Curiosamente el tribunal no precisa la naturaleza jurídica del “gravamen” cuestionado, que —a nuestro juicio— responde *formalmente* a la estructura de un impuesto, pero se parece más a las tasas y contribuciones especiales desde la perspectiva de su fundamento y cuantificación. Por lo que se refiere a las tasas, el Tribunal ha reconocido —con buen criterio— que “la capacidad económica, “no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota” (STC de 296/1994, FJ 4º). A nuestro juicio, en los tributos “retributi-

vos” y en los extrafiscales la capacidad económica no puede actuar como criterio general de cuantificación, sino más bien como límite para garantizar el mínimo existencial y la no confiscación. Además, debe evitarse que una parte significativa del gasto público se reparta mediante criterios “retributivos”, pues de otro modo el sistema en su conjunto no respondería ya al principio de capacidad económica.

2. *Relación con los criterios de política legislativa*

Basta con que el legislador se base en motivos de *política* tributaria para que la cuantía del tributo no se encuentre vinculada por el principio de capacidad económica: “La deducción a practicar sobre los ingresos íntegros del trabajo tiene la naturaleza de gasto deducible para la determinación de la base imponible y se establece para compensar los gastos que origina la prestación del trabajo; su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo; su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la justicia tributaria. Por el contrario, la deducción de la cuota se establece para discriminar favorablemente a los perceptores de rentas del trabajo por contraposición a los perceptores de otras clases de rentas. En rigor, la función que los recurrentes le asignan a la deducción de la cuota por rendimientos del trabajo, prevista en el art. 29 de la Ley 44/1978, está atribuida en nuestro ordenamiento a las normas sobre la determinación de la base imponible establecidas en el art. 14 de la Ley últimamente citada. En la medida en que la deducción de la cuota por rendimientos de trabajo responde a consideraciones de política tributaria, debe reconocerse al legislador una amplia libertad de configuración que deberá respetar, en todo caso, los restantes límites constitucionales; en el marco de su libertad normativa, puede el legislador decidirse por el establecimiento o la supresión de una deducción de esta naturaleza y, una vez establecida, regularla con la extensión que considere adecuada. A la vista de la interpretación sistemática del precepto impugnado puede por ello concluirse que la exclusión del tercero y ulteriores perceptores de rendimientos del trabajo no vulnera el principio de capacidad económica formulado en el art. 31.1 de la Constitución” (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 3°).

Por otra parte, como refiere la STC 96/2002, F.J. 8°, “la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes”. Otra cosa es que desde la óptica del Derecho comunitario se planteen problemas por aplicación del principio de no discriminación.

La STC 164/2005, de 20 de junio considera que el legislador puede distinguir entre el tratamiento de las indemnizaciones derivadas de “daños físicos o psíquicos” causadas por una situación imprevisible (aunque la interpretación del precepto sea

dudosa) y aquellas derivadas de una enfermedad. A juicio del Tribunal "el legislador ha establecido en este artículo una desigualdad fundada en *elementos objetivos y no meramente subjetivos* como exige el art. 14 CE" (FJ 7º). Nos preguntamos a qué se refiere el tribunal cuando distingue entre la desigualdad entre elementos objetivos y subjetivos. La diferenciación es "objetiva" en el sentido de que se refiere a circunstancias materiales (el accidente o la enfermedad), pero esto parece irrelevante. Sin embargo, es "subjetiva" en el sentido de que no se alcanza a entender su fundamento en la naturaleza de las cosas, o al menos, el Tribunal no se esfuerza por explicarlo.

En definitiva, el legislador es libre para gravar o no determinada manifestación de riqueza siempre que pueda encontrarse cualquier motivo que lo justifique: el que el parlamento haya considerado oportuno. Según el Tribunal Constitucional, el tributo sólo lesionará el principio de capacidad económica si no es posible encontrar ninguna explicación para la diferencia de trato o si no existe alguna diferenciación "objetiva". En estos casos la inconstitucionalidad podrá salvarse por dos vías: gravando por igual todos los supuestos o exonerándolos a todos.

3. *Límites a la libertad del legislador*

En uno de los pocos casos en que se declara inconstitucional un precepto por lesionar los principios de igualdad y capacidad económica, se afirma que "dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los derechos que la CE consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el art. 9.1 Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8º). El Tribunal añade que la exención de las pensiones por incapacidad responde "a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE)" (FJ 6º B), pero permite al legislador "considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas" (FJ 8º).

En posterior Sentencia, se alude a la amplia libertad del legislador en la configuración de la magnitud expresiva de la capacidad económica, pero se concluye que vulnera el principio de capacidad económica una norma que incrementa la tributación cuando

disminuyen las magnitudes objeto de gravamen: “el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado” (STC 46/2000, F.J. 7º).

Esta libertad del legislador es lo que le permite un tratamiento fiscal tan diferenciado en el IRPF entre los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, del capital inmobiliario, de actividades económicas e, incluso, entre las distintas clases de variaciones patrimoniales. No obstante, en ocasiones se llega, en nuestra opinión, a vulnerar la Constitución, como sucede con la prohibición de que los rendimientos del capital inmobiliario sean negativos al no poder exceder el importe los gastos deducibles de la cuantía de los rendimientos íntegros.

Sin embargo, la STC 10/2005, de 20 de enero (procedente de diversas cuestiones de constitucionalidad acumuladas) considera contraria a los principios de igualdad y capacidad económica la exención concedida transitoriamente a las cajas de ahorro en el Impuesto sobre Actividades Económicas. El único fundamento de dicha exención radicaba en la actividad benéfica de las Cajas, pero en la actualidad esta sólo se realiza mediante la obra social, y no mediante su actividad crediticia (desarrollada en las mismas condiciones que otras entidades financieras) por lo que la exención no tiene sentido alguno en un tributo que grava el mero ejercicio de la actividad económica. Pensamos que el Tribunal no debería haber puesto el acento en el objeto del IAE, pues en él radica la mayor lesión del principio de capacidad económica (aunque no lo hayan visto así las SSTC 233/1999 y 193/2004). Nos parece muy adecuado que el Tribunal anule un privilegio injustificado, pero lo hace con timidez (la exención había quedado derogada el 1 de enero de 1995) y utilizando unos términos tan poco precisos que, de aplicarse con rigor, deberían llevar a declarar la inconstitucionalidad de múltiples exenciones en el ámbito de los impuestos de carácter real así como en el ámbito de la imposición indirecta.

La técnica de declarar inconstitucionales preceptos ya derogados no resulta nueva. Así lo hizo el tribunal —entre otras muchas ocasiones— en la STC 193/2004, que

declara inconstitucional y nula la redacción original del art. 90.2 de la LHL 39/1998, en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas, porque "establece una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución y, además, viene a gravar situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradiciendo frontalmente el principio de capacidad económica garantizado igualmente en el artículo 31.1. de la Constitución" (FJ 7º *in fine*). Como hemos apuntado, es una lástima que el Tribunal no se decidiera a declarar la inconstitucionalidad del impuesto en su conjunto por "gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica".

Más criticable resulta aún la STC 189/2005, de 7 de julio. El Tribunal analiza la constitucionalidad del Decreto-Ley 7/1996, que estableció un régimen privilegiado para la tributación de las plusvalías (tributación al tipo fijo del 20 por 100). La Sentencia considera que se ha invadido una parcela ajena al ámbito constitucional del decreto-ley y lo declara contrario al art. 86 CE sin analizar las alegaciones que realizaba el recurso sobre el quebrantamiento de los principios de igualdad y capacidad económica. Como es bien conocido, el régimen impugnado se reforzó por normas posteriores que fijaron la tributación de las ganancias patrimoniales en el 15 por 100. Sin embargo, el Tribunal mira para otro lado y afirma pomposamente que "es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez *ex origine* de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional" (FJ 2º).

VI. Tesis del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica como medida general de la igualdad

1. Consideración de la capacidad económica como objeto de un derecho fundamental a la igualdad en materia tributaria

La Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, relativa a un recurso de amparo señala que la genérica igualdad del artículo 14 CE "ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta" (FJ 6º) y añade expresamente que en el ámbito del IRPF "el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, *medida de la igualdad* (art. 31.1)".

La STC 45/1989, de 20 de febrero (que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la resolución anterior) insiste en este mismo planteamiento señalando que

"la relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 está, por así decir, *explícitamente incorporada a este último precepto*, que menciona también entre dichos principios el de igualdad" (FJ 4º.2). El Tribunal concluye afirmando la existencia de un "*derecho fundamental [de los miembros de la unidad familiar] a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía que habrían de hacerlo si manteniendo esa misma capacidad tributasen separadamente*" (FJ 7º.7). Esta doctrina llevó a declarar inconstitucional el mecanismo de tributación conjunta previsto en la LIRPF de 1978.

Como sabemos, otras sentencias posteriores parecen abandonar esta doctrina en aras de planteamientos más laxos. Es cierto que la STC 182/1997, de 28 de octubre sostiene incidentalmente la existencia de un derecho a que la contribución se configure por el legislador con arreglo a la capacidad económica de cada uno, pero no extrae las consecuencias lógicas que debería.

Aparentemente la STC 46/2000, de 17 de febrero, supone un punto de inflexión: el principio de capacidad económica "no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias". Por consecuencia el legislador puede someter a tipos de gravamen distintos las rentas regulares e irregulares. "Pero lo que no es constitucionalmente válido —prosigue el Tribunal— es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal" (F.J. 7º).

Añade el Tribunal que dicho tratamiento fiscal "evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior", y precisa que "no se trata de un efecto singular, justificable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual (...) La generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima [en este caso, eliminar la elusión fiscal], no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica. En consecuencia, el precepto analizado vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), lo que conduce a la declaración de su inconstitucionalidad" (F.J. 8º). En suma, no cabe que un sujeto con menor renta (regular) se vea sometido a mayor gravamen que otro con mayores rentas (irregulares).

Aunque el Tribunal admite teóricamente la libertad del legislador para dar un tratamiento distinto a los distintos tipos de renta, niega después esa libertad: quien obtenga menor renta debe tribu-

tar menos y esto sólo se consigue si la capacidad económica se considera la medida general de la igualdad; es decir, si se afirma la existencia de un derecho a contribuir con arreglo a la propia capacidad económica. Este derecho puede quedar restringido por la necesidad de eliminar la elusión, pero sólo en la medida necesaria para alcanzar tal objetivo y no mediante una formulación tan genérica que lesione innecesariamente el principio de capacidad económica en supuestos previsibles por el legislador⁹.

Con posterioridad, otros pronunciamientos del Tribunal han tratado el principio de igualdad en supuestos que, a nuestro juicio, podrían vulnerar la Constitución desde la perspectiva de la capacidad económica como medida de la igualdad.

La STC 1/2001 entiende que la imposibilidad de que los padres se deduzcan las anualidades por alimentos satisfechas a sus hijos no hace sino equiparar la situación de aquéllos a las de todos los padres que han de sufragar los gastos de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga (F.J. 3º). Siendo esto cierto, no lo es menos que si comparamos la primera situación con la de una persona soltera sin cargas, es obvio que la capacidad económica es menor en el primer caso. En consecuencia, se vulneran los principios de igualdad y capacidad económica al dar un mismo trato a situaciones desiguales. Lo correcto sería establecer unos gastos fijados en la ley por los hijos que dependan económicamente del contribuyente (como hace la Ley vigente) y, si hay decisión judicial, sustituirlos por la deducción de los alimentos establecidos en dicha resolución.

También se ha negado la vulneración del principio de igualdad por la menor tributación de las parejas de hecho con hijos frente a los matrimonios con hijos, dada la posibilidad en la Ley 18/1991, del IRPF, de formar dos unidades familiares en el primer supuesto, repartiéndose los padres entre sí los hijos en la declaración, aún conviviendo bajo el mismo techo. Dice el Tribunal que las parejas de hecho no constituyen modalidad de unidad familiar al no regularse específicamente en la Ley del IRPF —que distingue unidades familiares biparentales y monoparentales— (STC 47/2001, F.J. 7º), por lo que no entra a enjuiciar la posible discriminación existente entre las uniones de hecho y las uniones matrimoniales. El Tribunal justifica la diferencia de trato en que las normas, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (F.J. 7º). En las Sentencias 212/2001 y 21/2002 reitera estos mismos argumentos.

Sin embargo, en la vida real se producen no pocas situaciones de convivencia *more uxorio* con hijos fruto de esa relación matrimonio. Además, parafraseando lo

⁹ En este punto pensamos que la medida que prohíbe compensar las pérdidas patrimoniales en el IRPF, que surgió con la Ley 48/1985 para evitar la creación de minusvalías ficticias, no se justifica para evitar la elusión, pues ya existe una norma que impide la compensación: las normas antiaplicación para los rendimientos del capital mobiliario —art. 23.2.b TR— y las ganancias patrimoniales —art. 31.5 f y g TR—. Además, no prevé los casos en que la pérdida derive de circunstancias que obliguen al contribuyente a enajenar sus bienes y contraviene el principio de neutralidad en las actividades económicas dado que resulta claramente más favorable en estos casos la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

apuntado por la STC 46/2000, puede afirmarse que “la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima [en este caso, eliminar la elusión fiscal], no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica” (F.J. 8º). Por tanto se produce una discriminación con respecto a los progenitores unidos por vínculo marital, en contra del principio de igualdad –en relación con la capacidad económica– y de protección a la familia¹⁰.

Del mismo modo resulta criticable la STC 57/2005, relativa al art. 71 de la Ley 18/1991. El Tribunal admite que “reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del Impuesto el coste de su manutención sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 Constitución, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional, lo legitime”. El Tribunal considera que tal deducción constituiría un beneficio fiscal (una desviación del principio de capacidad económica), que podría concederse o no libremente por el legislador, pero que no puede concederse sólo a algunos sujetos. Además, no observa ninguna discriminación ante el tratamiento de las pensiones compensatorias y de alimentos a parientes por estar dotadas de una “diversa” naturaleza jurídica. A nuestro juicio, debería haberse realizado una comparación más profunda desde la perspectiva del principio de la capacidad económica, que llevara a examinar si la normativa del impuesto garantiza adecuadamente la deducibilidad de los gastos indispensables para el mantenimiento de la familia con un mínimo de dignidad (principio del neto subjetivo).

2. Control de proporcionalidad

Existe, además, un grupo relevante de sentencias que *realizan de hecho una ponderación de bienes jurídicos* entre las exigencias de la practicabilidad administrativa (o la lucha contra el fraude) y el principio de capacidad económica. Este planteamiento supera el genérico control de interdicción de la arbitrariedad y supone implícitamente la existencia de un derecho a contribuir con arreglo a la propia capacidad económica como especificación del derecho a la igualdad.

Así, la STC 45/1989, de 20 de febrero examina si la denominada “deducción variable” bastaba para corregir los efectos de la acumulación de rentas en el seno de la unidad familiar. Dicha deducción tenía dos características que se oponían al principio de igualdad: a) no compensaba la acumulación a partir de ciertos niveles de renta y b) sólo se aplicaba en el caso de que existieran rentas acumuladas procedentes de rendimientos del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, pero no cuando la acumulación era de rentas de otro origen.

¹⁰ CHICO CÁMARA, P., Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional años 2000-2001, IEF, Madrid, 2003, pág. 175.

El Tribunal considera que el único motivo de la restricción radicaba en "que a diferencia de lo que ocurre con las rentas no procedentes del capital, cuya titularidad no puede ser fácilmente enmascarada, la titularidad de los activos que generan rentas de capital puede ser transferida a otros miembros de la unidad con el fin de reducir la cuota total (...) *La posibilidad de una combinación de este género es, desde luego, innegable, pero no es, por el contrario, evidente que para impedir la disminución de ingresos que para la Hacienda origina una operación jurídica lícita, pueda vulnerar el derecho a la igualdad de todas las personas titulares de rentas de capital que contraen matrimonio*".

En segundo lugar —prosigue la Sentencia— "el sistema deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite (...) Esta limitación de efectos perjudica, aparentemente, a un porcentaje pequeño de las unidades familiares existentes en el país, pero por pequeño que este porcentaje sea y por grande que sea la renta de las unidades familiares afectadas por el perjuicio, no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de que la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento. Cabe, en lo posible, que ello sea efectivamente así, pero aun aceptándolo, tampoco se percibe la razón por la cual el precio de la simplificación deba ser satisfecho por los perceptores de rentas elevadas sólo si, además de ello, están casados. *Como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema, y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta*".

La STC 146/1994, de 12 de mayo, enjuicia las restricciones a los gastos deducibles derivados de contratos con el cónyuge o con hijos menores. Según el Tribunal "al determinar el importe susceptible de deducción, debió el legislador ponderar no sólo la posibilidad de disminuir el importe de la deuda tributaria mediante la estipulación de remuneraciones excesivas, sino también la necesidad de que la base imponible refleje la verdadera situación patrimonial; contemplado desde esta perspectiva, el tope representado por el coste medio por empleado de la plantilla y, sobre todo, el importe del salario mínimo interprofesional aparece como un límite desproporcionado por excesivamente reducido que puede conducir a la fijación de bases imposables alejadas de la realidad. En defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria; *el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la*

justicia tributaria, debe concluirse que *los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad*¹¹.

La Sentencia 214/1994, de 14 de julio, examina la compatibilidad del cálculo a tanto alzado de ciertos gastos deducibles con el principio de capacidad económica. "En cuanto a los rendimientos de trabajo (...) "el legislador ha renunciado (...) a incorporar una enumeración de gastos deducibles o una cláusula general y en su lugar autoriza la deducción de una cantidad a tanto alzado. La técnica utilizada en el citado art. 28.2 puede justificarse en diferentes razones. Ante todo, los posibles gastos no mencionados en el apartado 1 y tomados en consideración en el apartado 2 serán gastos de limitada importancia. Y *la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo*, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse como gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta.

La STC 194/2000, de 19 de julio, (DA 4º de la Ley de Tasas) avanza aún más en esta línea: "el precepto impugnado viene (...) a establecer una presunción *inuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real", otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas *inter vivos*, la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un "agravamiento fiscal". *La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor*".

"Desde luego —prosigue el tribunal— si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas —y no exentas— al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las

¹¹ Se nos antoja que este razonamiento podría aplicarse también a la norma que prohíbe que los rendimientos del capital inmobiliario sean negativos o a la que impide la compensación de pérdidas patrimoniales cuando ya existe una norma antiaplicación.

entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda)".

El Tribunal concluye que "la Disposición adicional cuarta LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanan del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto". Esta desviación del principio de capacidad económica no se justifica por los fines antielusivos, pues —como muestran los razonamientos del Tribunal— no es proporcionada al fin que se persigue.

La STC 96/2002, sobre la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra, razona que si bien puede establecerse un trato dispar a los residentes y a los no residentes, "lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad [...] pues no responde a ninguna clase de política sectorial —social o económica—, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido —como se ha dicho— el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva" (F.J. 8º). En suma, la ayuda estatal coloca a los no residentes—frente a los residentes en territorio común— ante una "situación de absoluto privilegio fiscal" que todos tienen "de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un «sistema tributario justo» (F.J. 9º).

La STC 255/2004, de 22 de diciembre, enjuicia la imposibilidad de aplicar la deducción variable en tributación conjunta cuando las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros. Concluye el Tribunal que dicho precepto conculca el *principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)* porque, aun persiguiéndose una finalidad razonable (la lucha contra el fraude fiscal que supondría la artificiosa transferencia de rentas), la medida incorporada para la consecución de dicho objetivo resulta desproporcionada.

VII. Ámbito de aplicación

1. *Ámbito objetivo*

A) Aplicación al sistema

La constitución refiere el principio de capacidad económica al "sistema tributario". Si se entendiera esta afirmación en términos literales, sería preciso que la capacidad económica vinculase a cada uno de los tributos, o bien que las distorsiones del principio de capacidad económica presentes en un tributo se corrigiesen mediante medidas *específicas* en otros tributos, de modo que *la carga tributaria global* sea función de la capacidad económica de cada contribuyente.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional parece insinuar que los principios de justicia tributaria sólo se proyectan con plenitud sobre "las piezas básicas de nuestro sistema tributario" (por ejemplo, la tarifa del IRPF) y no sobre otros aspectos de menor importancia (STC 182/1997, FJ 7º relativa a la regulación de la materia tributaria por Decreto-Ley). Así, por ejemplo, la imposición sobre bebidas alcohólicas constituye un aspecto marginal del sistema tributario, que, por tanto, puede regularse mediante Decreto-Ley (STC 108/2004). Lo mismo cabe decir del Impuesto sobre Sucesiones (al menos de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar) y de la regularización de balances en el Impuesto sobre Sociedades (STC 189/2005, relativa al Decreto-Ley 7/1996). Esta línea jurisprudencial complaciente con el Decreto Ley en materia tributaria (puede regular todos aquellos aspectos del sistema tributario que no sean *importantes* para la generalidad de los contribuyentes) devalúa el sentido del principio de capacidad económica.

La renta y el patrimonio constituyen para el Tribunal Constitucional manifestaciones claras de la capacidad económica: "es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta. Al contrario, el art. 31.1 C.E. vincula la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos, capacidad económica que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, «tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4.; 150/1990, fundamento jurídico 9.; y 221/

1992, fundamento jurídico 4.); y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 23).

También se admite la tributación de los precios públicos por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo, o vuelo de las vías públicas municipales en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, calculado en un “uno y medio por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal dichas Empresas”. La STC 233/1999, de 16 de diciembre, niega que sea injusta “una prestación patrimonial de naturaleza tributaria (como hemos dicho, no otra cosa son los precios públicos constitutivos de prestaciones de carácter público) cuya magnitud se determina en función de los beneficios obtenidos por los obligados al pago, o, lo que es igual, tal y como reclama el art. 31.1 C.E., de la capacidad económica de los mismos” (F.J. 19.b). Sobraría decir que “beneficios” e ingresos brutos no son conceptos equivalentes.

La misma Sentencia en torno al gravamen del IAE, que considera el local donde se desarrolla la actividad, afirma que “no parece discutible que la disposición de un local para desarrollar la actividad económica de que se trate constituye una manifestación de capacidad económica que, desde la óptica del art. 31.1 C.E., fundamenta el incremento del gravamen. Y plenamente respetuoso con dicho precepto es asimismo que, tal y como especifica el párrafo primero del art. 89 L.H.L., el índice a aplicar dependa de la situación física del local en cada término municipal (concretamente de la categoría de la calle en que radique), dado que este es, claramente, un factor que incide de manera decisiva en el negocio, al determinar, entre otras cosas, las vías de comunicación y transporte utilizables en el ejercicio de las actividades comerciales e industriales, el coste de dichas actividades, así como la cantidad y capacidad de gasto de los potenciales clientes” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 27).

B) Aplicación a los impuestos extrafiscales

En el caso de los impuestos extrafiscales, el Tribunal constitucional deforma el principio de capacidad económica identificando su contenido v.gr., con la protección del medio ambiente. Consideramos más razonable entender que *los impuestos extrafiscales se separan legítimamente del principio de capacidad económica, siempre que dicho distanciamiento responda a las exigencias del control de proporcionalidad* (vid. supra).

C) Aplicación a las tasas y contribuciones especiales

Las tasas responden a un principio de justicia conmutativa, por lo que el principio de capacidad económica opera en ellas de modo mucho más limitado. El art. 7.4 LOFCA se limita a establecer que “para la fijación de las tarifas de las tasas *podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de*

aquella se la permita", y el art. 24.4 LHL señala 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" (redacción establecida por la Ley 25/1998). Es más, el propio Tribunal Constitucional ha señalado que la capacidad económica, "no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" (STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4º). Ya hemos mencionado también la doctrina del tribunal sobre el gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo como tributo "retributivo" (STC 168/2004, de 3 de octubre).

A nuestro juicio, la relevancia del principio de capacidad económica en relación con las tasas y las contribuciones especiales se limita a los siguientes aspectos: a) principio de financiación preferentemente impositiva de los gastos realizados en relación con el conjunto de los ciudadanos; b) en la medida en que el importe de las tasas se separe del coste del servicio —del principio de equivalencia— la desviación queda plenamente sometida al principio de capacidad económica; c) el principio de capacidad económica *impondrá* desviaciones del principio de equivalencia cuando sea necesario para garantizar el mínimo exento personal y familiar o la prohibición de confiscatoriedad.

D) Aplicación a los pagos a cuenta

En el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades tienen una importancia capital las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionado, que constituyen una suerte de ingresos previos al pago del tributo. Tradicionalmente se ha negado el sometimiento de los pagos a cuenta al principio de capacidad económica, al considerar la retención como obligación tributaria pero no contributiva. Se parte, para ello, de que "la contribución consiste en soportar el mismo tipo de sacrificio que soporta el titular del gasto"¹².

Sin embargo, no es menos cierto que con dichos pagos se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos, con el sacrificio que supone la no disposición de esas cantidades en el plazo que media entre su detracción y la autoliquidación del impuesto correspondiente. El carácter contributivo puede ser menor que en el impuesto pero también existe¹³. El pago de las obligaciones a cuenta supone la renuncia, al menos temporal, de cuantiosas sumas de dinero que pasan a manos de la Hacienda Pública con anterioridad al momento en que ésta podría exigir las. En tal sentido, la Sen-

¹² VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF*, núm. 7, 1975, pág., 461.

¹³ Compartimos la afirmación de ALGUACIL MARÍ cuando sostiene que "los ingresos anticipados constituyen auténticas prestaciones patrimoniales coactivas, dirigidas a la financiación del gasto público, y no a la mera concreción recaudatoria de una prestación derivada de la realización del hecho imponible o legitimada por éste" y que una interpretación distinta podría conducir a la inaplicación real de los principios de justicia predicables del tributo, pues se trata de prestaciones instrumentales en orden a la consecución de la *ratio* del tributo entendido globalmente. Cfr. *La retención a cuenta...*, *ob. cit.*, págs. 138 y 141. Cfr. *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 138 y 141.

tencia del Tribunal Constitucional alemán de 8 de octubre de 1991 equipara el exceso de retenciones a un "préstamo sin intereses en favor de la Hacienda Pública", lo que implica su carácter contributivo y su sometimiento al principio de capacidad económica¹⁴. Esto ha sido apreciado por nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de mayo de 2000, al examinar la retención sobre rendimientos de actividades profesionales, cuando señala que "pagar más de la cuota final supone una lesión financiera, pues la devolución no resarce del anticipo, ya que los intereses no se fijan desde la realización de la retención".

La capacidad económica debe manifestarse a lo largo de toda la actuación del tributo (y, por tanto, también en la regulación de las prestaciones a cuenta), no sólo en el momento de la realización del hecho imponible. Este principio debe regir no sólo en los concretos impuestos sino también en los mecanismos establecidos por el legislador para su exacción, uno de los cuales está constituido por las obligaciones a cuenta como obligaciones instrumentales del impuesto destinadas a la financiación de la Hacienda Pública. Más aún cuando conforman una parte importante en la construcción del sistema tributario y son un elemento constitutivo de la deuda tributaria, integrándose en su núcleo básico, especialmente en el IRPF que —en palabras del Tribunal Constitucional— constituye la más cabal proyección del principio de capacidad económica (STC 182/1997). Por último, la vigente Ley de renta (Ley 40/1998) estableció en su Exposición de Motivos la necesidad de adecuar el importe de las obligaciones a cuenta al impuesto a satisfacer por cada ejercicio, identificando las retenciones e ingresos a cuenta con el impuesto a satisfacer por las rentas del trabajo, motivo por el que se elevó substancialmente el límite de la obligación de declarar para ese tipo de rendimientos.

Por otro lado, debe gravarse la capacidad económica actual. La STS de 12 de noviembre de 1993 declaró ilegal el cálculo de los pagos fraccionados de empresarios y profesionales en función de los ingresos del penúltimo ejercicio, calificándolo de anómalo y extravagante, por tratarse de un factor ajeno al sistema de determinación de la base imponible del ejercicio. Según el Tribunal "en cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura, es deseable que aquéllos o aquél respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación. En otro caso, el exceso en el cumplimiento anticipado puede ser determinante de enriquecimiento sin causa para el acreedor, y el defecto otro tanto para el deudor". Hay que decir que no sólo es deseable, sino necesario para la justicia del sistema.

El principio de capacidad económica ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias que determinan la inadecuación de las retenciones previstas en el Reglamento a los conceptos de la Ley. La STS 10 de julio de 1999 señala

¹⁴ Cf. HERRERA MOLINA, P.M., "El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español", *Noticias de la Unión Europea, CISS*, núm. 150, 1997, pág. 40.

que en los profesionales con menos ingresos la retención será superior a la cuota, lo que tendrá alcance confiscatorio: “La norma reglamentaria impugnada ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el art. 31.1 de la Constitución Española al producir efectos confiscatorios...” (FD6º). Se trata, en suma, de que la prestación provisional en que consiste la retención requiere de riqueza efectiva en el momento de su imposición, y que el gravamen que supone no debe agotar dicha riqueza (STC 150/1990).

En torno a los rendimientos del trabajo, la STS 19 de mayo de 2000 precisa que sólo pueden gravarse mediante retención a cuenta rentas que con toda seguridad serán gravadas en el Impuesto, sin que pueda incluirse en la base de la retención aquellas que probablemente se irán generando en el ejercicio. A la inversa, y salvo razones que justifiquen lo contrario, deben tomarse en consideración todos los elementos reductores que pudieran ser operativos en la base imponible del impuesto. Aun cuando pueda ocurrir que el contribuyente no pueda aplicarse en su declaración el mínimo familiar por ascendientes, o la totalidad del relativo a descendientes, estas cuantías deben ser tenidas en cuenta en el cómputo de la retención a cuenta, siendo suficiente la mera posibilidad.

El Tribunal mira con recelo la imposición de tipos fijos más altos que el mínimo tipo de gravamen del impuesto, sobre todo si recaen sobre rendimientos íntegros (SSTS de 10 de julio de 1999, F.J. 6º, y 2 de marzo de 2000, F.J. 3º). De la doctrina jurisprudencial se desprende que la regulación del tipo depende intrínsecamente de la base sobre la que éste se imponga, doctrina que resulta muy esclarecida en los pronunciamientos sobre rendimientos profesionales, especialmente en la STS de 19 de mayo de 2000, donde *el Tribunal llega a postular la aplicación del sistema de pagos fraccionados, porque éste permite individualizar la base, al trabajar con rendimientos netos, y realizar una aproximación real a la cuota del impuesto*. Esta propuesta nos parece muy adecuada y más acorde con el principio de capacidad económica.

Otro tributo en el que aparece esta figura son las contribuciones especiales, donde hay que realizar un pago a cuenta sobre la obra o servicio a realizar. Esta figura se recurrió ante el TC argumentando que “exigir por adelantado una anualidad del tributo es “contraria al principio de capacidad económica, dado que éste sólo deberá apreciarse una vez realizada la obra o prestado el servicio, pero nunca antes”. En su F.J. 14, la STC 233/1999 comienza asimilando los ingresos anticipados de las contribuciones especiales a las retenciones a cuenta y pagos fraccionados en el I.R.P.F., por su finalidad de garantizar la satisfacción de un crédito futuro (el que tendrá lugar en favor del Ente local cuando, ejecutadas las obras o iniciada la prestación del servicio público local, se devengan las contribuciones especiales).

Menciona también que es un ingreso provisional, en cuanto que si se efectúa por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo o bien excede de la cuota definitiva que corresponda, la Corporación local practicará de oficio la pertinente devolución. En fin, concluye que no se vulnera el principio de capacidad económica por dos razones: primero, porque el pago anticipado se exige de quien habrá de ser el sujeto pasivo del tributo, ya que sólo puede reclamarse una vez que se ha aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación de las contribuciones especiales, donde figurará el coste, la cantidad a repartir entre los beneficiarios, los criterios de reparto y los sujetos pasivos del tributo. Segundo, porque si se trasmite el bien afectado por la contribución especial por quien figure como sujeto pasivo antes del devengo “es evidente que en un buen número de ocasiones la mera iniciación y el desarrollo de las obras o servicios provocan un aumento del valor –y, por ende, una capacidad económica susceptible de gravamen en los bienes o explotaciones transmitidos”.

E) Aplicación a las sanciones

Señala la STC 276/2000, en torno a los recargos por presentación extemporánea y espontánea, que lo que distingue a los tributos de las sanciones es “que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito” (F.J. 4º). En todo caso, la capacidad económica del infractor –junto a su culpabilidad y al factor tiempo– constituye un “principio general para la ponderación de las sanciones pecuniarias”, tal como refiere Mendizábal Allende en su voto particular a esta Sentencia. Así lo hacía el anterior Código Penal atendiendo en la aplicación de las multas por los Tribunales al “caudal o facultades del culpable” (art. 63). El propio Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990 consideró correcto su empleo por la anterior LGT (art. 82b) en la redacción de la Ley 10/1985, que la incluía como criterio de graduación), afirmando que el criterio legal de “la capacidad económica del sujeto infractor” atiende a los requerimientos de la igualdad real, compatible con el art. 14 CE y “justificado o erigido por el art. 31.1 en relación con el art. 9.2 del propio texto constitucional (F.J. 6º)¹⁵.

¹⁵ Siguiendo la clasificación de PÉREZ DE AYALA no disponen de capacidad contributiva en el plano ético-económico, en cuanto aptitud económica para soportar el impuesto, pero sí en el plano técnico-económico por tratarse de una unidad económica susceptible de imposición con silvencia para el pago del tributo. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L., *Explicación de la técnica de los impuestos*, 3ª ed., Edersa, 2004, pp. 45 y 118.

2. *Ámbito subjetivo*

En primer término, los titulares del derecho a contribuir con arreglo a su capacidad económica son las *personas físicas*. Es más, sólo las personas físicas pueden ejercerlo *plenamente*: el hombre y la mujer tienen derecho a un mínimo existencial exento, y a tributar con arreglo a la riqueza disponible en función de sus circunstancias familiares.

En el ámbito de las *personas jurídicas* no cabe hablar de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica "subjetiva", pero sí de una capacidad objetiva plasmada en la disponibilidad de la renta neta. En la medida en que esta riqueza no resulte disponible para determinadas personas físicas, constituye una capacidad económica objetiva de la persona jurídica que debe someterse a tributación. Además, el principio de capacidad económica exige adoptar medidas para evitar fenómenos de doble imposición.

Los *entes sin personalidad* también pueden ser titulares del derecho fundamental a tributar con arreglo a la capacidad económica. Pese al silencio de la Norma Fundamental, tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional alemana e italiana admiten que puedan atribuirse derechos fundamentales a las organizaciones sin personalidad jurídica que sean *sujetos de imputación* de normas jurídicas, *siempre que la naturaleza del derecho lo permita*. El Tribunal Constitucional español ha reconocido que los Grupos Parlamentarios —carentes de personalidad jurídica— pueden ser titulares del derecho fundamental de acceso a las funciones y cargos públicos comprendido en el art. 23.2 CE (SSTC 23/1990 y 36/1996).

Por tanto, en cuanto un ente sin personalidad soporte de forma unitaria la carga contributiva prevista por la ley, cabe atribuirle el derecho fundamental a tributar con arreglo a su capacidad económica objetiva (sin perjuicio de los derechos de sus partícipes). Esto resulta coherente con el reconocimiento de *sujetos de derecho que no son personas jurídicas, pero que el ordenamiento general*—también las normas constitucionales— *admite como tales*. Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que "la plena efectividad de los derechos fundamentales exige reconocer que la titularidad de los mismos no corresponde sólo a los individuos aisladamente considerados, sino también en cuanto se encuentran insertos *en grupos y organizaciones*, cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental" (STC 64/1988, FJ 1º).

3. *Ámbito territorial*

La capacidad económica se mide directamente por la renta disponible global del contribuyente. Por ello, el principio de tributación de la renta mundial de los sujetos residentes es una manifestación del principio de capacidad económica. El principio de capacidad económica también justifica los mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

Sin embargo —al menos hoy día— no puede afirmarse que la tributación con arreglo a la capacidad económica constituya un principio del Derecho internacional tributario. La tensión entre las soberanías de los diversos estados y las dificultades de gestión limitan la operatividad del principio de capacidad económica en el ámbito internacional.

En el ámbito comunitario encontramos diversas sentencias que refuerzan la contribución con arreglo a la capacidad económica en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas de trabajadores y profesionales transfronterizos. Dicha jurisprudencia no se basa directamente en el principio de capacidad económica —ajeno al Tratado de la Unión Europea— sino en el principio de no discriminación y en las libertades comunitarias de circulación y establecimiento (SSTJCE *Schumacker*, C-279/93, 14.2.95, Rec. I-225; *Wielockx*, C-80/94, 11.8.95, Rec. I-1493; *Asscher*, C-21/94, 27.6.96, Rec. I-3089; *Gerritse*, C-234/01).

4. *Ámbito temporal*

La capacidad económica debe referirse al período en que surge la obligación tributaria, al ámbito temporal en el que ésta se desarrolla.

El Tribunal Constitucional (SSTC 6/1983, 126/1987, 150/1990, 197/1992 y 205/1992, entre otras) afirma que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva pues la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales impediría una verdadera reforma fiscal, pero cabe cuestionar su legitimidad constitucional en función del grado de retroactividad y las circunstancias específicas de cada caso. Esta solución es criticable por su ambigüedad y los problemas interpretativos que genera.

La STC 173/1996 resolvió dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas al gravamen complementario de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, establecido por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, en las que se invocaba, entre otros extremos, la posible vulneración del principio de capacidad económica, pero no entró a enjuiciar dicho principio al resolver previamente la inconstitucionalidad del citado gravamen por vulneración del principio de seguridad jurídica (F.J. 6º).

Sí se posiciona, en cambio, la STC 126/1987, remitiéndose a pronunciamientos de la *Corte Costituzionale* italiana y a parte de la doctrina del país transalpino, al mencionar que el principio de capacidad económica puede resultar dañado si se establece como presupuesto un hecho o situación pasada o si se produce una modificación de los elementos esenciales de un tributo al extender los efectos de la nueva ley hacia el pasado “pues dicha capacidad ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva”. No obstante, en este caso concreto observa “que el gravamen recae sobre unas máquinas o aparatos

que en el momento de devengo del tributo están en funcionamiento, y que aparece vinculado a la tasa fiscal devengada por la titularidad y explotación de los mismos a principio o durante los primeros meses de 1983, por lo que no cabe entender que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido a mediados de dicho año” (F.J. 10º).

VIII. Conclusiones

El principio de capacidad económica se encuentra presente en la jurisprudencia constitucional, aunque sus consecuencias resulten muy limitadas. En la dicotomía de considerar la capacidad económica como medida de la igualdad o como interdicción de la arbitrariedad, la mayoría de las sentencias se ha decantado por la segunda opción¹⁶. El Tribunal tiende a equiparar su contenido con un genérico criterio de justicia tributaria que admite desviaciones, siempre que no resulten desproporcionadas o arbitrarias. En ocasiones atribuye a la capacidad económica un contenido que le es ajeno y que se confunde con fines extrafiscales (la capacidad de incidir en el medio ambiente) aunque, en general, reconoce que las tasas y otros tributos “contributivos” se rigen por otros principios.

El Tribunal pretende un difícil equilibrio entre el posible gravamen de rentas “potenciales” y la inconstitucionalidad de gravar manifestaciones “inexistentes” o “ficticias” de capacidad económica. Además, considera que el principio de capacidad económica no puede ser invocado en un recurso de amparo como medida de la igualdad, aunque la propia Constitución —así lo señala el Tribunal— haya concretado el contenido de la igualdad en materia tributaria a través del principio de capacidad económica.

La jurisprudencia constitucional se ha especializado en declarar inconstitucionales preceptos ya derogados, por considerarlos contrarios al principio de capacidad económica, y elude en cambio las decisiones que podrían afectar a los preceptos en vigor. Parece como si la “jurisprudencia prospectiva” (aquella que limita sus efectos al futuro) no fuese suficiente y el Tribunal se sintiera más cómodo diseccionando aquellas normas que ya no despliegan eficacia. Ciertamente, el retraso en la resolución de los asuntos pendientes facilita esta situación, pero el Tribunal es prudente para evitar referirse a otros preceptos que podrían ser declarados inconstitucionales por conexión o consecuencia.

¹⁶ En todo caso, la cuestión no es sólo la elección entre una u otra modalidad sino su aplicación por el Tribunal Constitucional. En tal sentido observa PALAO que las críticas de la doctrina alemana a la tesis de LEIBHOLZ, quien concibe el principio de igualdad como una prohibición de discriminaciones arbitrarias, no se dirigen directamente contra dicha concepción sino contra su aplicación práctica por el Tribunal Constitucional alemán. Cfr. “Nueva visita al principio...”, *ob.cit.*, pág. 782.