

TRABAJO FIN DE MÁSTER DE LA ABOGACÍA

LA VIGENCIA JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

ALEJANDRO FIDALGO GONZÁLEZ

CONVOCATORIA DE ENERO DE 2016

RESUMEN.

El principio de igualdad del artículo 31.1 de la Constitución española debe articularse como igualdad ante los principios, marcando la actuación fiscal de todo legislador, y vinculándose a los demás principios constitucionales, como la capacidad económica o la progresividad; y por tanto conseguir la justicia tributaria.

Asimismo, la igualdad en su aspecto interterritorial no puede ser entendida en términos absolutos, pues impediría el ejercicio competencial que tienen atribuidas las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos, además del principio de descentralización del Estado del artículo 2 de la Carta Magna.

Se pretende analizar la utilidad práctica del artículo 31.1 en nuestra Constitución, y más concretamente del principio de igualdad; tenidas en cuenta las particularidades territoriales del Estado español.

ABSTRACT.

The principle of equality of article 31.1 of the Spanish Constitution should be articulated as equality before the principles, marking fiscal performance of all legislators, and linking to other constitutional principles such as economic, escalation, ultimately, tax fairness.

Also, the inter-territorial equality aspect can not be understood in absolute terms, since that would preclude the exercise of jurisdiction attributed to the autonomous regions and the municipalities, in addition to the principle of decentralization of the State of article 2 of the Constitution.

It aims to analyze the practical utility of article 31.1 of our Constitution, and more specifically the principle of equality; taken into account the territorial specificities of the Spanish State.

ÍNDICE.

1.- INTRODUCCIÓN.	3
2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD A LO LARGO DE LA HISTORIA.	6
3. LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y JUSTICIA EN LA CONSTITUCIÓN.	10
3.1. Marco Legal.	10
3.2. Igualdad y justicia.	14
4. EL SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.	18
4.1. La igualdad tributaria ante la ley.	18
4.2. Relación entre el principio igualdad tributaria y el de reserva de ley.	22
5. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.	24
5.1. Consideraciones generales.	24
5.2. La igualdad en la ley en el ámbito autonómico.	26
5.3. La igualdad en la ley en el marco local.	34
6. CONCLUSIONES.	38
7. BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA.	39

1.- INTRODUCCIÓN.

Los textos constitucionales encierran los principios fundamentales que presiden el ordenamiento jurídico de cada Estado, a través de los cuales se plasma positivamente el ideal de justicia que una colectividad o nación profesa en un momento histórico determinado. Esta idea de justicia también está presente, es obvio, en el ámbito tributario, y debe, del mismo modo, reflejarse en los principios constitucionales mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios constituyen los criterios esenciales con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda esta materia y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

En general, cabe afirmar, pues, que los principios constitucionales tienen un valor no solo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental. La Constitución, como norma soberana, primaria e informadora del resto del ordenamiento jurídico del Estado, es el texto en el cual deben figurar cristalizados estos principios.

Los principios materiales de justicia tributaria, recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica, progresividad, igualdad, justicia) se predicán del conjunto del sistema tributario español, por lo que no solo han de respetarse en el nivel estatal, sino también en el nivel autonómico y local. Este conjunto unitario de principios, perfectamente integrados, es el que deberá conseguir que el sistema tributario en su conjunto sea realmente justo. El trabajo versa sobre el análisis de si en la realidad se cumple el mandato que la Constitución proclama en el mencionado precepto relativo a la igualdad.

Junto a los criterios del citado artículo, dentro de la parte orgánica de la Constitución, se recogen otra serie de normas básicas que afectan igualmente a nuestra materia de forma singular. Se trata, entre otras, de las normas relativas a la distribución territorial del poder tributario, así como al sistema de fuentes.

Además, como es sabido, el ordenamiento tributario español tiene un carácter complejo, dado que está integrado por tres sistemas distintos: estatal, autonómico y municipal (pudiendo añadirse incluso el europeo).

Evidentemente, el ejercicio del poder normativo de las Comunidades Autónomas en materia de tributos, y las Corporaciones Locales respecto a las ordenanzas en materia de imposición y de ordenación de los tributos locales, ha de ser respetuoso con estos principios.

Resulta así una situación compleja. De una parte, todos los poderes tienen que observar las normas de la Unión Europea y la Constitución. Igualmente, cualquier Administración tiene que observar la Ley General Tributaria en la parte que constituye legislación básica. Además, las normas propias del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales tienen que cumplir los principios específicos establecidos para cada uno de ellos en su propio ordenamiento. Por tanto, determinar en qué medida este entramado

normativo y de principios puede incidir sobre el principio de igualdad, a la par que conseguir un sistema tributario justo, es una tarea difícil.

La autonomía financiera no puede llevar aparejado un tratamiento fiscal discriminatorio de unos ciudadanos respecto a otros, partiendo de unas mismas circunstancias.

Se hace del todo imprescindible la labor de los órganos jurisdiccionales que en el desempeño de sus funciones, han coadyuvado a dar contenido y sentido a los principios consagrados en la Carta Magna.

El Tribunal Constitucional, en su función de supremo intérprete de la Carta Magna, ha intentado explicar, delimitar y concretar el significado de la igualdad contenida en el artículo 31.1, la ha definido afirmando que en modo alguno se refiere a una igualdad aritmética, sino a un tratamiento fiscal en el que esté ausente toda discriminación, que no pueda justificarse por la aplicación de otros principios tributarios constitucionales. Así, supuestos sustancialmente idénticos no pueden ser tratados fiscalmente de un modo diferente, ni se admiten aquellas discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable, que sean arbitrarias o no fundadas en criterios objetivos y suficientemente lógicos, atendiendo a los criterios de valor generalmente aceptados. Además ha sido considerado por el propio Tribunal, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, como uno de los criterios inspiradores del sistema tributario.

El principio de igualdad en el Derecho Tributario se vincula en gran medida con el principio de capacidad económica de manera que las situaciones análogas, sean tratadas tributariamente de la misma forma. Se admiten situaciones de desigualdad en tanto estas no sean arbitrarias y, consecuentemente, sin fundamento. El principio de igualdad importa un tratamiento normativo igual en iguales circunstancias como también en la aplicación de la ley.

La metodología del presente trabajo se basa, principalmente, en una exposición somera de los orígenes y de cómo se concibe el principio de igualdad durante la etapa anterior a la vigente Constitución de 1978. A continuación, se aborda la normativa acerca del principio de igualdad y su relación con otros principios que lo complementan y forman un ideal de justicia, así como de profundizar en el verdadero significado desde el punto de vista tributario. Finalmente, se intenta exponer cómo nuestra Constitución, a

la par que proclama el principio de igualdad tributaria, introduce otro principio contradictorio como es la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, y con matices, de las Corporaciones Locales, con las consecuencias que eso conlleva.

Una cuestión atractiva a la par que compleja de desarrollar, teniendo en cuenta la desigualdad que presenta, a simple vista, la dispersión normativa existente en el Estado español, el cual se encuentra dividido en 17 Comunidades Autónomas y en 8.114 Municipios; y todos los mencionados legislan sin atender a la igualdad que deben tener todos los residentes del país. Con esta división territorial, se producen una serie de discriminaciones entre los contribuyentes por el mero hecho de su residencia.

Precisamente, con este trabajo se expondrá la evolución del principio de igualdad, y si, en último lugar, la situación actual es la más conveniente para cumplir el mandato ínsito en el artículo 31.1 de la Constitución, el cual no es otro que conseguir que nuestro sistema tributario se base en los principios de igualdad y progresividad, y en definitiva, sea justo.

2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD A LO LARGO DE LA HISTORIA.

En este primer capítulo introductorio del trabajo, y antes de entrar en el fondo del mismo, haré una breve incursión en el origen del principio de igualdad, tal y como era considerado en las diversas etapas históricas, teniendo en cuenta que en la época anterior a la vigente Constitución Española su concepción dista con diferencia de la recogida actualmente; así como resaltar su evolución, teniendo una trayectoria que es interesante destacar.

Suficientemente conocido, la igualdad es uno de los valores que las sociedades de cada momento histórico han perseguido con anhelo. Y como valor preeminente del ordenamiento jurídico, esta se ha ido modulando y perfeccionado a lo largo de los tiempos.

Hablar de un trabajo acerca de la igualdad, en un sentido clásico de su acepción, supone referirse a uno de los principios básicos del Derecho Romano. Si bien no se formularon principios generales aplicables a sus instituciones jurídicas, estos se encontraban implícitos en sus formulaciones. Así, el principio de igualdad se puede

deducir de otros, como pueden ser la concepción de justicia o de la generalidad impositiva.¹

En un significado ya más moderno del término, se encuentra la etapa de la Revolución Francesa. En este momento, la igualdad natural de todas las personas es uno de los pilares sobre los que se asentará todo el sistema jurídico posterior a dicho momento. Sin embargo, la consideración que en esta etapa tiene se concreta básicamente en la igualdad ante la Ley, moldeándose pues con el paso de los años abarcando infinidad de ramas jurídicas.

El fundamento de la aparición de este principio se debe fundamentalmente a los siguientes motivos:²

I. El principio de igualdad surge como consecuencia de las desigualdades existentes en la época del absolutismo, donde había una manifiesta clase social privilegiada, frente al campesinado pobre, al cual interesa una igualdad de todos los hombres en los derechos y obligaciones de todas las personas por igual.

II. Al existir tales diferencias sustanciales, se realiza una ruptura con todo lo que significa la etapa anterior, pretendiéndose dotar a la sociedad, y en consecuencia el Derecho, de unos valores que carecían anteriormente, como es la igualdad.

Por tanto, y a partir de la Revolución Francesa, la igualdad pasa a ser uno de los valores fundamentales que tomarán todas las sociedades modernas. Y además, este principio será recogido como criterio orientador de la justicia de un determinado ordenamiento jurídico.

Asimismo, del surgimiento de un concepto de igualdad como principio básico y fundamental de la Sociedad, este se perfila y se extrapola para el ámbito de las contribuciones, de los impuestos, de los pagos de los ciudadanos, es decir, se traslada también al ámbito tributario.

El significado del principio de igualdad tributaria se ha ido perfilando con el paso del tiempo, a la par que ha evolucionado la sociedad y con la forma de concebir el

¹ Cfr. APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “*Aportaciones del Derecho Romano a la fiscalidad moderna. I*”. Revista General de Derecho Romano. nº 12. 2009. Págs. 16-20.

² Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, ERNESTO. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Editorial de Derecho Financiero / Editoriales de Derecho Reunidas. 1980. Madrid. Pág. 123.

ordenamiento jurídico en cada momento histórico. Es por ello que a partir del constitucionalismo decimonónico español, este principio empieza a configurarse.

El siglo XIX español es una etapa que se puede calificar de nuclear, ya que es este momento cuando se produce el advenimiento de los primeros textos constitucionales que pasan a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico, que permiten su modificación e innovación, y consiguiente adecuación de la normativa española.³

Precisamente, ya en la Constitución de Cádiz de 1812, con el afán de romper con la mentalidad que significaba el Antiguo Régimen, se tienen en cuenta todos estos nuevos principios que ha traído la Revolución Francesa, y así se formula en su artículo 8 cuando dispone que *“también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”*.

El precepto señalado manifiesta que no habrá distinción alguna entre los españoles a la hora de pagar los impuestos, teniendo en cuenta otro principio tributario fundamental como es la capacidad económica de cada contribuyente, al indicarse *“en proporción de sus haberes”*, por lo que se estaría ya poniendo de manifiesto desde la primera Constitución promulgada un principio de igualdad tributaria con un significado acorde a la época de su formulación.

Las siguientes Constituciones vuelven a recoger y asientan la igualdad en cuanto término general, no concretándose en exceso respecto a la igualdad tributaria.

Así, la Constitución de 1837 en su artículo 6 recoge que *“todo español está obligado a (...) contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”*.

De nuevo se realiza una formulación genérica del deber de contribuir de todos los españoles, haciendo referencia al asunto de la proporción de la contribución, que se pretende conseguir.

La Constitución de 1845, una reforma de la anterior, y la posterior de 1869 mantienen el significado expuesto en el citado artículo 6 de la anterior Constitución, de ahí que no vuelva a incidir en ello, únicamente evidenciarlo.

³ Cfr. GALLEGO PERAGÓN, J. MANUEL. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Editorial Comares. 2003. Granada. Pág. 1.

Con el período de la Restauración borbónica y la promulgación de la Constitución de 1876, el sistema tributario no experimenta cambio alguno respecto a la etapa anterior, manteniéndose las desigualdades propias de una sociedad donde la diferencia entre las clases se acentúa, debido a la fragilidad de la economía y la corrupción del sistema.⁴

Sin embargo, en el año 1931, con la proclamación de la Segunda República se produce un cambio de pensamiento y de concepción de todo el ordenamiento jurídico más profundo, y también de la materia tributaria, reconociéndose más específicamente y no como se venía haciendo durante la anterior época. Así se puede observar de la redacción de los preceptos de la Constitución de ese año. Por ejemplo, en su artículo 2 se establece literalmente que *“todos los españoles son iguales ante la ley”*; además de los preceptos 17, 25 y 40 de la citada Constitución donde se pueden percibir más connotaciones referidas a la igualdad.

Señalar también, dentro de su especialidad, las Leyes Fundamentales del Reino que tienen respecto al principio de igualdad, al ser la norma suprema imperante en la etapa inmediatamente anterior a nuestra Constitución. Respecto a esta materia, el artículo 3 del Fuero de los Españoles, indica que *“la Ley ampara igual el derecho de todos los españoles, sin preferencia de clases ni acepción de personas”*. También, la Ley de Principios del Movimiento Nacional dispone en el Principio V que *“la Ley ampara por igual el derecho de todos los españoles”*. Y de manera importante resaltar, al tema tributario que aquí interesa, cuando se dispone en su Principio IX que *“todos los españoles tienen derecho (...): 4. A una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales”*.

Con todo lo dicho hasta aquí, se infiere que aún no se establece un principio de igualdad tributaria como el recogido en la Constitución de 1978; y con el significado que tiene asignado actualmente. Se puede resaltar el silencio casi unánime que durante la mayor parte de nuestra historia guarda el constituyente español sobre la mención de este principio. La justicia tributaria apenas se busca, ya que el legislador ha tratado durante estas diferentes etapas, por encima de todo, de que los sistemas fiscales

⁴ Se alude a esta corrupción por el sistema implantado por Antonio Cánovas del Castillo, basado en la nueva Constitución que articuló el turno de los dos partidos de gobierno: el liberal de Sagasta y el conservador de Cánovas. Principalmente, durante esta etapa se hizo uso del fraude electoral y del caciquismo para hacer efectivo el turno de gobierno en el gobierno.

obtengan recursos económicos suficientes para hacer frente a los gastos de cada momento.

En un primer momento, el principio de igualdad está desprovisto de toda aspiración a conseguir una igualdad de hecho. Lógicamente, es una etapa correspondiente a un incipiente Estado de Derecho. Hasta bien entrado el siglo XX, con la consolidación de las democracias, no se advierte una transformación en el significado del principio.

3. LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y JUSTICIA EN LA CONSTITUCIÓN.

Hasta el momento se han expuesto de una forma muy somera los orígenes del principio de igualdad tributaria en nuestra historia. Por eso, a continuación se analizará el principio de igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico, como derecho y principio después de la Constitución de 1978; y por tanto, vigente hasta nuestros días.

3.1. Marco Legal.

Finalizada la etapa del franquismo, nace una nueva época en lo referente a todo el ordenamiento jurídico español, y especialmente, a la consideración del principio de igualdad, debido a la aprobación de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

Así, y siguiendo la redacción que nos ofrece nuestro texto constitucional, ya se observa en su artículo 1.1 la primera referencia al principio de igualdad, al determinarse como un valor fundamental y superior del ordenamiento jurídico español, junto con otros principios como la libertad, el pluralismo político o la justicia, este último también en estrecha conexión con el ámbito tributario.⁵

Como afirma el Tribunal Constitucional, *“la igualdad es un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central, según dispone el art. 1.1 de la C.E. (Sentencias 103 y 104/1983, de 22 y 23 de noviembre, respectivamente).”*⁶

⁵ Cfr. Art. 1.1. Constitución Española.

⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1986, de 21 de enero, FJ 4º. Y continúa argumentando el mismo, que *“este valor tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio Texto*

Por lo tanto, y como se pone de manifiesto a la luz de las palabras de nuestro más Alto Tribunal, existen toda otra serie de principios que complementan y delimitan el significado del principio de igualdad. La Constitución de 1978 consagra y recopila toda una serie de principios de muy distinta naturaleza que van a constituirse en la espina dorsal de nuestro ordenamiento jurídico, en cuanto van a servir de orientación y límite de toda actuación de los poderes públicos.

Citar el artículo 9.2 de nuestra Carta Magna resulta obligado también, habida cuenta que este añade a lo dispuesto anteriormente que *“corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.”*

Además, otro precepto de la Constitución de 1978 que hace referencia a la igualdad es el artículo 14, cuando establece que *“los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”* El Tribunal Constitucional asevera sobre este precepto *“que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.”*⁷

Asimismo, de lo advertido sobre estos artículos se deduce lo siguiente: el principio de igualdad presenta dos manifestaciones diferentes; de un lado, una manifestación material (la recogida en el artículo 9.2) y de otro, una manifestación formal (la que se hace referencia en el artículo 14).⁸

constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el art. 31. 1 de la C.E. y además los poderes públicos tienen el deber de promover las condiciones para que la igualdad sea efectiva y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud (art. 9.2 de la C.E.).”

⁷ *Ibidem.*

⁸ Cfr. APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “El mito de la igualdad tributaria”, en *Historia Iuris. Estudios dedicados al profesor Santos M. Coronas González*, Vol. I, Ed. KRK / Universidad de Oviedo. 2014. Pág. 330.

En este sentido, igualdad tributaria formal no significa en todo caso igualdad material, de ahí que la jurisprudencia constitucional haya establecido la necesidad de atender a un tratamiento desigual para conseguir equilibrar escenarios que originariamente son desiguales debido a determinadas condiciones económicas, sociales o posiciones jurídicas de las personas.

Con todo ello, se ha venido afirmando que el tratamiento diverso de situaciones distintas puede venir incluso exigido, en un Estado social y democrático de Derecho, para la efectividad de los valores que la Constitución consagra con el carácter de superiores del ordenamiento, como son la justicia y la igualdad, a cuyo efecto atribuye además a los poderes públicos que promuevan las condiciones para que la igualdad sea efectiva.

A su vez, el Tribunal Constitucional ha sostenido que *“no toda desigualdad de trato resulta contraria al principio de igualdad, sino aquella que se funda en una diferencia de supuestos de hecho injustificados de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”*.⁹

La Constitución establece de modo conjunto los principios rectores de la actividad financiera de los Entes Públicos en el artículo 31. Este precepto constituye un hito en la historia constitucional española al contemplar la actividad financiera como un todo y someterla en idéntico grado a la Constitución.

En este contexto, y centrando la cuestión al objeto del trabajo, el precepto que recoge la formulación de la igualdad en el ámbito tributario es el artículo 31.1, cuando 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.”* Acepción de la igualdad que se refiere a la vertiente de los ingresos, mientras que del lado del gasto público, en el apartado 2 del mismo precepto, se proclama lo siguiente: *“el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”*

De la redacción e interpretación de los apartados señalados, aparte de su concreta ubicación dentro de la estructura de la Constitución, tienen un significado

⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 128/1987, de 16 de julio, FJ 7º.

especial que determinará una serie de consecuencias que se desarrollará en el presente trabajo. Por lo tanto, el artículo 31 de la Carta Magna contempla básicamente una serie de principios materiales tanto para los ingresos tributarios como para el gasto público.¹⁰

Por otra parte, dentro de la legislación ordinaria ha de mencionarse el artículo 3.1 de la LGT, el cual reproduce los principios constitucionales, al disponer que la ordenación del sistema tributario se fundamente *“en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”*

En resumen, se reproduce aquí, a nivel legal, el mismo planteamiento que se observa en la redacción del precepto constitucional, con la particularidad de que la justicia no se vincula al sistema, sino que se enuncia como un principio autónomo.

Los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución configuran la base de todo el sistema tributario, como parte de los deberes tributarios que deben articular toda la estructura normativa en aras de la justicia tributaria, donde destaca especialmente por su afectación, el principio de igualdad tributaria.

La combinación del principio de igualdad con la obligación de contribuir de acuerdo con nuestra capacidad económica tiene dos vertientes: una que establece que dos personas con la misma capacidad económica deben contribuir lo mismo, y otra que dice que dos personas con distinta capacidad económica deben contribuir distinto. En caso de distinta capacidad económica, debe contribuir más quién mayor capacidad económica tenga, para entender cumplido el principio de igualdad.

¹⁰ Nuestro Tribunal Constitucional, en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3º, a pesar de la formulación conjunta de todos los preceptos referentes a la igualdad, afirma que *“no es impertinente señalar que no todos tienen el mismo carácter y el mismo alcance. Así, el art. 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia.”*

De la declaración del artículo 31.1 se deducen varios principios y deberes constitucionales de formulación muy genérica, que necesitan de un desarrollo posterior por parte de otras leyes; sin apartarse del significado general que establecen, el cual en ocasiones, como el principio de igualdad, parece no cumplirse.

3.2. Igualdad y justicia.

El valor de justicia está íntimamente relacionado con el de igualdad, tal como se puede observar de la simple lectura de los artículos 1.1 y 31.1 de la Constitución. En palabras del Profesor Sainz de Bujanda, *“la idea de igualdad es la expresión lógica del valor de justicia”*.¹¹

El Tribunal Constitucional no se ha planteado directamente un análisis del contenido del principio de justicia tributaria, ni mucho menos su diferenciación con los restantes principios del artículo 31.1 de la Constitución. Es más, se puede afirmar que la aportación que ha realizado la jurisprudencia en aras de un esclarecimiento de su verdadero significado es más bien escasa.

No obstante, en temprana jurisprudencia nuestro Alto Tribunal se expresa de la siguiente manera: *“aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad.”*¹²

Es decir, el Tribunal Constitucional parece zanjar la cuestión respecto al significado de la igualdad desde el punto de vista tributario, ya que no la identifica con la del artículo 14 de la Constitución, sino que debe relacionarse con otros principios como la capacidad económica o la progresividad. Y a su vez, viene a reafirmarse cuando señala que *“en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha*

¹¹ Vid. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. 1979. Madrid. Pág. 150.

¹² Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º. Y prosigue afirmando que la igualdad no puede ser *“simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.”*

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. La igualdad ante la ley -ante la ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado.”¹³

La redacción que el constituyente ha dado al artículo 31.1 de la Constitución ha sido clara, estableciendo el principio de que el sistema tributario ha de ser justo, inspirándose en los principios de progresividad y de igualdad.¹⁴

En este momento, asimismo, cabe preguntarse si el sistema tributario justo es el del Estado o se extiende también a los sistemas autonómico y local. Pues bien, la respuesta parece clara, si por sistema tributario hay que entender todo el conjunto normativo estatal y también, en consecuencia, los de carácter territorial. Ello es así porque la Constitución es una norma jurídica general y todos los poderes públicos se encuentran sometidos a ella, incluyendo los poderes fiscales autonómico y municipal por tanto.¹⁵

Significativas resultan las palabras del Catedrático Rodríguez Bereijo, cuando afirma que *“el principio de igualdad, en tanto refleja, más que ningún otro principio constitucional, los valores, ideales y aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa y en el que se mezclan Política y Derecho, el sentimiento y la razón, es el más difícil de definir concretamente y de aplicar, como principio jurídico, a la realidad de los casos”*.¹⁶

¹³ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6°.

¹⁴ Por ello, el Auto del Tribunal Constitucional 230/1984, de 11 de abril (FJ 1°) afirma que *“la simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia.”* Consideración improcedente en cuanto que la diferenciación, si se indica, va implícita en la idea de justicia.

¹⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, RAFAEL. *¿Hay un principio de justicia tributaria?* Cuadernos Civitas – Thomson Reuters. 2012. Navarra. Pág. 22-23.

¹⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Ed. Marcial Pons. 2011. Madrid. Pág. 47.

Como afirma el Profesor Moreno Fernández en su obra, *“el principio de justicia tributaria no es un medio (como puede ser la capacidad económica), sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida que se respeten los restantes principios constitucionales”*.¹⁷

Por otra parte, el Tribunal Constitucional, tomando una línea positivista ha afirmado lo siguiente: *“la igualdad a que el art. 14 se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la Ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva. Significa que a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.”*¹⁸

Y finalizando el tema, *“en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado”*.¹⁹

Se ha señalado entonces la íntima relación existente entre el principio de igualdad y el de capacidad económica, lo que conlleva un tratamiento igual ante situaciones idénticas, encontrando el fundamento de la justicia tributaria.

Pero además y de forma paralela, este principio exige la desigualdad entre los desiguales, porque si no estaríamos en una situación igualitarista donde, por ejemplo, un sujeto que tiene un millón de euros tributaría exactamente lo mismo que otro que solamente tuviera diez mil euros. Así se encontraría justificada cierta desigualdad con el único objetivo de conseguir la verdadera igualdad.²⁰

¹⁷ Vid. MORENO FERNÁNDEZ, JUAN I. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Civitas. Madrid. 2007. Pág. 113.

¹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1982, de 14 de julio, FJ 2º.

¹⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5º.

²⁰ Al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1988, de 26 de septiembre, ha establecido en su FJ 2º que *“la igualdad que reconoce el art. 14 C.E. no omite la toma en consideración de razones objetivas que razonablemente justifiquen la desigualdad de tratamiento legal, e incluso el art. 9.2 de la C.E. impone a los Poderes Públicos la obligación de promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, superando el más*

Conforme establece la reiterada doctrina constitucional al respecto, el principio de igualdad además exige tener en cuenta tres aspectos muy específicos como son: “*en primer lugar, que las diferenciaciones normativas no establezcan como criterio de diferenciación alguno de los expresamente vedados por el propio art. 14 C.E.; en segundo lugar, que esas diferenciaciones respondan a un fin constitucionalmente válido para la singularización misma; en tercer lugar, que exista coherencia entre las medidas adoptadas y el fin perseguido y, especialmente, que la delimitación concreta del grupo o categoría así diferenciada se articule en términos adecuados a dicha finalidad; y, por fin, que las medidas concretas o, mejor, sus consecuencias jurídicas sean proporcionadas al referido fin.*”²¹

En consecuencia y como afirma el Alto Tribunal, “*la apreciación de una violación del principio de igualdad jurídica exige constatar, en primer lugar, si los actos o resoluciones impugnados dispensan un trato diferente a situaciones iguales y, en caso de respuesta afirmativa, si la diferencia de trato tiene o no una fundamentación objetiva y razonable. A efectos de aquella primera comprobación, es indispensable que quien alega la infracción del art. 14 de la Constitución aporte un término de comparación válido, demostrando así la identidad sustancial de las situaciones jurídicas que han recibido diferente trato. A falta de ello, toda denuncia de discriminación carece de relevancia desde la perspectiva del citado art. 14.*”²²

En resumen de todo lo anterior, se está reconociendo una relación entre la igualdad como derecho fundamental y la igualdad tributaria, siendo esta última una traslación al precepto 31.1 de la Constitución, que en conexión con los otros principios que se recogen, pretende realizar la justicia tributaria.

La igualdad no puede entenderse aisladamente y con un significado estrictamente igualitarista, sino en conexión con otros principios como la capacidad económica y la progresividad; todos ellos formarían en última instancia un sistema basado en la igualdad tributaria, imponiendo un tratamiento fiscal semejante ante situaciones semejantes, y más concretamente, serían el substrato de la justicia tributaria.

limitado ámbito de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la misma definición del art. 1 C.E.”.

²¹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 361/1993, de 3 de diciembre, FJ 2º.

²² Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1989, de 19 de abril, FJ 1º.

Por tanto, no toda desigualdad de trato o en la aplicación de la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino sólo aquella que introduce una diferencia entre situaciones de hecho que puedan considerarse iguales y que carezca de una justificación objetiva y razonable.

El artículo 31.1 de la Norma Fundamental establece que el sistema tributario ha de realizarse atendiendo al principio de justicia, el cual se complementa por la convivencia de otros valores vigentes en cada momento histórico en una comunidad. Como consecuencia de la proclamación de la Constitución española de 1978 el sistema tributario español solo será justo si cumple todos los principios materiales que la misma recoge; esto es, el de igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad y en definitiva, no confiscatoriedad. Es precisamente en este entorno, estando plenamente todos ellos presentes de manera real, donde el sistema fiscal es considerado justo.

4. EL SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.

Siguiendo un método esquemático para su mejor comprensión, se dividirá la exposición acerca de la igualdad como principio del ordenamiento tributario de la siguiente manera: en primer lugar analizando la igualdad ante la ley; y en segundo lugar, la relación entre este principio y el de la reserva de ley que proclama para este ámbito nuestra Constitución.

4.1. La igualdad tributaria ante la ley.

El Tribunal Constitucional ha distinguido desde sus primeros fallos la igualdad ante la ley, recogida en el artículo 14 de nuestra Constitución, y el principio de igualdad expresado en el artículo 31.1 de la misma. Ya afirmó este Tribunal con relación al último precepto que *“al estar la igualdad allí mencionada íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, no podía ser simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución.”*²³

Por tanto, cabe inferir que no todos los preceptos constitucionales que hacen referencia a la igualdad tienen el mismo significado ni alcance. Con la ubicación del artículo 14 en el Capítulo dedicado a los derechos y libertades, el constituyente

²³ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º.

consagró la igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social; mientras que el artículo 31.1 es considerado como el criterio inspirador de todo el ordenamiento tributario, al recoger el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica. Y estos preceptos son, en consecuencia, el reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1 de la Constitución.

El artículo 14 de la Constitución establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, el cual constituye *“un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.”*²⁴

No obstante, tal precepto no implica *“la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad pues esta igualdad real, cuya procura encomienda la Constitución (art. 9.2) a todos los Poderes Públicos y que es una finalidad propia del Estado social y democrático de Derecho, no impide que, en la práctica, el ejercicio de determinadas actividades requiera la posesión de determinados medios.”*²⁵

Así, es menester poner de manifiesto la distinción que realiza la doctrina y la jurisprudencia respecto a la igualdad.

Por tanto, se entiende la igualdad ante la ley como aquella situación en la que no se deben producir discriminaciones sin justificación alguna, y tal ilegitimidad puede derivar de una interpretación arbitraria de la norma que produce, en consecuencia, un trato diferente a quienes se encuentren en iguales condiciones. Se puede formular la igualdad ante la ley como la obligación establecida en la norma tributaria de gravar igual a sujetos que tienen una misma situación económica.

Mientras que el significado de la igualdad en la ley, implica la igualdad ante las cargas públicas, es decir, todos los ciudadanos son iguales y, por ello, la ley tributaria no puede hacer discriminaciones arbitrarias perjudicando a unos y beneficiando a otros en idénticas circunstancias. Se puede definir como la obligación de no modificar las

²⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1986, de 21 de enero, FJ 4º.

²⁵ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio, FJ 3º.

cargas tributarias en idénticos supuestos, y en el caso en que lo hiciese debe ser siempre bajo el auspicio de una fundamentación razonable.²⁶

Así pues, el derecho fundamental a la igualdad ante la ley reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones arbitrarias, pero no cubre el posible derecho a imponer o exigir diferencias de trato tal y como viene declarando el Tribunal en sentencias como la 52/1987 (FJ 3º); la 19/1988 (FJ 6º) o la 114/1995 (FJ 4º), entre otras.

Las exigencias que impone el principio de igualdad en la creación del Derecho en el ámbito tributario, se han ido asentando por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 75/1983 de 3 de agosto (FJ 2º), afirmando que la norma debe ser igual para todos los ciudadanos.²⁷

El principio de igualdad requiere, entonces, que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas. Por tanto, la indiferenciación de las normas jurídicas ante situaciones desiguales es un tipo de transgresión del principio de igualdad.

El Alto Tribunal, realizando una labor sistemática, asienta como criterios definidores de la igualdad tributaria ante la ley, los siguientes:²⁸

a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

²⁶ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Vol. I. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. 2008. Madrid. Pág. 284.

²⁷ Sin embargo, en el mismo fallo matiza que “sólo le resulta posible al legislador, en adecuada opción legislativa, establecer para los ciudadanos un trato diferenciado, cuando tenga que resolver situaciones diferenciadas fácticamente con mayor o suficiente intensidad, que requieran en su solución por su mismo contenido una decisión distinta, pero a tal fin resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente por ello una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador con carácter general la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente, siempre que su acuerdo no vaya contra los derechos y libertades protegidos en los arts. 53.1 y 9.3 de la Constitución, ni sea irrazonada.”

²⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 9º.

b) *el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;*

c) *el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;*

d) *por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.”*

El principio de igualdad, sin embargo, no dice lo que es igual ni ofrece unos parámetros para determinar cuándo dos situaciones son iguales. Por tanto, este principio requiere hacer un juicio de igualdad, el cual se considera *“de carácter relacional.”*²⁹

Para realizar el mencionado juicio, afirma el órgano judicial que será necesario tener en cuenta dos presupuestos. *“De un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma.”*³⁰

En definitiva, el principio de igualdad supone dar un trato igual a situaciones iguales admitiendo diferencias de tratamiento en aquellos casos en los que exista una

²⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5°.

³⁰ *Ibidem*

justificación objetiva y razonable; y es precisamente en esto donde radicará la mayor parte de las ocasiones de la vulneración del principio, pues esa apreciación es siempre indeterminada o subjetiva.

4.2. Relación entre el principio igualdad tributaria y el de reserva de ley.

El artículo 31.3 de la Constitución contempla un principio formal aplicable a todas las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público, como es su exigencia y establecimiento con arreglo a la ley.³¹

Como afirma el Profesor Nieto Moreno, *“la reserva de ley en cualquier materia no es más que un mecanismo al servicio de la separación de poderes, y por ende, de equilibrio entre los mismos”*.³²

Resulta palmaria la conexión existente entre el principio de igualdad tributaria y el principio de reserva de ley en cuanto que todos los ciudadanos tienen el mismo derecho a que se regulen sus obligaciones tributarias mediante Ley, que conforme al principio de igualdad garantizaría un tratamiento uniforme entre los todos los ciudadanos españoles.³³

El Tribunal Constitucional ha establecido que la reserva de ley contenida en el artículo 31.3 y condicionada por el precepto 133.1 de la Constitución, es *“una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que -en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos- entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.”*³⁴

³¹ Cfr. art. 31.3 de la Constitución Española.

³² Vid. NIETO MONTERO, JUAN J. “El artículo 31 de la Constitución española: ¿Otra víctima de la crisis económica?” en *Dereito*, Vol. 22, nº ext. (2013). Pág. 377.

³³ Cfr. MATA SIERRA, M^a TERESA. *El Principio de Igualdad Tributaria*. Ed. Aranzadi / Thomson Reuters. 2009. Cizur Menor. Pág. 76.

³⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º.

Sin embargo, cuando el art. 31.3 de la Constitución determina que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley, *“está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo”*.³⁵

Por ello el Alto Tribunal finaliza que *“consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles.”*³⁶

El sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el art. 31.3 de la Carta Magna no puede entenderse, sin embargo, desligado de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la misma consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140).

A este respecto, la salvaguarda de igualdad en cualquier territorio del Estado viene atribuida por el Tribunal Constitucional como función a la reserva de ley y así lo recuerda en materia tributaria, declarando que *“el sentido que hay que reconocer en la reserva de ley introducida por el artículo 31.3 CE no puede entenderse desligado de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (artículo 137)”*.³⁷

De otra parte, cuando se hace referencia a la reserva de ley en materia tributaria, esta no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo.³⁸

³⁵ *Ibíd*em

³⁶ *Ibíd*em

³⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10º.

³⁸ A este respecto el Tribunal Constitucional, en Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7º) afirma que *“el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E.; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación*

La garantía de la igualdad entre los contribuyentes se encuentra finalmente en el principio de reserva de ley. Mediante este principio, por tanto, solo pueden establecerse tributos por ley, es decir, únicamente por los representantes de los ciudadanos democráticamente elegidos.

5. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.

5.1. Consideraciones generales.

El ordenamiento tributario español tiene un carácter complejo, debido a la estructura territorial que proclama la Constitución. Sin embargo, todos estos sistemas (estatal, autonómico y local) se encuentran vinculados a unas reglas comunes. Así, en primer lugar, está el artículo 31.1 de la Carta Magna y los principios tributarios que ahí se mencionan, además de otros diversos preceptos que contienen normas generales.

En segundo término, la Ley General Tributaria es de aplicación a todas las Administraciones, según dispone su artículo 1.

En último lugar, el ordenamiento de la Unión Europea, que condiciona la producción normativa, pudiendo señalar límites o prohibiciones de realizar determinados actos jurídicos a los Estados miembros.

El principio de igualdad en la ley del artículo 14 de la Constitución, y su proyección en el ámbito tributario propugnado en el artículo 31.1 de la misma, han de relacionarse necesariamente con la estructura territorial de nuestro Estado. Por tanto, las obligaciones que se infieren de la igualdad en la ley tributaria tendrán que

local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado (SSTC 179/1985 y 19/1987).” Sin embargo, el Alto Tribunal matiza lo siguiente; “en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.”

compatibilizarse con la imprescindible autonomía de las Comunidades Autónomas y en menor medida de las Corporaciones Locales.

Nuestra Norma fundamental ha garantizado esas exigencias de igualdad, tal como se desprende de su artículo 139.1 cuando señala que *“todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio”*, recalcando esta idea el artículo 138.2 de la misma que, *“las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos y sociales”*.

Sin embargo, y pese a la claridad de nuestro texto constitucional, su supremo intérprete ha matizado el significado del artículo 139.1 al afirmar que la igualdad que se reconoce en el mencionado precepto *“no puede ser concebida como una rigurosa y monolítica configuración del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones, sea cual sea la peculiaridad de su contenido.”*³⁹

De igual forma, es necesario precisar que el mandato recogido por el artículo 139 ha de estar íntimamente ligado al sostenimiento de los gastos públicos que el artículo 31.1 de la Constitución, sin que ello impida que pueda producirse un tratamiento desigual en los distintos sistemas territoriales de nuestro Estado.

El artículo 149.1.1 de la Constitución proclama que el Estado tiene competencia exclusiva para propugnar *“las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en cumplimiento de los deberes constitucionales”*.

Sin embargo, a la par que esta rotunda y clarificadora afirmación, el Alto Tribunal ha establecido que la potestad legislativa de que gozan las Comunidades Autónomas *“hace que nuestro ordenamiento tenga una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional.”*⁴⁰ Afirmación perfectamente trasladable al ámbito de las diversas Corporaciones Locales existentes en nuestro ordenamiento jurídico.

En resumen, el Tribunal Constitucional respecto de la igualdad de todos ante el deber de contribuir ha señalado que comporta, de un lado, una exigencia directa al

³⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero, FJ 5º.

⁴⁰ *Ibidem*

legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, impide la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, esto es, de beneficios tributarios injustificados constitucionalmente, al constituir una quiebra del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.⁴¹

Establecidos los anteriores matices, resulta interesante adentrarse más en profundidad respecto al marco territorial de nuestro Estado y su influencia en el principio de igualdad tributaria.

5.2. La igualdad en la ley en el ámbito autonómico.

El diseño de Estado descentralizado que proclama nuestra Constitución en su artículo 2, cuando dispone “*el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran*”, lleva a suponer la existencia de cierto grado de desigualdad fiscal en virtud del territorio.

El artículo 156.1 de la misma permite la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, al establecer que estas “*gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.*”

Se produce a simple vista, con este precepto, la confrontación entre el principio de igualdad tributaria y el principio de autonomía financiera. Se trata, pues, de analizar cuál es el verdadero significado de ambos, su delimitación, y en definitiva, su alcance y convivencia común.

Sin embargo, como afirma el Profesor Martos García, “*el alcance de la autonomía financiera va más allá de una mera transferencia de fondos. Nuestra Constitución otorga a las CC.AA. capacidad de decisión para que puedan modificar una parte de la cuantía y estructura de sus ingresos, como lo acredita el hecho de que entre sus recursos, descritos de forma general en el art. 157.1 CE, encontremos tributos propios y recargos sobre los impuestos estatales, así como impuestos cedidos por el Estado, sobre los que podrán tener capacidad de decisión si la cesión alcanza también a las competencias normativas.*”⁴²

⁴¹ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º.

⁴² Vid. MARTOS GARCÍA, JUAN J. *Desigualdad tributaria interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla*. Revista Quincena Fiscal núm. 21/2014, Ed. Aranzadi, S. A. Pág. 1.

Por lo tanto, cada Comunidad Autónoma podrá regular de forma distinta la tributación de sus impuestos o de los cedidos, generando de manera inevitable diferencias fiscales interterritoriales.

Ahora bien, una interpretación sistemática del bloque de la constitucionalidad lleva a mantener que la Constitución conserva toda su fuerza normativa al encontrarse en una posición de superioridad, que defiende la unidad de la nación española y del respeto a la igualdad en todo el conjunto de los derechos y deberes fundamentales. Una superioridad que ha de comportar una total firmeza y ser garante del respeto a la autonomía que tienen las Comunidades Autónomas.⁴³

El principio de igualdad tiene su proyección desde el punto de vista territorial, distinguiéndose como afirma el Profesor Aparicio Pérez, “entre los sistemas especiales del País Vasco y Navarra y el régimen de las demás Comunidades Autónomas y ciudades autónomas”⁴⁴; singularidad de esta diferencia fundamentada en la Disposición Adicional Primera de nuestra Norma Fundamental cuando afirma lo siguiente: “la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.”

El principio de igualdad en la ley no se puede entender de una forma recta y monolítica que lleve a declarar como inconstitucional la desigualdad que se deriva del ejercicio competencial que ostentan las diversas Comunidades Autónomas, ya que la Constitución así lo recoge.⁴⁵

Si bien el camino de financiación de las diversas Comunidades Autónomas, proclamado por los diversos Consejos de Política Fiscal y Financiera, se ha movido en una clara línea de dotar de mayor autonomía financiera a estas, ha provocado una mayor

⁴³ Cfr. APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “Principio de igualdad y autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas ¿Ficción o realidad?”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. 2014. Madrid. Pág. 1.281.

⁴⁴ Vid. APARICIO PÉREZ, ANTONIO. *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. 2014. Madrid. Pág. 116.

⁴⁵ El Tribunal Constitucional asevera, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (FJ 10º) que el principio 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. 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.”

desigualdad entre los territorios y por ende individual. Esta conclusión es tajante, habida cuenta que autonomía e igualdad son dos términos con un significado claramente contradictorio.

Evidentemente, al dotar de autonomía a las diferentes Comunidades Autónomas, la igualdad que proclama el artículo 31.1 de nuestra Constitución pierde relevancia, y más aun con las continuas cesiones de competencias normativas de titularidad estatal, donde la carga tributaria que soportan contribuyentes en idéntica posición será diferente simplemente dependiendo de si residen en unas Comunidades Autónomas o en otras.

A este respecto, es menester traer a colación que en estos momentos prácticamente no quedan tributos regulados íntegramente por el Estado, a excepción del IVA, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes o de algunos Impuestos Especiales como al alcohol, tabaco, electricidad o hidrocarburos, entre otros.

En este contexto, con aquellos tributos cedidos como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio, el grado de diferenciación entre las diferentes Comunidades Autónomas es palmario y exagerado.

Por ejemplo, en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones muchas Comunidades Autónomas han introducido diversas bonificaciones, llegando en algunos casos al 99 % (caso de de Madrid, Comunidad Valenciana o Murcia entre otras), convirtiéndose en un impuesto menor o secundario en esas Comunidades Autónomas, mientras que en el resto, como por ejemplo Asturias o Andalucía, se tributa de una manera importante.

Todo esto conlleva una más que evidente fragmentación tributaria entre Comunidades Autónomas, que implica: de un lado, procesos de competencia fiscal interna entre territorios, y de otro lado, un deterioro del significado del principio de igualdad.

Tomando, por ejemplo, como base los principales tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, y observando la normativa al respecto del Principado de Asturias y la Comunidad de Madrid en el ejercicio 2015, se constatan las siguientes diferencias:

I. IRPF en el tramo autonómico: los tipos en Madrid se encuentran entre el 9,5% y el 21%, mientras que en Asturias se sitúan entre el 12% y el 25,5%.⁴⁶

II. Impuesto sobre el Patrimonio: en Madrid está bonificado al 100%, mientras que en Asturias se puede pagar desde el 0,22% hasta el 3% anual.⁴⁷

III. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: en Madrid se paga desde el 7,65% al 34%, pero se encuentra bonificado para la totalidad de sujetos pasivos al 99% (se paga el 1%); en Asturias puede llegar a pagarse hasta el 36,5% si no se cumplen las condiciones del precepto 23, entonces se encuentra bonificado al 100%.⁴⁸

IV. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales: en Madrid se paga el 6% mientras que en Asturias se sitúa entre el 8% y el 10% del valor de la transmisión.⁴⁹

V. Impuesto de Actos Jurídicos Documentados: en Madrid el tipo oscila entre el 0,1% y el 0,75% y en Asturias se encuentra desde el 0,1% al 1,5%.⁵⁰

⁴⁶ Cfr. art. 1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (DLeg. 1/2010) y art. 2 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (DLeg. 2/2014).

⁴⁷ Cfr. art. 20 del DLeg. 1/2010 y art. 15 del DLeg. 2/2014.

⁴⁸ Cfr. art. 23 del DLeg. 1/2010 y art. 21 del DLeg. 2/2014.

En cuanto a la bonificación de la cuota de la Comunidad de Madrid, esta se recoge en el art. 25 que dispone lo siguiente: *“Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.”*

Respecto a la bonificación establecida en el Principado de Asturias, el art. 23 exige lo siguiente: *“En las adquisiciones «mortis causa» por sujetos pasivos incluidos en el Grupo II del artículo 20.2.a de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una bonificación del 100 por ciento de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables siempre que se cumplan las siguientes condiciones:*

a) Que la base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros.

b) Que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.”

⁴⁹ Cfr. art. 28 del DLeg. 1/2010 y art. 26 del DLeg. 2/2014.

⁵⁰ Cfr. arts. 32 a 36 del DLeg. 1/2010 y arts. 33 a 39 del DLeg. 2/2014.

De este modo, una política tributaria favorable para el contribuyente, como por ejemplo, la prevista en la Comunidad de Madrid, resulta muy atractiva para este; y además, muchas personas se ven atraídas a fijar su residencia en esos territorios con ventajas fiscales. Sin embargo, las personas de otros territorios tendrán que soportar mayores cargas tributarias por una razón simplemente territorial. Entonces cabe preguntarse, ¿se cumple de verdad el principio de igualdad tributaria que formula nuestra Constitución?

A modo de ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cuya gestión y administración se halla cedida a las Comunidades Autónomas que, asimismo, tienen capacidad normativa para regular determinados aspectos del mismo, tales como reducciones en la base imponible, tarifas, coeficientes reductores, reducciones y bonificaciones en la cuota. Esa capacidad normativa de la que disponen ha llevado a la situación actual en la que el coste fiscal de una herencia o una donación puede ser muy diferente en función de que se aplique la normativa de una u otra Comunidad Autónoma.

Estas situaciones de desigualdad derivan de la forma en que se ha cedido el ISD a las Comunidades Autónomas y del ejercicio por estas de sus capacidades normativas respecto de dicho impuesto.

Dice la norma que en las adquisiciones por causa de muerte los herederos y legatarios residentes en España tienen que determinar la deuda tributaria del tributo según la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del causante. Por otra parte, algunas de ellas, en ejercicio de su capacidad normativa, han establecido reducciones en base o bonificaciones en la cuota de las que se benefician solo los residentes de esa Comunidad Autónoma en concreto.

De esta manera, y esta es la primera situación, si falleciera una persona residente, por ejemplo, en Madrid, y tuviera tres hijos, herederos por partes iguales, uno residiendo en Asturias y otros dos en Madrid, sólo los que residieran en la Comunidad de Madrid podrían aplicar esas reducciones o esas bonificaciones. En esa situación, si los tres hijos tuvieran el mismo patrimonio previo a la herencia, su capacidad económica sería la misma y no estaría justificado que tributasen distinto. Si lo hicieran se quebraría el principio de igualdad, quiebra que debería tacharse de inconstitucional.

La segunda situación es aún más injusta, porque se daría incluso cuando los herederos residieran en la misma Comunidad Autónoma. Pensemos en dos amigos que residen en el Principado de Asturias. Tienen la misma edad, el mismo patrimonio y las mismas rentas. El padre de uno de ellos reside en Madrid y el padre del otro reside en Londres. Los dos padres fallecen el mismo año y cada hijo recibe lo mismo de su padre. Pues bien, residiendo en la misma Comunidad Autónoma, teniendo la misma capacidad económica y recibiendo lo mismo, los hijos van a tributar distinto. Esto es debido a que el hijo cuyo padre residía en Londres tiene que determinar la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones con arreglo a la ley estatal, mientras que el hijo cuyo padre residía en Madrid puede aplicar la ley de la Comunidad de Madrid, que establece una bonificación en la cuota del 99% de su importe cuando quien hereda es el hijo del causante.

En este supuesto está más claro si cabe que dos situaciones iguales determinan una tributación distinta, distinción que deriva sólo de la residencia de la persona que fallece; circunstancia esta, la residencia del fallecido, que nada tiene que ver con la capacidad económica del contribuyente del impuesto, que es el heredero.⁵¹

⁵¹ De hecho, el Tribunal Constitucional ha dictado recientemente una importante sentencia (Sentencia 60/2015, de 18 de marzo de 2015), derivada de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en relación con la norma de la Comunidad Valenciana que regulaba una bonificación entonces del 99 por 100 en el ISD, a favor de los descendientes, ascendientes o cónyuge del causante o donante, excluyendo de la aplicación de este beneficio fiscal a los herederos, legatarios o donatarios, que aun teniendo ese parentesco no tuviesen su residencia fiscal en la mencionada Comunidad Autónoma.

El Tribunal Supremo, en Auto de 11 de mayo de 2013, entiende que esta diferencia de trato es contraria al principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución. Mientras que el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia recaída el 13 de junio de 2011, había considerado que ese trato desigual estaba justificado y respondía a una finalidad legítima.

El Tribunal Constitucional estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo y entiende que la ley valenciana daba lugar a una discriminación contraria al artículo 14 de la Constitución, al carecer la desigualdad de trato que recoge de una justificación objetiva y razonable, que respetase asimismo el principio de proporcionalidad. Se sitúa pues el Juzgador en el terreno de la justificación de la desigualdad en este caso, sin entrar en el campo de los límites generales de la desigualdad derivada del propio sistema autonómico. No obstante, el fallo recoge el argumento del Tribunal Supremo y recuerda que en este caso la desigualdad no surge de la aplicación de diversos ordenamientos sino en el seno del propio ordenamiento de una Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades tributarias pueden estar justificadas por la propia diversidad territorial, siempre que sus

Puede decirse, entonces, que el ISD en España vulnera el principio de igualdad, incumpliendo el mandato proclamado en nuestra Constitución por el artículo 31.

Por lo demás, la importancia del artículo 2 de nuestra Constitución (principio de unidad nacional) y del precepto 156.1 (principio de solidaridad) es palmaria en el sentido de limitar la autonomía financiera de la que disponen las diversas Comunidades Autónomas, y también con el fin de evitar las desigualdades fiscales entre ellas.⁵²

Además, los principios de unidad nacional y de solidaridad que proclama nuestra Carta Magna están poniendo de manifiesto la distinción entre la soberanía de la nación española y la autonomía de las diversas Comunidades Autónomas.⁵³

Por tanto, la previsión de un Estado descentralizado como es el español sin contemplar algún tipo de mecanismo de solidaridad entre las diversas Comunidades Autónomas, en palabras del Profesor Martos García *“probablemente acrecentaría las desigualdades reales, por lo que obviamente no es un accidente la formulación conjunta en los arts. 2 y 156 CE de términos como autonomía, unidad nacional y solidaridad”*⁵⁴

Todo ello, es evidente que ha de relacionarse con el principio de igualdad tributaria. Como ya se ha puesto de relieve, nuestra Constitución hace una serie de referencias a este principio, como son los artículos 1.1, 9.2, 14 y 31.1. Con esta reiteración de preceptos, nuestro constituyente se ha preocupado por la igualdad de todos, también en la materia tributaria.

consecuencias sean proporcionales, no ocurre lo mismo cuando un poder tributario favorece a sus residentes y trata desigualmente a otros contribuyentes por el solo hecho de su distinta residencia.

⁵² Como expresa el Tribunal Constitucional, Sentencia 25/1981, de 14 de julio (FJ 3º); *“el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas, se da sobre la base de la unidad nacional”*.

⁵³ A este respecto, nuestro Alto Tribunal en temprana Jurisprudencia, sentencia 4/1981, de 2 de febrero (FJ 3º) ya tiene establecido 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 art. 2 de la Constitución.”*

⁵⁴ Vid. MARTOS GARCÍA, JUAN J. *Desigualdad tributaria interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla*. Revista Quincena Fiscal núm. 21/2014. Ed. Aranzadi, SA. Pág. 10.

No obstante, una interpretación literal de estos artículos chocaría frontalmente con la forma de Estado descentralizada que proclama nuestra Constitución y que ya se ha puesto de manifiesto. Por ello, lograr una igualdad de derechos y obligaciones tributarias, y paralelamente dotar de autonomía financiera a las Comunidades Autónomas resultaría imposible en unos términos absolutos, ya que igualdad y autonomía se oponen por naturaleza.

El principio de igualdad no obliga a que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias con un contenido o con unos resultados idénticos. Sin embargo, en el supuesto de que deriven desigualdades por el mencionado ejercicio competencial, en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, *“no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que éstos 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 sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales.”*⁵⁵ Cuestión criticable a mi entender, ya que de su sencilla lectura se desprende más bien todo lo contrario, y sí habría que considerar la infracción de los referidos preceptos.

Los artículos 139.1 y 149.1.1º aseguran *“una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía”*.⁵⁶

El Tribunal Constitucional debate la relación entre el principio de igualdad tributaria y el modelo de las Comunidades Autónomas partiendo de la reserva de ley que recoge nuestra Norma Fundamental. Así, se encuentra delimitada la autonomía tributaria de la que disponen estos entes territoriales con la igualdad de las condiciones de contribuir de todos los españoles que recoge el artículo 149.1.1º de la Constitución. En consecuencia, *“una desigualdad fiscal de los ciudadanos por territorio es*

⁵⁵ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10º.

⁵⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5º.

consustancial en un Estado financieramente descentralizado”⁵⁷, en el que el principio de igualdad, según el Alto Tribunal, no obliga a que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias con un contenido y unos resultados idénticos.

Queda patente la situación incontestable de superioridad del Estado en nuestra Constitución, con la competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, regulando los recursos que constitucionalmente tienen reconocidas las Comunidades Autónomas. No obstante, en la práctica impera la situación de desigualdad que permite el Tribunal Constitucional.

Por lo tanto, a través de la aprobación del modelo de financiación autonómica en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Estado despliega el grado de autonomía en los ingresos que corresponde a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, habrá que estar atento en los distintos modelos de financiación desarrollados, y si de verdad hay una igualdad tributaria de todos los españoles, o por el contrario, no es así.

5.3. La igualdad en la ley en el marco local.

En cuanto a entes territoriales de la organización del Estado, cabe señalar que las mismas conclusiones que se han predicado acerca de las Comunidades Autónomas son trasladables a las Corporaciones Locales⁵⁸.

Sin embargo, ha de realizarse un importante matiz. Mientras el modelo definido por la Constitución y la LOFCA⁵⁹ reconoce a las Comunidades Autónomas tener capacidad normativa propia, que les permite crear tributos propios y modificar algunos de los impuestos estatales cedidos, los Municipios carecen de esa potestad legislativa pero tienen capacidad normativa dentro de los límites de las leyes estatales, en definitiva, carecen de autonomía financiera.

El precepto básico en relación a la materia tributaria en que se fundamenta la autonomía local y suficiencia financiera de los Entes Locales, es el artículo 142 de la Constitución, cuando establece que *“las Haciendas locales deberán disponer de los*

⁵⁷ Vid. DE LA MORENA MORÁN, SERGIO. *El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Revista Online de Estudiantes de Derecho-Núm. 3. 2013. Pág. 10.

⁵⁸ El empleo de esta expresión se refiere a los Municipios.

⁵⁹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas."⁶⁰

En este contexto, es al legislador estatal al que le corresponde diseñar la estructura básica del sistema de financiación de los mismos. No obstante, el Alto Tribunal precisa que los *"ayuntamientos como Corporaciones representativas que son (artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus Acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica --y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento-- de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria"*.⁶¹

Es por lo anterior que los órganos de decisión política municipales, si bien no podrán crear tributos propios, o regular sus elementos esenciales, el legislador ha de dejarles un espacio de actuación en el que efectivamente puedan hacer uso de su autonomía financiera, como es modular algunos de sus elementos esenciales.

De otro lado, también las Corporaciones Locales se encuentran sometidas a la reserva de ley ya citada en el desarrollo de este trabajo (artículo 133 Constitución). Así, la Carta Magna procura, como afirma el Tribunal Constitucional, *"integrar las exigencias diversas en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las Corporaciones Locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental"*.⁶²

⁶⁰ Sobre el mencionado precepto el Tribunal Constitucional, en sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 8º, manifiesta que *"posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la Norma fundamental, ello sin perjuicio de que no aparezca la misma, desde luego, carente de límites"*.

⁶¹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º.

⁶² Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10º.

Por tanto, y en virtud de la autonomía de la que gozan y tienen garantizada por la Constitución los Entes Locales, además de ser el Pleno el órgano representativo de estos, *“es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio”*.⁶³ Y añade que *“es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión a los Entes locales --desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal--, no está exento de límites.”*⁶⁴

Precisemos pues, siguiendo las palabras recogidas en el fundamento jurídico 10º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, cuáles son esos límites.

En primer lugar, pese a que los Acuerdos aprobados por los Plenos de las Corporaciones municipales realizan las peticiones de autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios que latan en la reserva de ley tributaria, *“es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios --la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes-- que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2, no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar”*.

Y en segundo lugar, porque tal como proclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de nuestra Carta Magna, *“corresponde al legislador integrar las exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario y de la autonomía de las Corporaciones Locales para intervenir, de acuerdo con la Constitución misma y con las Leyes, en el establecimiento o en la exigencia de sus tributos propios”*.

Las Corporaciones Locales, en virtud de las competencias que poseen, pueden adoptar sus acuerdos según su potestad, pudiendo existir en todo caso diversidad de criterios entre los distintos Entes Locales existentes.⁶⁵

⁶³ *Ibídem*

⁶⁴ *Ibídem*

⁶⁵ Pero como ha citado el Tribunal Constitucional, Sentencia 19/1987 de 17 de febrero, FJ 3º; esta diversidad no significa necesariamente una discriminación o una vulneración del artículo 14 de la

Poniendo el ejemplo del Impuestos de Bienes Inmuebles, cuya aplicación es obligatoria en todos los consistorios españoles, aunque su cuota queda a la discreción, dentro de los límites fijados en la ley estatal –y a las necesidades- de las autoridades locales. Por este motivo, los Ayuntamientos a la hora de aplicarlo han hecho que su variación haya sido, durante los últimos años, muy desigual en las diferentes provincias de España.

La inadecuación de los valores catastrales a la realidad es más que evidente. El complejo procedimiento de fijación de los valores catastrales toma como referencia para el mismo el valor de mercado de los distintos inmuebles, estableciendo un coeficiente de relación con el mercado. Pues bien, si a ello se suman los incrementos del tipo de gravamen que se han producido en los últimos años, y de forma diferente en los Municipios, se pone de manifiesto una clara inadecuación en este tributo por el mero hecho de la residencia, transgrediendo el principio de igualdad tributaria.

A este respecto y acerca de la posibilidad que establece el artículo 73.3 de Ley de Haciendas Locales de que los Ayuntamientos eleven los tipos de gravamen del Impuesto de Bienes Inmuebles, no se puede predicar de ello que vulnere el principio de igualdad de todos los españoles reconocido en los artículos 14, 139.1 y 149.1.1, todos ellos de la Constitución. No obstante, esa disparidad de gravamen que, sin duda, se producirá entre los vecinos de los diferentes Ayuntamientos tiene su fundamento en el

Constitución, en fin, de la igualdad, ya que *“puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hechos disimiles, en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos. Tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen, atiendan a esta diferenciación de situaciones y de finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos parcialmente, distintos.”* Y añade, *“efectivamente, hubiera sido posible que la Ley dispusiera, de un modo u otro, una determinación directa, pero diversificada -en atención a cuantías diversas del déficit municipal, a las necesidades financieras existentes, a los servicios que los Ayuntamientos presten o al número de la población-, de tipos impositivos diversos. La diversificación de los tipos impositivos para las contribuciones territoriales que examinamos, puede, por ello, concebirse en abstracto, como acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas. No hay, por tanto, en esta diversidad una violación autónoma del derecho consagrado en el art. 14.”*

principio de autonomía municipal reconocido en el artículo 140 de nuestra Norma Fundamental.⁶⁶

Conclusiones a las que llega el Tribunal Constitucional poniendo de manifiesto, como en el caso de las Comunidades Autónomas, y por la combinación de los artículos 140 y 142 de la Constitución, *“salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar puedan ser distintas”*.⁶⁷

En definitiva, la Constitución al proclamar la autonomía de los Entes Locales permite la diversidad, y por lo tanto, un trato diferenciado entre los contribuyentes por razón de la Corporación Local a la que pertenecen, y en consecuencia, de los acuerdos que toman estas respecto de los elementos de los tributos sobre los que tienen competencias. Esa diferencia no se considera por parte de la Jurisprudencia discriminación, ni por tanto, contraria al principio de igualdad tributaria, en contra de mi opinión; y ello en cuanto que la distinta presión fiscal de un territorio puede venir justificada en una desigual proyección de la carga fiscal en ese ente en comparación con otro.

6. CONCLUSIONES.

La igualdad es una de las exigencias que, unida a la capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, el constituyente español ha querido integrar en el artículo 31.1, para alcanzar la justicia en el plano tributario.

El Tribunal Constitucional entiende el principio de igualdad en el sentido de prohibir aquellas discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable, que sean arbitrarias, no fundadas en criterios objetivos o suficientemente lógicas, de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

El principio de igualdad tributaria y autonomía impositiva de las Comunidades Autónomas son difíciles de compaginar, incluso incompatibles. Nada justifica que siendo la misma capacidad económica del sujeto pasivo contribuyente en la imposición

⁶⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26°.

⁶⁷ *Ibidem*

personal (IRPF, IP e ISD) se pague distinto según la Comunidad Autónoma de residencia.

Las sucesivas reformas de la LOFCA y de las leyes de cesión de tributos han aumentado la responsabilidad fiscal y la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, lo que ha provocado una mayor competencia y desigualdad interregional tributaria, dado que igualdad y autonomía suelen estar correlacionados en sentido inverso. Sin embargo, la autonomía financiera de aquellas, debe convivir con otros principios constitucionales como la unidad nacional, la solidaridad y la igualdad, que inevitablemente la limitan.

En conclusión, los principios de igualdad tributaria y autonomía financiera son incompatibles. En efecto, si se proclama la autonomía financiera ha de ser a costa de la igualdad tributaria. Pues ya hemos visto cómo personas con la misma capacidad económica, van a pagar distinto, según sea la Comunidad Autónoma, y en menor medida, en relación con los Ayuntamientos en que residan. Es por ello indiscutible que en un sistema positivo, no solo no se evade la tensión entre igualdad y autonomía, sino que se vuelve irresoluble.

Por tanto, la vigencia real del mandato proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución queda totalmente suprimida.

7. BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA.

ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Vol. I. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. 2008. Madrid.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “Aportaciones del Derecho Romano a la fiscalidad moderna. I”. *Revista General de Derecho Romano*. nº 12. 2009.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO. *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. 2014. Madrid.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “El mito de la igualdad tributaria”, en *Historia Iuris. Estudios dedicados al profesor Santos M. Coronas González*. Vol. I. Ed. KRK / Universidad de Oviedo. 2014. Oviedo.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO. “Principio de igualdad y autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas ¿Ficción o realidad?”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. 2014. Madrid.

CALVO ORTEGA, RAFAEL. *¿Hay un principio de justicia tributaria?* Cuadernos Civitas / Thomson Reuters. 2012. Navarra.

DE LA MORENA MORÁN, SERGIO. *El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Revista Online de Estudiantes de Derecho-Núm. 3. 2013.

GALLEGO PERAGÓN, JOSE M. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Ed. Comares. 2003. Granada.

LEJEUNE VALCÁRCEL, ERNESTO. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Editorial de Derecho Financiero / Editoriales de Derecho Reunidas. 1980. Madrid.

MARTOS GARCÍA, JUAN J. *Desigualdad tributaria interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla*. Revista Quincena Fiscal núm. 21/2014. Ed. Aranzadi. S. A.

MATA SIERRA, M^a TERESA. *El Principio de Igualdad Tributaria*. Ed. Aranzadi / Thomson Reuters. 2009. Cizur Menor.

MORENO FERNÁNDEZ, JUAN I. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Civitas. 2007. Madrid.

NIETO MONTERO, JUAN J. “El artículo 31 de la Constitución española: ¿Otra víctima de la crisis económica?” en *Dereito*, Vol. 22, n° ext. (2013).

RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Ed. Marcial Pons. 2011. Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. 1979. Madrid.