# UNIVERSIDAD DE JAÉN

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS**
**DEPARTAMENTO DE DERECHO CIVIL, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**


**TESIS DOCTORAL**

# EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA


**PRESENTADA POR:**
**EVA MARÍA SÁNCHEZ SÁNCHEZ**

**DIRIGIDA POR:**
**DR. D. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**


**JAÉN, 26 DE NOVIEMBRE DE 2015**


**ISBN 978-84-16819-06-5**

Para los cuatro pilares de mi vida,
mi familia.

*"El país que no puede costear*
*su Gobierno no puede existir*
*como nación independiente"*

Juan Bautista Alberdi (1810-1884)

*"Mientras que la desigualdad es fácil,*
*pues no requiere más que dejarse llevar por la corriente,*
*la igualdad es difícil porque supone nadar contra ella"*

R. H. Tawney (1880-1962)

# AGRADECIMIENTOS

Al concluir estos años de investigación, es mi deber detenerme un momento para valorar las contribuciones realizadas por las personas que me han rodeado durante todo este tiempo y cuya labor también forma parte del trabajo aquí recogido.

Deseo resaltar a mi director de tesis doctoral, Dr. D. Carlos María López Espadafor, que tiene mi gratitud por haber demostrado un interés constante en mi investigación y una habilidad para que el intercambio de ideas sea fluido y natural, al ayudarme con su trabajo desinteresado y su amplio conocimiento en la materia, siendo el culpable de que realizara este proyecto, ofreciéndome el ánimo, la confianza depositada en mí y la disposición para solventar cuantos problemas prácticos estaban en su mano.

Gracias a mis padres, Floriana y Nicolás, a mis hermanos Beatriz y José Luis, junto con Magda y Adam, por su comprensión, paciencia y el apoyo incondicional que me han brindado a lo largo de toda mi vida, por darme ánimos en el desarrollo del doctorado y porque mis alegrías y logros son siempre los suyos.

Quiero reconocer especialmente, la inestimable dedicación de mi madre, Floriana Sánchez Medina, alma mater de esta tesis doctoral, que me ha transmitido fielmente su pasión por la investigación y su tenacidad en pro de su consecución. Con la esperanza de que su legado nos sirva a todas las generaciones futuras para avanzar y mantener el prestigio alcanzado.

Asimismo, no quiero dejar de mencionar a todos aquellos anónimos que de una forma u otra, han aportado su granito de arena en este arduo proceso para que esta Tesis haya sido una realidad, desde profesores, amigos o bibliotecarios.

# ÍNDICE

**I. ABREVIATURAS**..... 15

**II. INTRODUCCIÓN**..... 21

**III. JUSTIFICACIÓN**..... 23

**IV. ESTRUCTURA**..... 27

**CAPÍTULO I. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO GENERAL EN EL PLANO CONSTITUCIONAL Y EUROPEO**

I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD GENERAL..... 33

II. IGUALDAD COMO VALOR SUPERIOR DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO..... 39

III. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO GENERAL..... 44

*A. La igualdad jurídica*..... 47

1. La igualdad ante la ley..... 51
2. La igualdad en la aplicación de la ley..... 57
3. El término de comparación..... 72

*B. La igualdad efectiva o real*..... 75

*C. La complementariedad de las dos acepciones de igualdad constitucional, formal y material*..... 80

IV. LAS VIAS PROCESALES DE ACTUACIÓN ANTE LA IGUALDAD: EL DERECHO DE AMPARO..... 85

V. LA IGUALDAD COMO DERECHO..... 90

*A. El juicio de igualdad*..... 97

*B. Admisión de las discriminaciones positivas por el Tribunal, Constitucional*..... 99

*C. Discriminación por indiferenciación como límite a la vulneración de la igualdad*..... 109

VI. LA INFLUENCIA DEL DERECHO INTERNACIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL SOBRE LA NO DISCRIMINACIÓN Y EL DERECHO A LA IGUALDAD..... 118

*A. El principio de igualdad y no discriminación en el espacio europeo*..... 126

**CAPÍTULO II. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978**

I. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA HISTORIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA..... 135

*A. Planteamiento*..... 135

*B. Antecedentes constitucionales del principio de igualdad tributaria*..... 136

1. Carta de Bayona de 1808..... 136
2. Constitución de Cádiz de 1812..... 138
3. Constitución de 1837..... 142
4. Constitución de 1845..... 143
5. Constitución de 1869..... 149
6. Constitución de 1876..... 151
7. Constitución de 1931..... 155
8. Leyes Fundamentales del Reino..... 158

II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE JUSTICIA TRIBUTARIA..... 161

III. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA COMO PROYECCIÓN DEL VALOR SUPERIOR IGUALDAD EN EL DEBER DE

TRIBUTACIÓN……...…….……....….. 165

IV. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA……...…… 171

V. LA CONEXIÓN DE LA IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA CON LA IGUALDAD JURÍDICA ANTE LA LEY……...……... 176

VI. LA TUTELA CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA……...……..…….... 186

VII. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA……...… 196

*A. La igualdad en materia tributaria ante la descentralización territorial*…..... 196

VIII. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU ACCIÓN EN EL GASTO PÚBLICO……...……..…..... 206

IX. LA IGUALDAD EN LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES……..……. 213

X. LA INCIDENCIA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL……..…… 219

XI. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENTA DE LA UNIDAD FAMILIAR……..……..…… 225

*A. Modalidades de unidad familiar en el IRPF*……..……..….. 232

XII. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ENTRE CONTRIBUYENTE Y ADMINISTRACIÓN……..…….. 239

XIII. LA FUNCIÓN LIMITADORA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD JUNTO AL RESTO DE PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA……...…… 245

XIV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD…..…..... 250

A. *Fundamentación jurídica de la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos*…… 253

XV. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN CONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA……..…..…… 263

A. *Recopilación sintetizada de la Jurisprudencia constitucional dictada en relación con la reserva de ley en materia tributaria*…….…….... 270

XVI. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA…….....…….. 276

XVII. EXAMEN EN MATERIA DE IGUALDAD TRIBUTARIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL…..... 282

A. *Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre*…..…... 282

B. *Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 22 de diciembre*.....…... 284

C. *Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2005, de 14 de marzo*……..…... 286

D. *Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre*……..…... 291

E. *Sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo*.....…..…... 299

F. *Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero*…….....…... 302

G. *Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo*…..…..... 304

1. Analogía con la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril.……..……...….....…… 306

**CAPÍTULO III. PERSPECTIVAS DEL PIRNCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA E INTERNACIONAL**

I. LOS EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA ANTE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA...…..……..... 321

A. *La armonización fiscal de la Unión Europea*……...……...…… 330

*B. La amnistía fiscal en la esfera europea y su discordancia con el principio de igualdad en materia tributaria*..... 338

II. LA DESIGUALDAD DE TRATO EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA Y LA UNIÓN EUROPEA…..……..... 346

*A. Historia y características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*..... 347
1. Historia…..…..……..…….....…. 347
2. Características…….…..…….....…….... 349

*B. El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas provoca desigualdad de trato fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dentro y fuera del territorio nacional*…….....… 351
1. La problemática situación en España…..……..…….. 351
2. Vulneración de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario……..……..…….…..... 355

*C. Las funciones de la residencia fiscal en el derecho de la Unión Europea*……....……..... 357
1. La problemática situación en España…..…….....……. 359

*D. Dictamen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12), Comisión europea contra Reino de España*…….…….....…… 362

*E. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nueva redacción a su Disposición Adicional Segunda, dada por la Disposición Final Tercera de la Ley 24/2014, de 27 de noviembre*……..…… 367

*F. El derecho y protección a la propiedad privada y a la herencia en el contexto comunitario actual*……..…… 368
1. El derecho a la propiedad privada y su proyección en el ámbito tributario. 371

*G. Reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional contra la discriminación territorial por motivo de residencia en sucesiones*…..…..……..……..…..... 373

III. LA IMPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y COMPARADA..... 375

IV. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN COMO CONTENIDO DE LA IGUALDAD EN EL DERECHO INTERNACIONAL Y COMPARADO..... 385

**CONCLUSIONES**..... 397

**JURISPRUDENCIA CITADA**..... 413

**BIBLIOGRAFÍA**..... 429

# ABREVIATURAS

| | |
|---|---|
| AAVV | Autores Varios |
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AEDAF | Asociación Española de Asesores Fiscales |
| AN | Audiencia Nacional |
| Apdo. | Apartado |
| Art. / Arts. | Artículo/s |
| ATC/AATC | Auto/s del Tribunal Constitucional |
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| BOMHE | Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y Economía |
| Cap. | Capítulo |
| CCAA | Comunidades Autónomas |
| CCLL | Corporaciones locales |
| CDC | Consejo para la Defensa del Contribuyente |
| CE | Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 |
| CEC | Centro de Estudios Constitucionales |
| CEE | Comunidad Económica Europea |
| CEPC | Centro de Estudios Políticos y Constitucionales |
| cfr. | Confróntese, compárese |
| cit. | citado |
| coord. | coordinador |
| CPFF | Consejo de Política Fiscal y Financiera |
| CRI | Constitución de la República Italiana de 1947 |
| CT | Crónica Tributaria |
| D | Decreto |
| Disp. | Disposición |
| DA | Disposición Adicional |
| DGCHT | Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| DOUE | Diario Oficial de la Unión Europea |

| | |
|---|---|
| Doc. | Documento |
| Ed. | Editorial |
| ed. | edición |
| etc. | etcétera |
| FJ / FFJJ | Fundamento/s Jurídico/s |
| HPE | Hacienda Pública Española |
| IAE | Impuesto sobre Actividades Económicas |
| IBI | Impuesto sobre Bienes Inmuebles |
| Ibídem | Igual que la referencia anterior |
| IEF | Instituto de Estudios Fiscales |
| IEP | Instituto de Estudios Políticos |
| IIEE | Impuestos especiales |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. |
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| JT | Jurisprudencia Tributaria |
| lato sensu | en sentido amplio |
| L. | Ley |
| LGP | Ley General Presupuestaria |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LIVA | Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LRHL | Ley Reguladora de Haciendas Locales |
| LO | Ley Orgánica |
| LMPFF | Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. |
| LOFCA | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| LOPJ | Ley Orgánica del Poder Judicial. |
| LOTC | Ley Orgánica del Tribunal Constitucional |
| MH | Ministerio de Hacienda |
| N.º/núm./núms. | número/s |
| op. cit. | obra citada (Opus Citatum) |
| pág. /págs. | página/s |
| párr. | párrafo |

| | |
|---|---|
| p. ej. | Por ejemplo |
| QF | Quincena Fiscal (revista) |
| RAE | Real Academia de la Lengua |
| RD | Real Decreto |
| RDL | Real Decreto-Ley |
| REDF | Revista Española de Derecho Financiero |
| Res. | Resolución |
| Rgto. | Reglamento |
| RTT | Revista Técnica Tributaria |
| S. | Sentencia |
| SAN | Sentencia Audiencia Nacional |
| sensu stricto | en sentido estricto o en sentido restringido |
| ss. | y siguientes |
| STC/SSTC | Sentencia/s del Tribunal Constitucional |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo. |
| STSJ | Sentencia del Tribunal Superior de Justicia |
| Tit. | Título |
| TC | Tribunal Constitucional |
| TEDH | Tribunal Europeo de Derechos Humanos |
| TJCE | Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea |
| TS | Tribunal Supremo |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |
| UE | Unión Europea |
| Vid. | Véase |
| Vol. /Vols. | Volumen/es |
| VVAA | varios autores |

# INTRODUCCIÓN

# JUSTIFICACIÓN Y ESTRUCTURA

# INTRODUCCIÓN
# JUSTIFICACIÓN Y ESTRUCTURA

## I. Introducción

El Derecho Financiero y Tributario es la rama del Derecho Público que instituye la labor financiera del Estado y demás entes públicos, tiene por objeto la ordenación de los procedimientos de utilización y percepción de la actividad dirigida a la obtención, gestión y gasto de los recursos que deben emplearse para atender las exigencias de la sociedad. Ese es el contenido de esta disciplina, la ordenación de los ingresos y gastos públicos, destinados a la realización de sus fines, previstos en los presupuestos generales del Estado.

Cabe entender, por tanto, que ingresos y gastos públicos, deben ser objeto de una sola disciplina científica para su análisis, si se tiene en cuenta la irrescindible unidad que presenta la ordenación jurídica de los ingresos y gastos públicos que simboliza la entidad de la actividad financiera. Ello significa, que la conexión que existe entre el ingreso y el gasto público da margen para analizarlo desde dentro de una igual instrucción, con las mismas características y bajo idénticas directrices de unos principios comunes constitucionales.

En efecto, es indudable en los momentos actuales, que la concepción unitaria que presenta el Derecho financiero se encuentra respaldada en el anclaje constitucional. Esta percepción viene dada a raíz del artículo 31 de la Constitución española de 1978, que consolidó la exigencia del principio de justicia en ambos campos de la actividad financiera, fortaleciendo con ello la figura de unidad y suplementariedad en los ingresos y gastos públicos[1].

De ahí, que pueda afirmarse, que el pilar fundamental del Derecho financiero está constituido sobre la esfera de la Constitución española de 1978 que sirve como punto de apoyo a todo ese orden normativo, en cuanto, fuente donde emana todo lo esencial en la relación jurídico-

---

[1] En este sentido, podemos destacar a RODRÍGUEZ BEREIJO, al afirmar que «la incorporación de los principios tributarios y presupuestarios a la Constitución y la regulación por el texto constitucional de la atribución de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho» («El sistema tributario en la Constitución, Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en la *Revista Española de Derecho Constitucional*, Vol. II, año 12, núm. 36, 1992, pág. 11).

tributaria, que debe regirse por lo que expresamente determine la ley, que deberá estar fundada, en todo caso, en los preceptos constitucionales.

En conclusión, los principios que en materia tributaria aparecen consagrados en la Constitución[2], constituyen las normas supremas de todo el orden jurídico-tributario y deben ser respetadas en todo momento por tratarse de principios materiales de aplicación necesaria[3], pues de lo contrario, serían tratadas de inconstitucionalidad y por ende, carecerían de validez jurídica[4]. Se puede proclamar que los principios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder para crear tributos se encuentra limitado precisamente por estos principios.

Ciertamente, los principios definidores en materia tributaria en el seno del ordenamiento jurídico español, constituyen la base sobre la que deben desarrollarse las relaciones jurídicas entre la sociedad y la Hacienda Pública en un espacio de igualdad, pues solo a través del trabajo conjunto de los mismos se podrá llegar a acceder a un sistema tributario efectivamente justo. Son principios considerados de naturaleza material porque con los mismos se señala un cierto contenido a las normas que tienen por objeto el establecimiento y la regulación de los distintos instrumentos tributarios, limitando tanto el aspecto cuantitativo como cualitativo de las mismas.

En este sentido, el principio de igualdad resulta ser una de las exigencias que, junto a la capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, el constituyente español ha querido integrar en el art. 31.1 CE para alcanzar la justicia en el plano tributario. De todos ellos, será el principio de igualdad en materia tributaria, por considerarlo como principio inspirador[5] del conjunto del sistema tributario, objeto de análisis y reflexión crítica en este trabajo.

La finalidad de las próximas páginas consiste en sumergir al lector en esta problemática que suscita la aplicación de este principio constitucional de igualdad en la justicia tributaria, haciéndole partícipe del interés y obstáculos que la misma plantea, al tratarse de un tema insondable que inevitablemente lleva a preguntarse por los grandes problemas clásicos del

---

[2] Artículo 31.1 de la Constitución española de 1978:

«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».

[3] FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva», en *Nueva fiscalidad*, núm. 6, 2013, pág. 10.

[4] ARRIOJA VIZCAÍNO, A.: «Principios constitucionales en materia fiscal», en la revista *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, Tomo I, núm. 13, 1981, págs. 229 y 230.

[5] STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3), así lo ha entendido el Tribunal Constitucional que aprecia como pauta que inculca al sistema tributario al principio de igualdad tributaria.

Derecho tributario y de la ciencia de la Hacienda Pública, siempre abiertos y cuestionados, respecto al justo reparto de las cargas fiscales[6].

La consecuencia lógica que ha de observarse desde la aspiración ideal de todo sistema tributario en un Estado democrático sujeto al imperio de la ley, es no solo la formulación para la delimitación del concepto de nuestra disciplina, sino su concreción en la aplicación práctica. En un clima difícil para afrontar el reto de la igualdad tributaria ante las aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa, este estudio parte del convencimiento de que es posible arrojar luz para sistematizar y racionalizar los criterios de aplicación del principio de igualdad en materia tributaria, desde la dogmática jurídica[7] y por supuesto, atendiendo siempre la interpretación que sobre el mismo ha realizado el Tribunal Constitucional.

La entidad de pronunciamientos respecto a la igualdad, realizada por la doctrina del Tribunal Constitucional, que por su relevancia jurídica nos permitirá hacer un seguimiento del recorrido argumentativo sobre el mismo, nos servirá como premisas para llevar a cabo un examen minucioso de la casuística del Alto Tribunal en referencia al tan amplio concepto de la igualdad constitucional.

## II. Justificación

Hemos considerado conveniente, justificar la oportunidad del tema elegido para nuestra investigación, que versa sobre el principio de igualdad en materia tributaria y la necesidad de un análisis actual del mismo, desde la perspectiva científica del Derecho tributario justo. En la consideración, de que el nacimiento del Estado de Derecho y el principio de igualdad, supuso la transformación del súbdito en ciudadano[8] en dos conceptos, primero al establecer que

---

[6] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, págs. 10 y 11.

[7] En este sentido, reproduciendo la expresión de PÉREZ ROYO, manifiesta que «no hay enigma mayor en el mundo del derecho que el que plantea la igualdad. En efecto, la igualdad constitucional no afirma que los individuos son iguales y no pretende conseguir que lo sean de manera real y efectiva. Al contrario, lo que la igualdad constitucional afirma es que los individuos son diferentes y lo que persigue es posibilitar primero que las diferencias personales se expresen como diferencias jurídicas y garantizar después el ejercicio al derecho a tales diferencias. La razón de ser de la igualdad constitucional es el derecho a la diferencia. No que todos los individuos sean iguales, sino que cada uno tenga derecho a ser diferente. Aquí es donde está el secreto de la proclamación constitucional de la igualdad. Si esto no se entiende, no se entiende nada. Ni de la igualdad ni de los derechos fundamentales» (*Curso de Derecho Constitucional*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2014, págs. 211 y 212).

[8] GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 53.

la utilización de desigualdades de trato en materia tributaria para que resulten admisibles y lícitas, será necesario que se encuentren razonablemente justificadas, en segundo lugar, al reconocer la imposibilidad de seguir amparándose en criterios discriminatorios para el establecimiento de los tributos.

La igualdad ha sido aducida desde antiguo[9] como un principio omnipresente[10] en la estática jurídica, irradiando a todos los ámbitos del Derecho. Por ello, cuando esta fundamental cuestión es proyectada en nuestro actual Estado social y democrático de Derecho, ninguna manifestación jurídico-estatal puede ignorar el mandato constitucional de igualdad, por su trascendencia como orientación y directriz de nuestro ordenamiento jurídico financiero y específicamente, como exigencia de igualdad del sistema tributario en consonancia con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de los tributos, es donde puntualmente gana en complejidad, pero también en atractivo.

En este sentido, nuestro interés por el principio de igualdad tributaria inserto en los principios materiales de justicia tributaria del art. 31.1 de la CE, vincula con la trayectoria constitucional que ha seguido la igualdad, en cuanto supone un elemento estructural del Derecho y constituye un valor superior constitucional que se proyecta en el deber de tributación dentro de nuestro ordenamiento jurídico financiero. Esto nos lleva, a realizar una interpretación de su relevancia jurídica como exigencia[11] de igualdad en tanto inspiración en la imposición, y se sitúa como uno de los instrumentos basilares para el desarrollo de unas armónicas relaciones jurídicas entre ciudadanos y Fisco, al ser sin duda alguna la igualdad tributaria, una conquista básica para

---

[9] El nacimiento del Derecho escrito en el derecho clásico griego significó, derecho igual para todos los ciudadanos libres, tanto es así, que cuando aparecieron las primeras constituciones escritas la justicia se convirtió en la virtud por excelencia y la codificación de las leyes por escrito, como criterio de lo justo y de lo injusto. De esta manera, desde antiguo, la igualdad se configura como un principio de justicia. A ella se refiere ARISTÓTELES en sus escritos, al precisar que «la justicia es una especie de igualdad, distinguiendo para ello dos conceptos de igualdad, la igualdad geométrica y la igualdad aritmética. La primera y más importante indica que la igualdad, para ser justa, ha de consistir en igualdad para los iguales, mientras que, a su vez, la desigualdad será justa para los desiguales». Esta reivindicación de igualdad se entendió, ya desde el principio, de un modo confuso, ya sea como igualdad de derechos entre iguales, participación en los negocios públicos, igualdad de voto, e incluso se extendió, al sistema de pesos y medidas, que se unificó para que cada uno pagase lo mismo por lo mismo. Así, en esencia, lo justo será lo que es conforme a la ley y a igualdad, y lo injusto lo que es contra la ley y desigual («De la justicia que consiste en los repartimientos y De la justicia que se ha de guardar en los contractos» [en línea], en *Ética a Nicómaco*, Libro quinto, Capítulos III y IV, Disponible en http://es.wikisource.org/wiki/Ética_a_Nicómaco:_Libro_5 [Consultado el 31 de agosto de 2015]).

[10] PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria*, *de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, Jurúa, Paraná, 2010, pág. 126.

[11] *Vid.* MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, pág. 111.

la formulación de los modernos tributos[12], especialmente en un contexto donde las desigualdades se acentúan además, como consecuencia del fenómeno de la globalización que reduce las posibilidades de actuación del Estado.

Esta realidad tanto influyó en nuestra vocación científica, que dada la calidad de investigadores, intentaremos que este trabajo constituya un ensayo didáctico que proporcione el entendimiento sobre las peculiaridades, problemas y dificultades existentes en la aplicación del principio de igualdad en materia tributaria.

En todo caso, la igualdad tributaria como principio material de justicia tributaria además de ser un mandato jurídico directamente aplicable, exige y necesita de una concreción por parte del legislador para hacer viable su protección constitucional y no ser tachado como un principio indeterminado[13].

Al respecto, consideramos que la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional ha sido clave, en la tarea de concreción de la significación y alcance de este principio, así como su articulación en materia tributaria en el seno del ordenamiento jurídico español. Por consiguiente, debe abundarse en el papel esencial que ha jugado el Tribunal Constitucional y para ello, nos serviremos de los pronunciamientos manifestados, tras el análisis de la jurisprudencia elaborada acerca de este principio de justicia tributaria, que ha sido determinante para la investigación e interpretación del contenido y alcance de su formulación, puesto que ha servido para la modulación que debe procurarse en la aplicación del mismo[14]. En suma, la igualdad tributaria, debe ser entendida en cuanto proyección de justicia en la distribución de los tributos, fundamentalmente de los impuestos[15].

---

[12] BONELL COLMENERO, R.: «El principio de igualdad y deber de contribuir», en *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 38, 2005, págs. 185.

[13] Sobre este problema que surge en la aplicación de la igualdad tributaria, se añade el método seguido por el Tribunal Constitucional y que expresa RODRÍGUEZ BEREIJO con exactitud al señalar que «es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente». Es decir, en la aplicación de los principios constitucionales, se debe distinguir entre una función positiva y otra negativa («Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 100, 1998, pág. 596).

[14] PATÓN GARCÍA, G.: «La Interpretación del Principio de Igualdad Tributaria según el Tribunal Constitucional Español» [en línea], en la *Revista Jurídica Online*, Universidad Católica de Guayaquil, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas, Ecuador, 2010, pág. 213, Disponible en http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=666&Itemid=57 [Consultado el 20 de julio de 2015].

[15] DE MOYA ROMERO, J.E.: «El principio de igualdad tributaria», en *Derecho y opinión, Revista del Dpto. de Disciplinas Histórico-Jurídicas y Económico-Sociales, Universidad de Córdoba*, núm. 5, 1997, pág. 201.

Nos detendremos en demostrar la autonomía del principio de igualdad tributaria, por considerar que además de tener rango constitucional, es normativamente autónomo, dado que a nuestro juicio, la diferencia de sus ámbitos de aplicación y protección de sus mandatos específicos en los tratamientos jurídico-tributarios, respecto a los del principio general de igualdad del art. 14 CE son bastante claros, asumiendo un significado particular e inconfundible con este principio. Así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional[16] al no identificar igualdad fiscal con la igualdad proclamada por el artículo 14 CE, por considerar que los principios de igualdad general y tributaria no tienen "el mismo alcance, ni la misma eficacia" [17].

Nuestra Constitución española de 1978 también reconoce que el principio de igualdad tributaria tiene un significado particular e inconfundible, al disponer en preceptos diferentes los principios de igualdad general (art. 9.2 y 14) y tributaria (art. 31.1) [18]. Con ello, se observa que en el plano de la protección y garantía de los derechos, queda claramente manifestada la diferencia entre el principio general de igualdad ante la ley del artículo 14 y el principio de igualdad en materia tributaria del artículo 31.1 CE, admitiendo sólo el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional para la "tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo 2", por imperativo del artículo 53.2 de la Constitución[19]. A partir de

---

[16] En la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), el Tribunal Constitucional asume que la igualdad proclamada por el artículo 14 C.E. no identifica la igualdad tributaria, puesto que no puede dividirse, en ningún supuesto, del principio de progresividad ni del principio de igualdad, el sistema justo que se publica, habiendo esto sido tolerado de manera bien clara por el legislador constituyente, lo cual no puede evitarse. Se reivindica aquí una igualdad que va íntimamente unida al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no debe ser a estos efectos encauzada al artículo 14 de la Constitución española de 1978, dado que una determinada diferenciación cualitativa es necesaria para ver satisfecho este principio. Por ello, induce la inclinación a la repartición de la renta, la desigualdad que se hace a través de la progresividad global del sistema tributario.

[17] A partir de este razonamiento, deduce el TC en su STC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3), la forma distinta en la que actúan ambos principios, reiterando que es obligatorio diferenciar las distinciones que refleja el artículo 31.1 justificadas en causas objetivas referentes a las rentas de los sujetos y en concordancia con el principio de igualdad y, de otra parte, las que refleja el artículo 14 CE aludiendo a personas o grupos de personas, por motivos subjetivos. En definitiva, el principio de igualdad en materia tributaria admite que se establezcan tratos diferenciados entre los contribuyentes en base a cualquiera estipulación social que estime importante para contemplar al fin de la justicia, al total de sus ingresos o a la raíz de éstas (*cfr.* SSTC 111/2001, de 7 de mayo y 200/1999, de 8 de noviembre).

[18] También las Constituciones brasileña y argentina prevén expresamente el principio de igualdad en materia tributaria:

1. La Constitución brasileña en su art. 150.2 prohíbe a los entes políticos «establecer tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situaciones equivalente»; 2. La Constitución argentina en su art. 16 dispone que «la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas».

[19] Dispone el artículo 53.2 de la Constitución española de 1978 que «cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional».

esta reseña constitucional, deduce el TC que es necesario distinguir "entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el artículo 14 y, de otro lado, las que contempla el artículo 31.1 CE basadas en razones objetivas atinentes a las rentas de los sujetos". Tarea ésta, que no siempre resulta fácil de distinguir ante la realidad práctica de los casos, lo que evidentemente, nos llevará a tratarlo en profundidad para despejar las razones en que se apoya tal separación de igualdad[20].

Es cierto que la formulación del principio constitucional de igualdad en materia tributaria es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho fiscal, por tener una concepción muy abierta y siempre cuestionada en relación al justo reparto de la carga tributaria, debido a que por igualdad debemos entender una igualdad de trato para todos, un sentimiento que nos lleve a actuar más desde el razonamiento que desde el mandato de la ley o la justicia[21].

Partiendo de esta base, convendrá recordar también, las dos funciones positiva y negativa que cumple la igualdad como principio constitucional en materia tributaria. Su función esencial positiva es informar la actuación del legislador, mientras, que su función negativa tiene gran relevancia en la protección jurisdiccional que lleva a cabo el Tribunal Constitucional.

## III. Estructura

Como se puede concluir, el principio constitucional de igualdad en materia tributaria se desarrolla dentro de los parámetros normativos y jurisprudenciales, tanto de la Constitución como del Tribunal Constitucional, lo que nos llevará a la realización de un exhaustivo estudio sobre la casuística existente de la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución sobre el tema, como metodología científica para explicar razonablemente las bases sobre el azaroso camino[22] que ha seguido nuestra disciplina y abordar así los problemas y vicisitudes concretas del mismo. Con estos instrumentos metodológicos será factible plantear desde el rigor científico

---

Este artículo 53.2 de la Constitución, encuentra su relación en el artículo 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en donde también se excluye del amparo constitucional al principio de igualdad en materia tributaria, al establecer que «los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 29 de la Constitución serán susceptibles de amparo constitucional, en los casos y formas que esta Ley establece, sin perjuicio de su tutela general encomendada a los Tribunales de Justicia».

[20] *Cfr.* PITTEN VELLOSO, A., *op. cit*., pág. 127.

[21] *Vid.* ARRIOJA VIZCAÍNO, A., *op. cit*., pág. 246.

[22] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 15.

y el análisis jurídico el gran desafío[23] que suscita el estudio de uno de los principios basilares consagrados en el artículo 31.1 CE, cual es la igualdad en materia tributaria.

En las sucesivas páginas se presenta un análisis pormenorizado de los perfiles constitucionales del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos bajo la responsabilidad de los principios del art. 31.1 CE, por constituir los criterios básicos donde ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria, exaltando de entre ellos, el principio de igualdad en materia tributaria como elemento ineludible a respetar en la adopción de medidas de política fiscal en una perspectiva de futuro.

Realizadas las reflexiones que justifican, a nuestro parecer, el interés que suscita el principio de igualdad en materia tributaria, objeto de nuestra investigación, es conveniente hacer algunas consideraciones iniciales, de tipo general, sobre los distintos enfoques que nuestra Constitución ha formulado sobre el concepto de igualdad, para entender y avanzar en el estudio de uno de sus principios basilares que es la igualdad tributaria.

Para ello, en el primer capítulo, buscamos la comprensión acerca de las consecuencias jurídicas y prácticas del significado de la igualdad en el constitucionalismo español, desde las distintas proclamaciones que contiene de la igualdad, para conocer el significado de igualdad desde el punto de vista constitucional, es decir, la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico, como principio y como derecho subjetivo fundamental. Después, en el segundo capítulo, desarrollamos una breve exploración de la huella seguida por la igualdad tributaria en la historia de nuestro constitucionalismo. Aquí hicimos un examen de (hasta qué punto la igualdad tributaria ha sido un criterio informador del ordenamiento tributario).

Finalmente, en el tercer capítulo, el estudio se centra en el principio de igualdad en materia tributaria dentro del marco de nuestra Constitución de 1978, siguiendo la estela dejada por el Tribunal Constitucional sobre el alcance, desarrollo y significación de este principio, así como su articulación en el seno del ordenamiento jurídico. Con ello, pretendemos ofrecer una visión global del dogmático principio de igualdad en materia tributaria, enriqueciendo y contrastando las conclusiones alcanzadas, dentro del entorno constitucional como concepto fundamental[24]. Como conclusión, presentamos unas reflexiones que se vierten de nuestro estudio,

---

[23] MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2009, pág. 18.

[24] PÉREZ LUÑO señala que «la doble función del principio de igualdad de nuestro sistema constitucional es que, de un lado, opera como meta u objetivo trascendente a alcanzar en el orden económico-social (art. 9.2) y de otro, como garantía de generalidad y regularidad inmanente al propio ordenamiento jurídico (art. 14)» (*Dimensiones de la igualdad,* 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2007, págs. 87 y 88).

para seguir desarrollando y avanzando en el esclarecimiento de una igualdad tributaria para todos, en unos tiempos revueltos de constantes cambios con nuevos y emergentes problemas sociales.

# CAPÍTULO PRIMERO

# LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO GENERAL EN EL PLANO CONSTITUCIONAL Y EUROPEO

# CAPÍTULO PRIMERO. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO GENERAL EN EL PLANO CONSTITUCIONAL Y EUROPEO

## *I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD GENERAL*

El principio de igualdad es la reivindicación de un valor que ha estado presente en toda la historia de la humanidad. Si bien, desde el pensamiento clásico, la igualdad se configura como el criterio más amplio de justicia y como la igualdad que debe hallarse entre iguales, dado que justicia significa lo legal y el respeto a la igualdad, impidiendo la creación de desigualdades que no encuentren justificación.

En épocas medievales, la configuración del principio de igualdad como derecho fundamental, fue asociado al concepto de justicia, lo que llevó a confundirla con el principio de legalidad, al identificarla como el guardián para el cumplimiento riguroso de la obligación de una norma, porque la ley se manifestaba justa e igualitaria al crearse mediante un ordenamiento jurídico[25].

Esta antigua y constante aspiración de las personas por lograr la igualdad jurídica y terminar con las discriminaciones, se materializó con la llegada del Estado liberal tras acabar con el Antiguo Régimen lleno de privilegios injustos y arbitrarios. Este momento tan importante en la historia del ser humano, supuso la transición en las ideas políticas y jurídicas, propugnando una nueva concepción de vislumbrar la justicia a través de la igualdad[26].

Una de las principales reivindicaciones del movimiento revolucionario liberal, fue sin duda la conquista y proclamación del principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación, para romper con la desigualdad tan rigurosa que existía por parte de un sector de la población que abarcaba al clero y la nobleza en detrimento de los más pobres. En realidad lo que se buscaba era la abolición de los estamentos más privilegiados de la sociedad. De ahí, que por su importancia formara parte del emblema de la Revolución Francesa al grito de "libertad, igualdad y fraternidad", partiendo de la idea de que todos los hombres nacen libres e iguales y

---

[25] RUBIO LLORENTE, F.: «La igualdad en la aplicación de la ley», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, págs. 146 y 147.

[26] RUIZ MIGUEL, A.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *El principio de igualdad*, Dykinson, Madrid, 2000, pág. 158 y 159.

deben recibir un trato igual ante la ley, sin que prevalezcan privilegios o discriminaciones[27].

Los principales acontecimientos que marcaron una nueva etapa en la sociedad occidental y que contribuyeron eficazmente a la definitiva transformación del Estado absolutista, marcando el fin del Antiguo Régimen y, dando lugar a la entrada del movimiento liberal que implantó la igualdad jurídica fueron, en primer lugar, la llamada Revolución Gloriosa de 1688 de Inglaterra, después, la Declaración de Derechos de Virginia, de 12 de junio de 1776, más tarde la Constitución estadounidense de 17 de septiembre de 1787 de carácter moderado y finalmente la Revolución francesa con la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano de 1789 y su Constitución en 1791.

Los inicios del movimiento constitucionalista surgidos en Inglaterra en la segunda mitad del siglo XVII, fueron una suerte de la acción jurídica, ideológica y política con la que se buscaba fundamentalmente que los Estados fueran gobernados por una Constitución y, aunque en un principio ésta no fue escrita[28], pronto se propagó por otros países europeos y americanos en el siglo XVIII, cobrando especial relevancia a partir de la Declaración de Derechos de Virginia de 1776 que se plasmó en la Constitución de los Estados Unidos de 1787 como ley suprema, de una importancia crucial, que consagró los principios básicos de la democracia liberal y los derechos fundamentales al clamor de que de todos los hombres son igualmente libres e independientes, dando lugar a la demanda de igualad en derechos individuales.

La revolución americana sirvió como modelo a los revolucionarios franceses y como precedente importante para el preámbulo de la Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano que elevaron el principio de igualdad al frontispicio de su texto, plasmándolo en su artículo primero, influidos por el modelo americano. Su repercusión ha sido determinante para la historia del constitucionalismo, convirtiendo al principio de igualdad en un concepto clave para los derechos fundamentales[29].

El constitucionalismo español sin antecedentes tradicionales, dadas las circunstancias históricas y socioeconómicas por las que cruzaba España, se insertó muy pronto en las ideas del

---

[27] FERNÁNDEZ SEGADO, F.: «El principio de igualdad jurídica y la no discriminación por razón de sexo en el Ordenamiento Constitucional Español», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. V, núm. 1, 1996, pág. 85.

[28] ZAGREBELSKY, G.: Historia y Constitución, Trotta, Madrid, 2005, pág. 31.

[29] CARBONELL SÁNCHEZ, M.: *En los orígenes del Estado Constitucional, la Declaración Francesa de 1789*, [en línea], Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional, Sección Peruana, Ilustre Colegio de Abogados de Lima, Ed. Iustitia S.A.C., Lima, 2012, pág. 70, Disponible en http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/LOS_ORIGENES_DEL_ESTADO_CONSTITUCIONAL_-_Miguel_Carbonel.pdf [Consultado el 21 de enero de 2015].

constitucionalismo francés, provocando la instauración de un régimen constitucional.

Este movimiento constitucional nacido en la época liberal, recogió con admiración el principio de igualdad ante la ley surgido de la voluntad popular, que debía tratar a todos por igual, aplicando la prohibición de privilegios y no discriminación, defendía también, la soberanía nacional, la separación de poderes y el derecho a la propiedad, pero no se plasmó en España de forma explícita en sus Constituciones hasta casi mediados del siglo XIX. Sería la Constitución de la Republica de 1931, la que en su texto recogió la igualdad ante la ley de todos los españoles (art. 2) y el principio de no discriminación por señalados motivos (art. 25). Así, puede observarse que en las Constituciones vigentes desde 1812 solo se recogen pinceladas de esta genérica aspiración, al referir fórmulas para el conjunto de los ciudadanos con la expresión "todos" en su texto.

En efecto, el paso del Antiguo régimen al Estado liberal no fue un suceso sistemático ni continuo, estuvo lleno de inestabilidad, no sólo en España, sino también en los demás Estados, que se manifestó por cauces distintos debido también a las diferentes circunstancias socioeconómicas y culturales que se discernían en cada país. España, inmersa desde el principio en este movimiento constitucional, se mantuvo en él de manera intermitente, según el movimiento de poder de cada momento, por lo que la introducción de la ideología liberal, llegó tarde y desigual.

Esta dificultad en la consecución de una Constitución viable venía dada por la desestabilidad política que reinaba en este período de crisis interna, por lo que hubo que esperar la llegada del siglo XIX para encontrar en el constitucionalismo español los rasgos y criterios que delinearon el perfil político en esta época[30]. Los primeros intentos realizados con la Constitución de 1812 sobre una base liberal avanzada y destacada para su época, no proporcionó los resultados deseados por su escasa vigencia, aún así, sirvió de modelo para el liberalismo Europeo. La Constitución llegó a entenderse como el criterio esencial para la actuación y organización del Estado y sinónimo de Ley Fundamental que emanaba del poder constituyente de la nación de acuerdo con las ideas de la Revolución francesa de 1789.

La igualdad que protege el constitucionalismo liberal del Nuevo Régimen es la igualdad ante la ley, como mandato dirigido al legislador para dificultar que se incluya en las normas diferencias no razonables e injustificadas, puesto que la igualdad formal que aquí se protege pertenece a todos los seres humanos desde su nacimiento, y no es un derecho que se adquiere posteriormente, pues se tiene por el mero hecho de ser hombre.

---

[30] FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *Las constituciones históricas españolas, Un análisis histórico-jurídico*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1986, págs. 33-38.

El artículo 14 de nuestra Constitución española de 1978, sin otro precedente que el ofrecido por los artículos 2 y 25 de la Constitución republicana española de 1931, recogía el principio de igualdad ante la ley como una exigencia constitucional de los derechos fundamentales, al constituir el presupuesto esencial del ordenamiento jurídico en todos los Estados democráticos de Derecho[31].

La Constitución española de 1978 es la norma suprema del ordenamiento jurídico español, a la que están sujetos los poderes públicos y los ciudadanos. Su promulgación implicó la consolidación de un Estado social y democrático de Derecho, propugnando lo valores jurídicos de libertad, justicia e igualdad. De esta forma, la configuración del Estado como social incorpora el principio de igualdad material proclamado en el art. 9.2 con la finalidad de comprometer la acción de los poderes públicos para que promuevan los medios necesarios y conseguir una igualdad efectiva y real entre las personas, con independencia de la situación social en la que se encuentren[32]. La incidencia de este mandato para equilibrar mediante acciones temporales las desventajas de los que se encuentran en situaciones más desfavorables, supone una modulación del principio de igualdad formal del art. 14 propio del Estado liberal de Derecho que propone la ausencia de toda desigualdad.

Puede afirmarse, que en la actualidad, la igualdad ha evolucionado cualitativamente en diferentes direcciones, en parte, impulsada por las modificaciones que han provocado los cambios políticos, superando la parte formal para entrar en el terreno material, al pasar de un Estado liberal, donde se daba más importancia a los intereses individuales que a los de la colectividad, a otro, como es el Estado social donde prevalecen los derechos sociales de los más marginados[33]. Supone este concepto, que el Estado social y democrático es la superación del Estado liberal donde la igualdad ante la ley y en la ley no son suficientes para aminorar las desigualdades sociales. Nace así la igualdad material que lleva asociadas las medidas de discriminación inversa para activar el cambio social.

---

[31] ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», ponencia presentada en las *IV Jornadas Internacionales sobre Derechos Humanos y Libertades Fundamentales,* celebradas bajo el título *Constitución y carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea* [en línea], Universidad de Zaragoza, Facultad de Derecho, 2002, pág. 2, Disponible en http://www.unizar.es/derecho/doctorado_humanos/jornadas4.html [Consultado el 21 de enero de 2015].

[32] El Tribunal Constitucional ha explicitado que en un Estado social y democrático de Derecho para la certificación de los valores superiores del ordenamiento que confirma la Constitución española de 1978 en su art. 1.1 como son la justicia y la igualdad, debe proporcionarse un tratamiento distinto ante circunstancias diferentes que además puede venir requerido, para que la igualdad sea legítima y real (STC 127/1987, de 16 de julio (FJ 7).

[33] SORIANO RODRÍGUEZ, S.H.: «De la igualdad constitucional, Parte I», en *Realidad, Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, núm. 80, 2001, pág. 140.

En consecuencia, podemos decir que nuestra Constitución española de 1978 constituye la más general sinopsis del actual sistema político y constitucional de nuestro Estado social y democrático de Derecho que recoge el principio de igualdad en todo el desarrollo y aplicación del precepto, constituyendo el sedimento de una larga evolución histórica del Derecho constitucional.

Esta circunstancia hace que hagamos especial énfasis en resaltar que en nuestro constitucionalismo histórico sólo la Constitución de 1931 recogió una formula semejante del principio de igualdad general. Por el contrario, el Derecho constitucional comparado si aporta cuantiosos precedentes en las Constituciones aprobadas en el periodo decimonónico de entre guerras, entre ellos destacaremos por su influencia en la española, la Constitución italiana de 1947 (art. 1.1), la Ley Fundamental de Bonn de 1949 (arts. 20.1 y 28), así como el primer inciso del art. 3 de la Constitución Francesa de 1958 que reconoce a Francia como una República democrática y social. Este reconocimiento frecuente y unánime sobre el principio de igualdad sirvió como referente normativo en el proceso de elaboración para el constituyente español, resaltando por su singularidad y trascendencia el desarrollo normativo dado al artículo 14 implícito en nuestra Constitución[34].

En síntesis, podemos afirmar que la falta de igualdad implica no sólo una evidente violación de los derechos fundamentales aceptados constitucionalmente, sino que representa las marcas de una sociedad intolerante y poco o nada democrática. Por consiguiente, igualdad y democracia son conceptos que marchan juntos para alcanzar la igualdad de oportunidades de todos los seres humanos en una sociedad.

Como generalidad, el constituyente español ha querido enfatizar la importancia de la igualdad en el régimen político que instaura y así, nuestra Constitución española de 1978 proclama la igualdad en distintos preceptos de su contenido, cabe por tanto, extraer los diferentes matices que adquiere el principio de igualdad en todo este entramado constitucional, para ver como se protege este valor, principio y derecho fundamental, las tres cosas a la vez, de tal manera que las tres condiciones de la igualdad más la profusión con que se la nombra a lo largo del articulado constitucional, hace que podamos comprender que la constitución ha hecho una clara apuesta por la igualdad. Se trata pues, de tres rumbos o formas distintas de entender la igualdad cuya complementariedad garantiza su progreso real. Constitución[34].

De esta manera, como valor jurídico, la igualdad resulta trascendental para articular tanto las normas como el ordenamiento jurídico, persiguiendo que la igualdad esté presente en

---

[34] RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F.: *Igualdad y discriminación*, Tecnos, Madrid, 1986, pág. 19.

cualquier relación jurídica, así, se percibe como meta a alcanzar por el Estado y por ello, los poderes públicos deben intentar y promocionar siempre el valor de la igualdad; considerada como principio favorece la integración de la igualdad formal y material facilitando garantizar la igualdad en la ley y ante la ley, sin que pueda prevalecer ningún tipo de discriminación injustificada, lo que supone la concreción de la igualdad en tanto que valor ya dotado de contenido jurídico; también es un derecho y alrededor de éste se articularán el resto de los derechos fundamentales recogidos en el texto constitucional, por eso se dice que la igualdad más allá de un derecho realmente es un principio inspirador de todos los derechos, y es en estos derechos donde también aparece prohibida las desigualdades arbitrarias, carentes de justificación, que se puede interpretar como la diferencia de trato jurídico, y que conecta directamente con el principio de no discriminación y con la inteligente interpretación hecha por el Tribunal Constitucional al admitir que las leyes establezcan condiciones diferentes, lo que se está llamando por parte de la doctrina "discriminación inversa o positiva" que sin embargo no están prohibidas por la prohibición de discriminación[35]. Cuestiones, todas ellas, que desarrollaremos en los párrafos siguientes.

[35] Es evidente también, que el artículo 14 de la Constitución española de 1978 no permite la «discriminación por indiferenciación» (SSTC 137/1998, de 29 de junio (FJ 2) y 84/1999, de 10 de mayo (FJ 4)).

## *II. LA IGUALDAD COMO VALOR SUPERIOR DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO*

La estructura jurídica de nuestro actual Estado social y democrático de Derecho se fundamenta en valores para proteger a toda la sociedad. Así lo consagra, el artículo 1.1 de la Constitución española de 1978 al propugnar como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia y la igualdad[36]. De esta manera, la Constitución confiere a estos valores una importancia jurídica excepcional que debe ser respetada por todas las leyes del ordenamiento jurídico.

No existe duda alguna, de que las normas por las que han de regirse todos los españoles deben estar cimentadas sobre estos valores. Y al mismo tiempo, que ese Estado social y democrático de Derecho asegure toda esta serie de valores concretos como fundamento de su ordenamiento jurídico, que a su vez, representen como tales, las bases del orden social[37].

Estos valores son grandes finalidades del Estado y por tanto los poderes públicos deben intentar y promocionar siempre los mismos. Se considera que tienen un carácter abstracto y genérico que es difícil de comprender, así como definirlos, por lo que la Constitución se encarga de ir detallando y concretando como conseguirlos.

De lo anterior se desprende, que el Derecho debe proporcionar protección, seguridad e igualdad a los ciudadanos, basándose en criterios y valores previamente establecidos y por ello,

---

[36] El Tribunal Constitucional señaló, en sus SSTC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4) y 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3), las múltiples muestras concretas que el valor superior igualdad del artículo 1.1 de la Constitución española de 1978 tiene en el correspondiente texto constitucional, enunciando en esta última que como uno de los valores prioritarios del ordenamiento jurídico, cita el art. 1.1 de la Constitución la igualdad, unida con la libertad, la justicia y el pluralismo político.

[37] Señala PÉREZ LUÑO, que «los valores constitucionales poseen, por tanto, una triple dimensión: a) *fundamentadora*, en el plano estático, del conjunto de disposiciones e instituciones constitucionales, así como del ordenamiento jurídico en su conjunto. Por ello […] nuestra Constitución los concibe como "valores superiores", para acentuar su significación de núcleo básico e informador de todo el sistema jurídico-político; b) *orientadora,* en sentido dinámico, del orden jurídico-político hacía metas o fines predeterminados, que hacen ilegitima cualquier disposición normativa que persiga fines distintos u obstaculice la consecución de aquellos enunciados en el sistema axiológico constitucional; c) *crítica,* en cuanto a su función, como la de cualquier otro valor, reside en su idoneidad para servir de criterio o parámetro de valoración para justipreciar hechos o conductas. De forma que es posible un control jurisdiccional de todos las restantes normas del ordenamiento en lo que puedan extrañar de valor o desvalor, por su conformidad o infracción a los valores constitucionales» (*Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, 10ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, pág. 294).

los legisladores deben mantener una actitud observadora para realizar lo que es más adecuado para las demandas de los mismos, pues de lo contrario, se produciría una deformación entre la escala de valores defendida por las leyes y la que exige nuestra Constitución.

Todo este entramado nace de la necesidad que tiene el hombre de vivir en sociedad y de organizar su convivencia a través del Derecho. De ello, surge el ordenamiento jurídico y de este proceso su reglamentación, esto es, las leyes positivas que por su carácter vinculante, pueden garantizar el orden y la paz para el bienestar común.

A través de estos valores superiores constitucionales, se infiere que las leyes son iguales paras todos y que responden, en la medida de lo posible, a las aspiraciones de justicia. Estas formas de respeto para todos, resultan a veces pretensiones que no siempre se cumplen, pero que al menos, resultan mostrarse como una exigencia en pro de la consolidación de un Derecho justo. El Derecho por tanto, posee el valor de asegurar y garantizar al hombre su condición de sujeto de derechos y obligaciones[38].

De lo anteriormente citado, puede deducirse que los valores superiores se configuran como criterios básicos, informadores y obligatorios para todo el sistema jurídico, hasta el punto de determinar la inconstitucionalidad de las normas constitucionales que persigan fines distintos y así lo ha entendido el Tribunal Constitucional al sostener que los valores superiores del ordenamiento pueden ser suficientes para promover recursos o plantear cuestiones de inconstitucionalidad[39].

Por tanto, los valores superiores recogidos en el artículo 1 de nuestra Constitución son los que definen el Estado social y democrático de Derecho, al entender que el Estado de Derecho se persigue con la libertad, el Estado justo se consigue con la justicia, el Estado social se manifiesta con la igualdad, mientras que el Estado democrático con el pluralismo político. Es decir, en un Estado democrático y justo se vivirá en libertad y en igualdad[40].

---

[38] Respecto a esta cuestión, ha señalado OTERO PARGA que «el hecho de que una Constitución recoja dentro de su articulado la necesidad de respeto por unos valores resulta insólito y sin precedentes, tanto entre las constituciones europeas actuales como en la historia constitucional española […] y confiere a estos conceptos una importancia jurídica excepcional que debe ser amparada, regulada y defendida a través de todas las normas del ordenamiento jurídico» (*Valores constitucionales, Introducción a la Filosofía del Derecho, Axiología jurídica*, Servicio de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1999, pág. 13).

[39] STC 116/1987, de 7 de julio (FJ 6).

[40] Para profundizar y tener una mayor dimensión de esta disciplina véase *Ibíd*., págs. 32-38. Ver asimismo DÍAZ REVORIO, F.J.: *Valores superiores e interpretación constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, págs. 77-127.

Finalmente, cabe decir, que son valores generadores de relaciones jurídicas y jurídicamente vinculantes, por ello, además de servir como inspiradores de la Constitución, deben impregnar todo el ordenamiento jurídico, al poseer inequívocamente una proyección jurídica. Los referidos valores[41] vinculan por tanto, a los Estatutos de las Comunidades Autónomas, a las leyes estatales (Orgánicas y Ordinarias) y autonómicas, a los Códigos éticos o de conducta, tanto públicos como privados, a las diferentes normas (Reglamentos, Órdenes, Circulares, Instrucciones), contratos administrativos. Afectando tanto al Derecho Público y Privado[42]. Más concretamente, podemos extraer de los valores superiores constitucionales, que poseen un sentido polivalente; tienen carácter normativo y sirven de fundamento en todo el ordenamiento jurídico, además, aparecen como guía y límite del mismo, representando a su vez, el punto de reflexión fundamental que debe buscar el Tribunal Constitucional a la hora de tomar sus decisiones.

Con base en lo anterior, podemos señalar que la aplicación de los valores superiores, en general, y en el caso de la igualdad en particular, se realiza informando y ayudando a la interpretación del ordenamiento jurídico, así como a la elaboración de normas, lo que permite que el ordenamiento jurídico se distinga por ostentar propiedades como la coherencia[43].

El referido artículo 1 de la Constitución española de 1978, además de disponer que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, añade que propugna como valores superiores del ordenamiento jurídico, la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo jurídico. Estos valores superiores son ideales y objetivos éticos máximos a cuya aspiración debe procurar todo ordenamiento jurídico.

La igualdad así proclamada en la Constitución, es un valor trascendente bajo el cual se

---

[41] «Si se realiza una visión retrospectiva en la Historia se puede comprobar que los valores perseguidos cambian. Así, por ejemplo, para Platón había que buscar la justicia; para Aristóteles lo importante era el bien; para Cicerón el orden; para San Agustín la paz; para Santo Tomás el bien común; para Maquiavelo el poder; para Bacon la certeza; para Hobbes la seguridad; para Rousseau la igualdad; para Kant la libertad y para Hegel la estabilidad, por citar algunos de los ejemplos más conocidos» (OTERO PARGA, M.M.: *Valores constitucionales, Introducción a la Filosofía del Derecho, Axiología jurídica*, cit., pág. 21).

[42] Como ha señalado ORTIZ DÍAZ, «debemos destacar la novedad e importancia de la inclusión en el Texto constitucional de los valores superiores, de los que quizá su aplicación por las Administraciones Públicas y los Tribunales, no hayan obtenido adecuado y fecundo provecho» (ORTIZ DÍAZ, J.: «Estado Constitucional y Derecho Administrativo», en VV.AA., *Derecho Constitucional para el siglo XXI, Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 514).

[43] Y así lo confirma persistentemente nuestro Tribunal Constitucional, quien explica en su Sentencia 8/1983 de 18 de febrero (FJ 3), que acaece opuesto con la disposición de valores que la Constitución como norma suprema establece, toda etapa de desigualdad permanente a la entrada en vigor de la norma constitucional, de forma que la

pretende articular toda normativa y sobre el que descansa todo el ordenamiento jurídico. Por ello, la igualdad se infiere como criterio rector y determinante de la justicia del ordenamiento jurídico, y así lo ha entendido LEJEUNE VALCÁRCEL, al explicar que "lo que hace que un ordenamiento jurídico, además de un conjunto de normas, sea Derecho es que ese ordenamiento se aplique con criterios de igualdad, en cuanto es posible identificar a ésta con la idea de justicia"[44].

La igualdad considerada como valor superior, sirve para interpretar todo el ordenamiento jurídico y constituye un elemento estructural de nuestro Derecho, es decir, se ha convertido en criterio básico[45] "para enjuiciar las acciones, ordenar la convivencia y establecer sus fines" [46] Y así es, el constituyente español ha querido resaltar la importancia de la igualdad elevándola a la categoría de valor superior, para que su aplicación se realice informando y ayudando a la interpretación e integración de todo el ordenamiento jurídico, en base a la consecución de la justicia. La igualdad así estimada, se sitúa en el umbral mismo de la Constitución y sirve de atalaya para guiar e interpretar la voluntad legisladora, es, pues, el punto de partida de todo el resto del ordenamiento jurídico, con fines de justicia[47].

Entendemos, que son los fines de justicia, los más idóneos para conferir un contenido específico al principio de igualdad apoyándose en el sistema constitucional, ello, porque dicho principio constituye esencialmente un mandato de justicia, que se responsabiliza de que se establezcan tratamientos jurídicos justos. La igualdad pues, representa el núcleo central y necesario de cualquier concepción de justicia, debiendo impregnar y orientar toda la legislación desarrollada por la Constitución, pues si no hay igualdad, no hay justicia[48].

Ahora bien, desde el momento en que el ordenamiento jurídico consagra como uno de sus valores superiores a la igualdad, ésta ha de inspirar, regular y determinar el sentido y la clarificación de las normas jurídicas constitucionales, y de la medida en que la igualdad presida

---

igualdad se estructura como un valor prioritario que se planifica con una eficiencia trascendental.

[44] LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en VV.AA., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 135.

[45] COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); LUCHENA MOZO, G.M. (coord.); ... [et al.]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 2ª ed., Atelier, Barcelona, 2011, pág. 127.

[46] PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, cit., pág. 294.

[47] La justicia es un valor cuyos dos pilares son la igualdad y la libertad. Tiene como virtud la voluntad de dar a cada cual lo suyo y sirve como cauce para lograr más igualdad para todos. Por ello, aunque los valores superiores hay que considerarlos en su conjunto, se estima que pueden reducirse a dos, dado que la igualdad es un valor inseparable de la libertad.

[48] PITTEN VELLOSO, A., *op. cit*., págs. 84 y 108.

la aplicación de las leyes y permita que se corrijan las situaciones de discriminación, encontraremos la idea de justicia. Aquí hallamos el fundamento de la igualdad como criterio rector de todo el derecho positivo[49].

[49] Estamos de acuerdo con la concreción de LEJEUNE VALCÁRCEL cuando dice que «puede afirmarse que la mayor o menor justicia del ordenamiento jurídico dependerá de la medida en que éste incorpore al espíritu de sus normas la idea de igualdad, de forma que a través de la aplicación de dichas normas se mantengan las situaciones de igualdad preexistentes, no alterándolas con la aplicación de la Ley, y de otro lado, se pueden corregir las situaciones de discriminación» (*op. cit.*, pág. 135).

## *III. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO GENERAL*

Antes de analizar los contenidos relativos a la igualdad como principio, es conveniente hacer algunas consideraciones iniciales, sobre el concepto de igualdad y su encuadramiento como principio constitucional. Comprender su definición actual es significativo para entender la extensión e importancia que como principio tiene en nuestro derecho positivo. Aunque estaremos de acuerdo, que el concepto de igualdad por su carácter abstracto, es difícil de comprender, como asimismo definirlo[50], ya que la igualdad es un concepto relativo y comparativo. Cuando se habla de que algo es igual es con respecto a otra cosa, a la que resulta equivalente en su esencia, cualitativa y cuantitativamente[51].

Para ofrecer una aproximación al concepto de igualdad como principio, la mejor opción es recurrir a nuestra Constitución española de 1978. En ella se define a la igualdad como

---

[50] Sobre este tema, nos dice el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO que a toda la doctrina también corresponde ir precisando y aportando luz al significado de los conceptos que están por determinar, cuando comenta «es verdad que el contenido de los conceptos jurídicos indeterminados ha de determinarse, primordialmente, a través de la creación jurisprudencial caso por caso. Pero ahí no puede darse por finalizada la tarea que incumbe al jurista. El Derecho no es sólo "lo que los Tribunales dicen que es"; y tampoco el Derecho que emana de la Constitución, aunque la frase resulte cómodo y tópica manera de definir la ciencia jurídica, que, con variantes, ha servido también para otras ramas de la ciencias sociales. El razonamiento jurídico, del juez o del intérprete, cuando se trata de precisar el significado de un concepto, necesita apoyarse siempre en lo que se sabe de él. Y ahí, la doctrina académica tiene una indeclinable responsabilidad» (*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)*, cit., pág. 20).

[51] REY MARTÍNEZ nos hace algunas glosas históricas del principio de igualdad, para comprender mejor el mismo y dice: «El concepto de igualdad que forma parte del acervo cultural del pensamiento occidental procede de PLATÓN y, sobre todo, de ARISTÓTELES: "Parece que la justicia consiste en igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales" (*cfr.* "Procedimientos de las revoluciones" [en línea], en *Política*, Libro octavo, Capítulo I, Disponible en http://www.filosofia.org/cla/ari/azc03243.htm [Consultado el 1 de diciembre de 2014]). Esta idea de distribución se presenta con un aura de verdad revelada y debe su éxito a la confrontación con la experiencia histórica a que constituye un enunciado vacío de contenido, para ser más precisos, a que posee un contenido mínimo la coherencia entre el criterio con arreglo al cual se mide la igualdad (o la desigualdad) y la finalidad de la medida (norma o práctica) que es además, formal (para determinar dicha coherencia, esto es, la razonabilidad de la diferencia, hay que acudir a criterios materiales externos al juicio de igualdad). Cada época histórica ha creído hallar en su particular concepción de igualdad el concepto de la igualdad. El devenir histórico ha dado lugar, a concepciones no sólo diferentes, sino aún contradictorias, que sin embargo, no pueden quebrantar el concepto permanente» («El derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo», en *Cuadernos de derecho judicial*, núm. 3, 2004, págs. 28 y 29).

"no discriminación", considerada dentro de este orden constitucional, como la piedra angular de la regulación jurídica del principio de igualdad. Para una mejor interpretación, acudiremos también a las citas del Tribunal Constitucional que en sus palabras significa tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Es decir, la diferencia de trato jurídico debe estar justificada pues de lo contrario vulneraría la igualdad. Hay que advertir, que la igualdad es perfectamente compatible con la desigualdad cuando está justificada.

Para ampliar esa definición, consideramos provechoso enriquecerla con los conceptos apuntados por la doctrina. Aunque el elenco de contribuciones doctrinales es amplio, vamos a destacar la de LEJEUNE VALCÁRCEL, al considerar que "la igualdad como principio es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe estructurarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación (se trata de situar constitucionalmente el principio de igualdad y determinar la función jurídica del mismo)"[52]. La de RUBIO LLORENTE, considera que el concepto de igualdad es siempre relacional, al reconocer que este aspecto relacional es el que le da al principio de igualdad un carácter abierto. La igualdad designa un concepto relacional, no una cualidad de una persona, de un objeto (material o ideal) o de una situación. Es siempre el resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de elementos[53], dado, que el principio de igualdad no explica lo que es igual ni tampoco aporta por sí misma criterios que puedan determinar cuando dos situaciones son iguales[54]. Y la última, de GONZÁLEZ GARCÍA[55] intuye que el principio constitucional de igualdad es un elemento fundamental de los Estados Democráticos de Derecho, proyectándose sobre todos los dominios de la actividad estatal. Así pues, entendemos que la igualdad como principio, reconoce las diferencias de los individuos y al mismo tiempo sostiene que estas diferencias no pueden ser soporte de ningún tipo de discriminación. Sería correcto definirla como ausencia de total discriminación entre los seres humanos, en lo que respecta a sus derechos.

Siguiendo el examen del moderno significado del principio de igualdad nos parece propio

---

[52] LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit*., pág. 136.

[53] RUBIO LLORENTE, F.: *La forma del poder, Estudios sobre la Constitución*, 3ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2012, págs. 1149 y 1150. Véase también SUAY RINCÓN, J.: «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *Estudios sobre la Constitución española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, 1ª ed., Tomo II, Civitas, Madrid, 1991, págs. 837-892.

[54] Como dice RODRÍGUEZ BEREIJO «la igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada» [*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)*, cit., págs. 55 y 56].

[55] *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad», en VV.AA., *El principio de igualdad en la Constitución española, XI Jornadas de Estudio*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, págs. 1385-1412.

oportuno y necesario, hacer unas referencias genéricas y específicas para situar constitucionalmente el principio de igualdad[56].

La igualdad viene regulada en la Constitución española de 1978 en varios preceptos, el primero se encuentra en el artículo 1.1 que enumera los valores superiores del ordenamiento, y es en este momento donde sitúa a la igualdad como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. Pero fundamentalmente la doctrina se ha fijado en dos, en el artículo 9.2, que es un artículo clave en la configuración constitucional, apareciendo también, como principio motor del régimen político, donde se establece un mandato a los poderes públicos para fomentar que la igualdad sea real y efectiva. La siguiente regulación se encuentra en el artículo 14 que es donde se regula el principio de igualdad formal o jurídica.

Esta pluralidad de manifestaciones sobre igualdad a que hace referencia la Constitución así como la entidad de materias que regulan los artículos[57] nos transmiten la percepción de que la igualdad es el valor que mayor trascendencia estructuradora tiene en el sistema español[58]. Esta presencia de la igualdad en la Constitución supera la concepción liberal y formal de la igualdad que solo se concretaba en igualdad ante la ley. Decía que la ley era una para todos y general en su aplicación, se trataba pues, de que la ley era la medida y contenido de la igualdad. Más tarde se entendió, que si se aplicaba una ley igual para todas las personas las condiciones de desigualdad permanecen, por lo tanto hay que quitar obstáculos para alcanzar la igualdad en

---

[56] Igualdad proviene del vocablo latino «aequus», que también significa además de igual, justo o equitativo. Es siempre una comparación entre dos sujetos o cosas, que deben coincidir en su cantidad y calidad. Es también una equivalencia de algo consigo mismo, ya que todo ente es igual a sí mismo.

Por tanto, podemos definir el concepto de igualdad como la equivalencia, correspondencia o conformidad entre dos elementos o cosas, con exclusión de todo distingo arbitrario e injusto contra determinadas personas o categorías de personas. Debemos señalar además, que la igualdad en principio no es valiosa por sí misma, el valor de igualdad depende del valor de aquello en que se es igual.

[57] También existen en la Constitución española de 1978 otras proclamaciones de la igualdad, art. 23.2 igualdad en el acceso y funciones y cargos públicos; art. 31.1 igualdad en el sistema tributario; art. 32.1 igualdad jurídica plena del hombre y la mujer en el matrimonio; art. 35.1; art. Igualdad en el derecho al trabajo; 39.2 igualdad de los hijos ante la ley; art. 139.1 igualdad de derechos y obligaciones; art.149.1 atribuye al Estado la competencia de la regulación de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles, etc. Para el Tribunal Supremo español merece el calificativo de «derecho estrella de nuestro ordenamiento jurídico» [*Vid.* STS de 24 de marzo de 1995 (FJ 1), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª].

[58] CARBONELL SÁNCHEZ describe esta situación con las palabras siguientes: «Y es que para el pensamiento constitucional, el principio de igualdad ha tenido en el pasado, tiene en la actualidad y está llamado a tener en el futuro una importancia capital» («Igualdad y Constitución», en VV.AA., *Discriminación, Igualdad y Diferencia Política*, Investigación y Análisis, coedición de la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal y del Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, México D.F., 2007, pág. 13).

todos los supuestos reales[59]. Esta concepción clásica y formal de la igualdad tal y como fue entendida durante la existencia del Estado liberal, ha sido superada por la Constitución española al recoger en su articulado el cambio producido con el advenimiento del Estado social y democrático de Derecho, donde los poderes públicos deben promover las condiciones para que la igualdad sea además real y efectiva y adoptar medidas a favor de grupos discriminados[60].

La consagración en el texto constitucional de valores, principios y derechos en favor de la sociedad, ha enriquecido indudablemente su contenido material y sirven como criterio de todo el ordenamiento jurídico, algunas de estas referencias constitucionales del principio de igualdad, aparecen en una posición muy destacada ya que se encuentran en el Título preliminar donde la Constitución establece los principios estructuradores del sistema o en una situación privilegiada como en el art. 14. De ahí, según MATA SIERRA "la concreción de la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico se contiene en dos artículos constitucionales, el artículo 14, que consagra el principio de igualdad formal o igualdad jurídica, y el artículo 9.2, que determina la función promocional de los poderes públicos en cuanto a la consecución de la igualdad real y efectiva"[61].

Según BONELL COLMENERO, "el Tribunal Constitucional ha declarado que se trata de un principio inspirador del ordenamiento jurídico, que constituye un límite a la potestad del legislador, y, al mismo tiempo, de «un derecho subjetivo de todos los españoles a obtener un trato igual» por parte de los poderes públicos, tanto en el momento de crear la ley como aquél en el que va a resultar aplicada. STC 14 de julio de 1982, STC 22 de julio de 1982, STC 24 de enero de 1983, STC 22 de noviembre de 1983, STC 31 de enero de 1989"[62].

## A. La igualdad jurídica

¿En qué consiste la igualdad jurídica? En la realidad, el hombre y la mujer pertenecen a

---

[59] Siguiendo en esta misma línea, LEJEUNE VALCÁRCEL puntualiza «queremos decir con ello que si bien se perseguía la igualdad formal ante la Ley, no se buscaba la igualdad de hecho entre todos los hombres» (*op. cit.*, pág. 129).

[60] Es evidente, que el valor de la igualdad se relaciona estrechamente con la igualdad tributaria, de ahí, según SÁINZ DE BUJANDA «que el principio de igualdad se convierta en el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria, pudiéndose deducir de él todos los demás» (*Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1993, pág. 106).

[61] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 24.

[62] BONELL COLMENERO, R., *op. cit*., pág. 185.

a una única especie, cual es, el ser humano. El principio jurídico de igualdad radica entonces en este hecho, y se trata precisamente de un hecho, no de una teoría. Si esto es así, estaremos de acuerdo en que todos los seres humanos son sujetos de derecho, es decir, personas en sentido jurídico. Negar la personalidad jurídica a un ser humano es una injusticia, puesto que todo hombre y toda mujer son por naturaleza, personas en sentido jurídico[63].

Se puede estimar que, en sentido dogmático la igualdad se predica sin distinción, dado que toda persona debe estar protegida por el derecho, o lo que es igual, toda persona es igual ante la ley. También se puede entender la igualdad en sentido relativo de dar el mismo trato a personas análogas, y otra posibilidad es concebirla como garantía genérica del orden normativo, o sea, como norma. Según esta tesis, la igualdad opera como principio normativo y se erige, como principio rector de todo nuestro sistema jurídico[64].

El carácter dogmático del principio jurídico de igualdad, consiste en reconocer que toda persona es sujeto frente al derecho y en la misma medida, por ello consecuentemente, debe recibir igual protección del orden normativo, lo que significa que todo ser humano es igual ante la ley. Es decir, la igualdad en un sentido formal, lo que significa es igualdad de derechos, igualdad de garantías, y fundamentalmente igualdad de oportunidades jurídicas[65].

---

[63] *Cfr.* REYES REYES, V.: «El principio jurídico de igualdad», en el *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Jurídica*, núm. 33, 2004, págs. 167-188.

[64] «La igualdad jurídica fue una conquista de la Revolución francesa, que bajo los postulados de libertad, igualdad y fraternidad, rompió con el sistema de privilegios feudales. Se parte de la premisa de que todos los hombres nacen libres e iguales, y por ende, deben recibir un trato igualitario por la Ley, sin que puedan prevalecer privilegios o discriminaciones. La propia consideración de la Ley como una regla general y abstracta, que ampara a todos los ciudadanos, exige la necesidad de "tratar igual los supuestos iguales y de forma desigual los casos desiguales", esto es, sin que puedan alegarse ninguna causa discriminatoria o privilegio especial» (Véase OLIVERO, E.: «La igualdad jurídica» [en línea], Disponible en http://proyectointegradobilingue.blogspot.com.es/2012/06/la-igualdad-juridica.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

[65] Dentro del contexto liberal decimonónico, el principio constitucional de igualdad representaba la ruptura con el anterior régimen, marcado por la arbitrariedad, la desigualdad, la discriminación y los privilegios que la sociedad no podía consentir más. El principio venía a confiar al legislador ordinario la implantación de un ordenamiento jurídico igual de todas las personas, buscando acabar con todos los obstáculos y discriminaciones impuestas por el régimen anterior. Pero si bien se buscaba la igualdad formal ante la Ley, no era suficiente, pues debía encontrarse la igualdad de hecho para todos los ciudadanos que acabara con las diferencias y privilegios. Este problema que data desde el régimen liberal al entender por igualdad solo igualdad ante la ley, decía que las leyes deben ser generales para todos y por ello, hay igualdad. Asimismo, la igualdad quedó plasmada en la Declaración Universal de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789) representada en la Revolución Francesa como una conquista irrevocable, acuñada en su artículo 7º, que «todos los seres humanos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley…».

En nuestro Derecho, la igualdad jurídica viene enunciada en el artículo 14 del Texto Constitucional al disponer 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". La igualdad formal implica que la ley debe proteger a todas las personas sin distinción, requiriendo a su vez, que esta protección sea igualmente accesible para todas las personas en la situación descrita por la norma jurídica mediante los actos de aplicación individuales de esta ley[66].

En este orden, el sucinto y clásico comienzo del art. 14 de la Constitución española, según el cual "todos los españoles son iguales ante la ley", supera la antigua concepción de que la ley es la medida y contenido de la igualdad, enriqueciendo considerablemente su originario contenido. En este precepto se encuentran comprendidas, aunque sin distinción expresa, las tres principales manifestaciones de la igualdad formal: por un lado, la igualdad ante la ley o lo que es lo mismo igualdad en la aplicación de la norma; por otro, la igualdad en la ley o igualdad en el contenido de la norma y finalmente, la prohibición de discriminación.

Estas posiciones de la igualdad formal han estado en debate y se ha querido llegar a un punto de convergencia, consciente de ello el Tribunal Constitucional ha interpretado inteligentemente el art. 14 de la CE en su referencia a la igualdad ante la ley, expresando que la igualdad ante la ley incluye también la igualdad en la ley, y eso tiene un alcance insólito y extraordinario porque significa que en la ley pueden crearse condiciones diferentes, según la situación de cada persona[67].

El Tribunal Constitucional ha entendido que así se deduce de la consagración del art. 14 CE y por ello admite que las leyes establezcan condiciones diferentes, pero con la necesidad de justificar objetiva y razonablemente la congruencia del cambio.

---

[66] Esta proclamación liberal y formal de la igualdad se concretaba en la igualdad ante la ley que debía cumplir los requisitos de generalidad, de abstracción y de validez para todos no acaba con las desigualdades. Hacia la mitad del siglo XIX se entendió que hay personas que parten desde un punto desigual y si se les aplica una ley igual para todos les crea unas condiciones de desigualdad permanente, y por tanto hay que remover las condiciones necesarias para que adquieran la situación jurídica de las otras.

[67] Aprecian MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, que «el TC ha puesto de relieve reiteradamente que el principio de igualdad incluye no sólo la igualdad ante la ley, sino que alcanza también a la igualdad en la ley de forma que, trasciende el ámbito de la igualdad meramente formal. Advierte que en este sentido, un mismo órgano, administrativo o judicial, no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y, cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello. De ahí la información del TC de que "la igualdad sólo puede operar dentro de la legalidad" –SSTC 43/1982, 51/1985 y 151/1986, entre otras-» (*op. cit.*, pág. 108).

La igualdad jurídica o formal exige que de supuestos de hecho iguales deriven consecuencias jurídicas iguales y que para introducir diferencias tiene que existir una justificación fundada y razonable de la diferencia de trato establecida por la norma, lo que significa que el legislador no debe hacer distinciones por razón de la categoría social de los individuos[68]. Por otro lado, la igualdad jurídica no impone que todas las personas deban tener idénticos derechos y obligaciones, sino que puede acordarse situaciones jurídicas diferentes, puesto que de igualdad se deriva la dignidad y naturaleza del ser humano[69].

En definitiva, jurídicamente la igualdad se traduce en que un grupo indeterminado de personas, que se encuentran en la misma situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y obligaciones que emanan de un mismo estado. En otras palabras, la igualdad en sentido jurídico, se manifiesta en la capacidad y posibilidad de que en todos los aspectos relevantes, las personas adquieran los derechos y contraigan obligaciones derivadas de una aplicación uniforme de las mismas leyes.

En esta tesitura, debemos precisar que, el principio de igualdad garantizado por el artículo 14 de la Constitución actúa de forma clara en la doctrina del Tribunal Constitucional[70], haciendo del mismo, una distinción en dos planos distintos, de una parte, como "igualdad en la ley", o igualdad frente al legislador, impidiendo que el mismo "pueda configurar los supuestos de hecho en la aplicación de la norma, de modo tal que se de trato distinto a personas, que desde todos los puntos de vista, se encuentran en la misma situación". Y, de otro, como "igualdad en la aplicación de la ley", obligando "a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos

---

[68] El Tribunal Constitucional en su STC 75/1983, de 3 de agosto (FJ 2), ha manifestado que tiene que haber una comprensible concordancia de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad buscada, teniendo que deducirse esencialmente, por ello, que haya un motivo objetivo y razonable en concordancia con pautas y juicios de valor normalmente aceptados, cuya reivindicación deba emplearse en correlación con el fin y efectos de la medida valorada y dejando en resumen, la consideración de situaciones diferentes que sea procedente distinguir y tratar disparmente, al legislador. Véase también SSTC 114/87, de 6 de julio y 128/87, de 16 de julio al afirmar que, el artículo 14 de la Constitución española de 1978 viene a establecer, en su primer inciso, una cláusula general de igualdad de todos los españoles ante la Ley, procediendo a continuación, a referirse expresamente a una serie de prohibiciones de motivos de discriminación concretos.

[69] *Vid.* PARDO LÓPEZ, M.; RUBIO FERNÁNDEZ, E.M.; GÓMEZ MANRESA, F. y ALFONSO SÁNCHEZ, R.: «La Igualdad, Artículo 14 de la Constitución española de 1978», en la asignatura *Derecho Constitucional III* [en línea], Universidad de Murcia, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho, 2011, págs. 1-7, Disponible en http://ocw.um.es/cc.-juridicas/derecho-constitucional-iii/material-de-clase-1/tema-2.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

[70] El Tribunal Constitucional, en la mayor parte de sus sentencias que han interpretado el principio de igualdad formal del art. 14 de la CE, ha realizado una distinción, alcanzado también a la igualdad en la ley y extendiéndola a su vez, al ámbito de la igualdad material. Ello conduce a la evidente trascendencia de tal interpretación.

aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma" [71].

Esta distinción de operar en los dos planos mencionados que se refleja en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio general de igualdad constitucional, se caracteriza además, porque ante su vulneración, los ciudadanos pueden recurrir por el recurso de amparo ante este mismo Tribunal[72].

## 1. La igualdad ante la Ley

La concepción del principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación[73] es una antigua aspiración del ser humano que nace con el deseo de romper con el sistema de privilegios impuesto en un pasado estamental, que fue recogida por el movimiento constitucional decimonónico, marcando el fin del Antiguo Régimen. La igualdad ante la ley fue una conquista de la Revolución francesa, que defendió los postulados de libertad, igualdad y fraternidad, partiendo de la premisa de que todos los hombres nacen y permanecen libres e iguales, y por ende, deben recibir igual trato ante la ley, sin que puedan prevalecer privilegios o discriminaciones[74].

Puede afirmarse entonces, que los antecedentes de la igualdad ante la ley se encuentran en las primeras revoluciones liberales. Por ello, en sus orígenes, el principio constitucional de igualdad ante la ley, representaba la ruptura con la anterior sociedad estamental y marcaba un antes y un después en la consecución de un ordenamiento jurídico igual para todos los ciudadanos. En primer lugar, rompió con un pasado desigualitario, marcado por la desigualdad,

---

[71] STC 144/1988, de 12 de julio, donde está contenida una síntesis de la ya sentada doctrina del Tribunal Constitucional. *Cfr.* CARMONA CUENCA, E.: «El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en la *Revista de estudios políticos,* núm. 84, 1994, pág. 271.

[72] Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 53.2 de la Constitución española de 1978.

[73] Entiende BRITO MELGAREJO que «dentro del orden constitucional, la discriminación es normalmente la piedra angular de la regulación jurídica del principio de igualdad» («El principio de igualdad en el derecho constitucional comparado», en VV.AA., *Estudios jurídicos en homenaje a Marta Morineau*, [en línea], 1ª ed., Tomo II, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2006, pág. 138, Disponible en http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1968/9.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

[74] Los principales acontecimientos que contribuyeron a la transformación definitiva dando fin al Antiguo Régimen y que por tanto, marcaron una nueva etapa en la sociedad occidental fueron en primer lugar, la llamada Revolución Gloriosa de 1688 de Inglaterra, después la Independencia y Constitución estadounidense de 1787 y finalmente la Revolución francesa de 1789.

desigualdad, los privilegios y las exenciones, para después, dar paso a la implantación de un nuevo sistema regulador de carácter igualatorio que marcaría el paso del privilegio al derecho[75].

De esta manera, la igualdad ante la ley se funda en dos consecuencias, en la igual capacidad jurídica de todas las personas, con la abolición de todos los privilegios y en proclamar la generalidad de la ley. Y así es, la propia consideración de la ley como regla general y abstracta, que debe amparar a todas las personas, exige la necesidad de "tratar igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales", eliminando cualquier discriminación o privilegio especial.

Más tarde, se vería que la aplicación del principio de igualdad concretada solamente a la aplicación de la ley sin atender las condiciones reales de los ciudadanos en lo económico y social, solo tendría validez durante la existencia del Estado liberal y por tanto, con la llegada de los regímenes democráticos de nuestra era alcanzaría otra dimensión.

Este ideal de igualdad ante la ley, no se plasmó en España de forma expresa hasta la llegada de la Constitución republicana de 1931, que en su artículo 2 proclamaba la igualdad ante la ley de todos los españoles, al igual que en su artículo 25 recogía la prohibición de discriminación por determinadas circunstancias recogidas en el mismo, como (naturaleza, filiación, sexo, clase social, riqueza, ideas políticas y creencias religiosas)[76].

Es por ello, que en nuestro actual Estado social y democrático de Derecho ya no es posible comprender el principio de igualdad ante la ley sólo en un sentido liberal, como condición de generalidad de la Ley para todos los ciudadanos[77]. Este mandato de igualdad ante la ley se verá superado de forma progresiva y natural a través de la igualdad en la aplicación de la ley[78], por la evolución histórica del principio que se iría complementando paulatinamente[79]. La

---

[75] PÉREZ PORTILLA, K.: *Principio de igualdad, Alcances y perspectivas*, [en línea], 1ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2005, pág. 48, Disponible en http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1589 [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

[76] En el Título Preliminar de la Constitución española de 1931, viene recogido en su artículo 2 que «todos los españoles son iguales ante la ley». Más adelante, en el Título III, sobre «Derechos y deberes de los españoles», Capítulo I, para las «Garantías individuales y políticas», se expone en su artículo 25 que «no podrán ser fundamentos de privilegio jurídico: la naturaleza, la filiación, el sexo, la clase social, la riqueza, las ideas políticas ni las creencias religiosas. El Estado no reconoce distinciones y títulos nobiliarios».

[77] ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», cit., pág. 3, [Consultado el 21 de enero de 2015].

[78] Para PARDO LÓPEZ, RUBIO FERNÁNDEZ, GÓMEZ MANRESA y ALFONSO SÁNCHEZ, «ya no era suficiente que la ley fuese general e impersonal, sino que los poderes públicos encargados de su aplicación regular y adecuada debían hacerlo sin otras distinciones que las establecidas en la norma (rompiéndose la igualdad si la aplicación se realizaba con acepción de personas concretas). Según el menor o mayor margen de apreciación o

garantía de generalidad de la ley también ha dado paso al presupuesto de razonabilidad ante las diferenciaciones normativas por parte del legislador, para quien obligado por la Constitución, debe establecer una igualdad material más efectiva y real.

La igualdad ante la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución española de 1978, sin otro antecedente en el constitucionalismo español que el ofrecido por los artículos citados 2 y 25 de la Constitución republicana de 1931, constituye el presupuesto esencial del ordenamiento jurídico en todos los Estados democráticos de Derecho. Este principio que resulta hoy indiscutible, es un precepto muy frecuente en el ámbito del Derecho Constitucional Comparado[80], y resulta ser una exigencia común en las Constituciones Europeas que proclaman derechos fundamentales basados en un Estado Social y Democrático de Derecho. Los referentes más ilustres son la Constitución francesa de 1958 (art. 2.1), la Constitución italiana de 1947 (art. 3) y la Constitución alemana de 1949 (artículo 3). En el marco de la Unión Europea, la aprobación de la Carta Europea de Derechos Fundamentales[81] detalla de modo expreso la igualdad como principio universal e indivisible en el apartado 2º de su preámbulo. Esto supone que quienes proclaman este texto fundamental asumen abiertamente que el mandato de trato paritario hacia las normas prevalece ante el ejercicio de cualquier otro derecho contenido en otra

---

discrecionalidad previsto en la propia norma, la aplicación desigual de la ley podía confundirse con un problema de mera inaplicación de la propia ley o dar lugar a una auténtica aplicación arbitraria de aquélla» (*op. cit.*, pág. 2, [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

[79] PÉREZ PORTILLA, K., *op. cit*., pág. 59.

[80] La visión general del principio de igualdad ante la ley y no discriminación se encuentra en las grandes declaraciones internacionales de derechos. Aquí hay que citar la Declaración Universal de Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948 (artículos 1, 2 y 7); el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966 (artículos 2.1º y 2º, 20.2, 26 y 27); el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 19 de diciembre de 1966 (artículos 2.2º y 3º); la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos del Niño de 20 de noviembre de 1959 (artículos 1 y 10); el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Públicas, de 4 de noviembre de 1950 (artículo 17).

[81] Dentro del ámbito de la Unión Europea, «dos décadas después de la aprobación de la Constitución española, los Jefes de Estado se reúnen en la Cumbre de Colonia (4 de junio de 1999) para elaborar una Carta de Derechos Fundamentales que incluya, entre otros, el principio de igualdad como presupuesto fundamental de los derechos de los ciudadanos de la Unión. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea es proclamada en Niza el 7 de diciembre de 2000 y en su preámbulo define la igualdad como unos de los "principios universales e indivisibles […] que reposa en el principio de democracia y el Estado de Derecho". En el artículo 20 proclama la igualdad ante la ley de hombres y mujeres de modo explícito y formal, y se prohíbe la discriminación por motivos de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, y nacionalidad (artículo 21de la Carta)». La igualdad tiene una gran dimensión en la Carta y así, aparece en sus artículos 2, 3, 4, 9, 21, 23. (ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», cit., págs. 2 y 3, [Consultado el 21 de enero de 2015]).

Norma[82].

Nuestra Constitución española recoge el mandato de igualdad ante la ley en un lugar privilegiado, bajo la expresión "de los derechos fundamentales y de las libertades públicas". La exposición del artículo 14 CE en el preámbulo del Capítulo II, Título I, subraya su naturaleza como principio vertebrador de los derechos fundamentales, que le permite estar presente en cualquier norma reguladora de derechos[83].

Efectivamente, en el Derecho español, esta consideración de la igualdad se encuentra recogida expresamente en el art.14 de la Constitución, que declara: "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".

No obstante, esta formulación constitucional que de una manera general recoge el art. 14, no debe entenderse en sentido absoluto y así lo ha entendido el Tribunal Constitucional que aboga por la consideración de razones objetivas que justifiquen la desigualdad en el tratamiento legal para, de esta forma, llegar al restablecimiento de la igualdad real[84]. De todo lo expuesto se deduce que la importancia del artículo 14 CE reside en el establecimiento de diferencias en el contenido de la ley que sean objetivas y razonables.

Asimismo, el artículo 53.1 C.E., establece la vinculación de todos los poderes públicos a estos derechos y libertades reconocidos constitucionalmente. En este sentido, la regulación genérica del artículo 14 C.E. constituye una exigencia fundamental que determina una

---

[82] *Vid.* GÁLVEZ MUÑOZ, L. y SIEIRA MUCIENTES, S.: «Sinopsis artículo 14 de la Constitución española de 1978», en VV.AA., *La Constitución española de 1978*, [en línea], Congreso de los Diputados, Madrid, 2011, Disponible en http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=14&tipo=2 [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

[83] ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», cit., págs. 3 y 4, [Consultado el 21 de enero de 2014].

[84] El Tribunal Constitucional en su STC 3/1983, de 25 de enero (FJ 3), al respecto mantiene que quien no instaura un principio de igualdad total, que pueda suprimir el tener en cuenta la provisión de razones objetivas que deduciblemente acrediten la desigualdad de tratamiento legal, es el art. 14 de la C.E. Y mucho menos que lleve a cabo la distinción de régimen jurídico no sólo no es contraria al principio de igualdad, sino que reaparece requerida por dicho principio y se erige como un instrumento necesario para su debida efectividad, ya que en tal caso el citado artículo tendría que apartar la propia obligación de la instauración de un trato diferente que reincida sobre supuestos de hecho que en sí mismos son diferentes y tengan por función concretamente aportar a la restitución y fomento de la igualdad real. En definitiva, se trata de un principio que hace referencia a la generalidad de la ley, pero que debe ser entendido dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho, que puede exigir para el respeto de otros valores constitucionales el tratamiento jurídico diverso.

política activa por parte de los poderes públicos para garantizar su continuación. Del mismo modo, también el artículo 53.1 CE establece que el legislador tiene el deber de respetar el contenido esencial de los derechos y libertades de los ciudadanos, puesto que el principio de igualdad al estar concretado en un precepto jurídico constituye un derecho subjetivo que vincula a todos los poderes públicos y al legislador, que está obligado a garantizar la igualdad en la creación de las normas[85].

Ello significa que el legislador al crear una norma, no sólo tiene que establecer las diferencias jurídicas, o la distinción entre quienes son destinatarios de la norma frente a quienes no lo son, sino que debe crear diferencias en el contenido de la norma que sean razonables, tomando las medidas necesarias que sean útiles para el fin propuesto[86].

Por último, hay que señalar que la igualdad ante la ley es un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo ante el TC, que incluye no sólo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley (STC 54/1993, de 15 de febrero [FJ 1]). Este carácter esencial del mandato de igualdad del artículo 14 CE, es por tanto, el que determina la posibilidad de interponer recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional[87].

Además, abundando en esta idea, de que nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo, hay que señalar que el Tribunal Constitucional delimita el

---

[85] ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», cit., pág. 4, [Consultado el 21 de enero de 2015].

[86] Sentencia del Tribunal Constitucional 181/2000, de 29 de junio (FJ 10), tras recordar (con cita de la STC 144/1988, de 12 de julio [FJ 1]) que el principio de igualdad prohíbe al legislador «configurar los supuestos de hecho de la norma de modo tal que se dé trato distinto a personas que, desde todos los puntos de vista legítimamente adoptables, se encuentran en la misma situación o, dicho de otro modo, impidiendo que se otorgue relevancia jurídica a circunstancias que, o bien no pueden ser jamás tomadas en consideración por prohibirlo así expresamente la propia Constitución, o bien no guardan relación alguna con el sentido de la regulación que, al incluirlas, incurre en arbitrariedad y es por eso discriminatoria» y también señala que «para llevar a cabo esa labor fiscalizadora de la ley desde la indicada perspectiva del derecho de igualdad, este Tribunal ha recurrido en ocasiones a cánones complementarios de enjuiciamiento, como lo es el de exigir que exista una justificación objetiva y razonable de la diferencia (SSTC 75/1983, de 3 de agosto; 150/1991, de 4 de julio y 222/1992, de 11 de diciembre, entre otras muchas) y a pautas de general aplicación al legislador de los derechos fundamentales, como las que se derivan del principio de proporcionalidad y, más in extenso, de la necesaria adecuación entre las medidas adoptadas y los fines perseguidos».

[87] La normativa estatal sobre el artículo 14 de la Constitución española de 1978 es, muy numerosa, pero ello no es tan llamativo si se compara con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el mismo. Nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo presentados por los ciudadanos ante el Tribunal Constitucional (el segundo, solo por detrás del artículo 24 relativo a la tutela judicial efectiva) y, por tanto, ante un precepto sobre el que ha recaído una amplísima doctrina jurisprudencial.

ámbito del recurso de amparo[88] solo a los derechos fundamentales, de conformidad con el art. 53.2 CE y 41.1 LOTC[89], al indicar que la jurisdicción de amparo se ha configurado únicamente para la protección de los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 29 CE, más el art. 30.2 CE referido a la objeción de conciencia, al que exclusivamente se circunscribe su ámbito.

Estas circunstancias nos reconducen a precisar por tanto, que según el correcto entendimiento del Tribunal Constitucional, la jurisdicción de amparo es, como una jurisdicción tuteladora de derechos que ha sido constituida para conocer "sólo y exclusivamente sobre pretensiones dirigidas a restablecer o preservar derechos fundamentales cuando se ha alegado una vulneración concreta y efectiva de los mismos" según la STC 52/1992, de 8 de abril (FJ 1) y 167/1986, de 22 de diciembre (FJ 4), "pero no para la preservación de principios o normas constitucionales" según STC 120/1990, de 27 de junio (FJ 4), o la protección frente a "supuestas interpretaciones erróneas o indebidas aplicaciones de los preceptos constitucionales" en STC 114/1995, de 6 de julio (FJ 2), si de ello no se deriva, a su vez, la vulneración de un derecho fundamental[90]. Así pues, el carácter sustancialmente subjetivo del recurso de amparo, impide que se puedan efectuar juicios abstractos de inconstitucionalidad de normas, dado que el recurso de de amparo no es una vía procesal adecuada para solicitar y obtener un pronunciamiento abstracto para reparar infracciones de preceptos, STC 52/1992, de 8 de abril (FJ 1), es decir, la jurisdicción constitucional de amparo actúa sólo sobre los derechos fundamentales y no como garante de la

---

[88] Según datos estadísticos, el Tribunal Constitucional ingresó en 1997, 4694 recursos de amparo, de los cuales 4158 recurso se alegó infracción sobre violación de la tutela judicial efectiva del art. 24, frente a los 1233 recursos en que se alegó violación de igualdad del art. 14 de la Constitución española de 1978. Y en el año 2000 el número de recursos de amparo llega casi a los 6000, aumentando con ello el retraso en la tramitación de los mismos. La doctrina hace propuestas para restringir el acceso al recurso de amparo, propugnando la restricción del recurso de amparo constitucional a los derechos fundamentales de los arts. 14 (en su perspectiva de igualdad ante la ley) y 24 de la Constitución española de 1978. Propuestas que recibieron bastantes críticas, dado que no es una medida que el legislador deba tomar, porque los problemas ocasionados por la eliminación de alguno de estos derechos, pueden ser más grandes que el citado retraso que existía, pues aunque tarde, se alcanzaba a conocer de todos los derechos vulnerados. Así también lo ha entendido PALOMO VÉLEZ al indicar que «la solución es impracticable» (*cfr.* «Amparo constitucional en España, Estudio sobre una experiencia de dulce y agraz», en *Estudios constitucionales, Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, año 5, núm. 1, 2007, págs. 448 y 449.

[89] Según Ordena el art. 41.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional que «los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 29 de la Constitución serán susceptibles de amparo constitucional, en los casos y formas que esta Ley establece, sin perjuicio de su tutela general encomendada a los Tribunales de Justicia. Igual protección será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el art. 30 de la Constitución». Por ello, no todos los derechos públicos subjetivos pueden hacerse valer a través del recurso de amparo, tan solo los consagrados en el art. 53.2, mencionados en el art. 41.1 LOTC.

[90] Véanse algunas de estas críticas en RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 22.

pureza de la aplicación de los preceptos constitucionales[91].

En definitiva, de todo lo expuesto, se puede extraer las conclusiones siguientes: primero, que para acceder al recurso de amparo ha de tratarse de concretas y efectivas vulneraciones de alguno de los derechos y libertades fundamentales a que se refieren los arts. 14 a 30 CE; segundo, "que el carácter esencialmente subjetivo del recurso de amparo impide que este proceso pueda ser considerado una vía adecuada para realizar el control abstracto de la constitucionalidad de ninguna clase de normas"[92]; tercero, no procede el recurso de amparo como solución a las violaciones de los derechos fundamentales procedentes de las relaciones particulares[93] y quinto, el recurso de amparo surge cuando existiendo igual identidad en los supuestos de hecho sometidos en cada caso a la consideración de un mismo órgano judicial, éste se aparte del criterio precedente de modo arbitrario o sin motivación razonable.

Hasta ahora me he referido al principio general de igualdad de todos los españoles para recibir igual trato ante las normas, es decir, la igualdad ante la ley para proteger, fundamentalmente, la igualdad entre los ciudadanos, sin discriminaciones basadas en criterios inherentes a la persona humana. No obstante, esta igualdad general de todos los españoles ante la ley, se proyecta a la aplicación de la ley de todo el ordenamiento jurídico, como ahora veremos.

## 2. La igualdad en la aplicación de la Ley

---

[91] Mediante el recurso de amparo el Tribunal Constitucional protege la defensa de los derechos fundamentales, así, restaura el ordenamiento constitucional vulnerado, creando la doctrina legal que vincula a todos los poderes públicos. A este tenor, en la STC 1/1981, de 26 de enero (FJ 2), establece que la tutela, en sede constitucional, de los derechos y libertades cuando las vías habituales de conservación han resultado insatisfechas, es el objetivo fundamental del recurso de amparo. Por ello se deduce que la explicación de los preceptos constitucionales, es decir, la interpretación de la norma, se aplica a todos los poderes públicos, cuando el Tribunal Constitucional actúa como un ejecutante supremo, así lo refleja el artículo 1 de la L.O.T.C. El ratificar el principio de constitucionalidad, comprendido como unión a la Constitución del total de los poderes públicos, se correlaciona por tanto, al Tribunal Constitucional, en el ámbito genérico de sus competencias.

[92] Así lo dispone la STC 54/2006, de 27 de febrero (FJ 3). Se reitera en la STC 51/2000 de 28 de febrero (Antecedente 1.3), que la legitimación activa se sustenta fundamentalmente en una categoría más grande que la del derecho subjetivo y la de interés directo, es decir, en la adquisición de un aliciente legítimo y, por ello, lo que se da a toda persona cuyo círculo jurídico pueda aparecer perjudicado por la infracción de un derecho fundamental es legitimación, aunque la violación no se haya realizado en su contra inmediatamente.

[93] Al respecto, el ATC 502/1986, de 11 de junio (FJ 3), afirmó que contra las actuaciones de los poderes públicos que menoscaben los derechos fundamentales de los ciudadanos se el amparo constitucional. Con respecto a lo cual, da lugar a reivindicar que la eventual lesión del derecho al honor que los particulares pueden hacer es tema en razón del cual este Tribunal no tiene por qué juzgar.

Por su particular importancia, dedicaremos una última reflexión a la proyección que tiene el principio de igualdad ante los poderes públicos, como cierre para la explicación del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

La evolución mantenida por el principio de igualdad ante la ley[94], de forma progresiva y natural, le ha permitido avanzar hacia una eficacia del derecho de igualdad no sólo en los textos jurídicos, sino también en la aplicación de los mismos[95]. Ya no era suficiente que la ley fuese general e impersonal, sino que obliga a los poderes públicos a que ésta sea aplicada[96] de forma regular y adecuada, sin otras diferencias que las establecidas en la propia norma.

En consecuencia, ya no es bastante que las personas disfruten de iguales derechos ante las normas, ni que sean juzgadas por los mismos órganos jurídicos. Ahora se exige además que en la

---

[94] El Tribunal Constitucional ha manifestado en su STC 27/1982, de 24 de mayo (FJ 2 y 3), el análisis de las razones históricas del principio de igualdad ante la ley señalando que las personas no poseían el igual standing jurídico en el pueblo del antiguo régimen, lo que implica tanto como exponer que en ella no mandaba el principio de igualdad ante la ley, sino completamente el opuesto, dado que aquella era una sociedad estructurada en estamentos, ya que las personas poseían más o menos derechos según se vincularan o no a alguno de las jerarquías privilegiadas. Todo esto se terminó con la fundación del Estado Liberal y de la sociedad burguesa. La clase privilegiada y preferente en derechos en específico es lo que acabó, es decir, la nobleza. No tiene razón en nuestro tiempo y bajo la Constitución de 1978, el emparejar o no con persona noble no puede inquietar en forma alguna a la honradez de las personas, ni declarar, como se hace en la condición de 1733, que quien no casa con persona notoriamente noble es o está mal casado. Afirmaciones como que el pensamiento nobiliario no puede conservar hoy su axiología como un sistema referencial socialmente autoritario, ya que no lo es, ni en todo caso similar a la Constitución, van contra la idea de igualdad, considerada como uno de los valores prioritarios del ordenamiento y promulgada por el artículo 1 de nuestra Constitución. Siendo como son igualmente decorosas todas las personas, No se es mucho o poco bueno o malo, decente o indecente por el caso de casar con noble -artículo 10 de la CE-.

[95] Así lo afirma la STC 49/1982, de 14 de julio (FJ 2), al expresar que al instaurar el principio genérico de que los españoles son iguales ante la ley, el artículo 14 de la Constitución, imputa un deber a los poderes públicos de sobrellevar ese trato igual, instituye un derecho personal a lograr un tratamiento igual y a igual tiempo, restringe a los órganos encomendados de la utilización de las normas jurídicas el poder legislativo y los poderes.

[96] La STC 144/1988, de 12 de julio (FJ 1 y 3), señala que sin que el aplicador logre instituir distinción alguna en cognición de las personas o de situaciones que no sean necesariamente las vigentes en la norma, la igualdad ante la Ley exige a que ésta sea empleada justamente de forma igual a todos aquellos que se hallan en igual contexto, es decir, sin que en ningún tema sean tratados otros con mayor firmeza también en atención de sus personas y no consigan ser unos eximidos de su acatamiento en atención a sus circunstancias personales. Sin vacilación, esta alegación es lícita sea cual fuere el órgano -administrativo o judicial- que emplea la Ley de forma que, quebrantaría el precepto del art. 14 de nuestra Constitución, el órgano judicial que tuviera en cuenta para utilizar con mucho o poco dureza las condiciones personales o sociales de quienes son parte en el proceso, un concreto precepto legal y siempre que de arreglo con las propias normas que el Juez ha de valerse, tales realidades no sean en sí mismas importantes. Véase RUBIO LLORENTE, F.: «La igualdad en la aplicación de la ley», cit., págs. 146 y 147.

aplicación de la ley[97] todos los ciudadanos españoles reciban un tratamiento igual sin que pueda establecerse diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no estén precisamente previstas en la norma[98].

En este contexto donde la igualdad ante la ley entendida como el derecho que todos tenemos a recibir un trato igual, se proyecta también, en el ámbito de aplicación de la ley, expresando la aplicación adecuada y correcta de las disposiciones legales por parte de los poderes públicos, conforme a una ley[99]. Es decir, lo que la igualdad en la aplicación de la ley exige es que se aplique la norma general de forma también general con abstracción de personas concretas, ya que de lo contrario se rompería la igualdad, con independencia de que la norma aplicada fuera abstracta y general[100].

---

[97] Sobre este punto BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, se ha pronunciado en los términos siguientes, al indicar que «la STC 49/1982, de 14 de julio, determina la extensión del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, concretando su ámbito de aplicación con respecto a los Tribunales: sirve únicamente para vincular en los términos que veremos a los propios precedentes de cada Tribunal u órgano jurisdiccional. No sirve, en cambio, para conseguir una interpretación y aplicación homogénea de la Ley por todos los Tribunales. Esta última es la función propia de la jurisprudencia, como doctrina reiterada del Tribunal Supremo, que viene a complementar el ordenamiento jurídico (art. 1.6 CC). Así resulta del párrafo 3º del fundamento jurídico 2 de la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional que "la regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el artículo 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye, desde este punto de vista, un límite puesto al ejercicio del poder legislativo, pero es asimismo igualdad en la aplicación de la Ley, lo que impone que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. Distinto es el problema de la igualdad en la aplicación de la Ley cuanto ésta no se refiere a un único órgano, sino a órganos plurales. Para tales casos, la institución que realiza el principio de igualdad y a través de la que se busca la uniformidad es la jurisprudencia, encomendada a órganos jurisdiccionales de superior rango, porque el principio de igualdad en la aplicación de la Ley tiene necesariamente que cohonestarse con el principio de independencia de los órganos encargados de la aplicación de la Ley cuanto éstos son órganos jurisdiccionales"» («El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 5, 2001, págs. 55 y 56).

[98] *Cfr.* HERNÁNDEZ VALLE, R.: «El principio de igualdad y las omisiones legislativas», en VV.AA., *Derecho Constitucional para el siglo XXI*, *Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 635-644.

[99] «La concepción formal de igualdad ante la ley vincula en primer lugar a la administración y a los tribunales y también al legislador, mediante el requisito de la generalidad, la tutela de determinados derechos fundamentales y la obligación de facilitar la imparcialidad y la isonomía en el acceso a la justicia» (SERRANO GONZÁLEZ, A.: «El principio de igualdad ante la ley en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Seminario de profesores de la Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza,* Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 1985, pág. 55).

[100] Así lo expresa GARRIGA DOMÍNGUEZ, A.: «Igualdad, discriminación y diferencia en la jurisprudencia del

Efectivamente, el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 CE contiene dos inclinaciones, una referida a la igualdad ante la ley, que impide al legislador disponer entre situaciones semejantes la realización de diferencias de tratamiento[101], prohibiendo establecer diferencias sin justificar, y de otra, referida a la igualdad en la aplicación de la ley, que persigue que no se realicen pronunciamientos arbitrarios, y se interprete la ley de forma igual para todos. Dentro de esta desviación hacia la igualdad en la aplicación de la ley es importante resaltar, nos dice PÉREZ PORTILLA que "existen en términos generales, dos campos muy extensos para la aplicación de la ley. Un primer plano es la aplicación de la ley por parte de la autoridad administrativa y otro más es el que compete a la autoridad jurisdiccional" [102].

Lo cierto es, que en la aplicación del principio de igualdad ante la ley el Tribunal Constitucional ha advertido la diferente situación en que se hallan, frente a esta exigencia, la Administración por un lado y los Tribunales de justicia por otro[103]. Así resulta que, el principio de igualdad en la aplicación de la ley no sólo es exigible a los órganos jurisdiccionales, sino también a los administrativos, puesto que estos también, al resolver, aplican la ley[104].

Con argumentos como los anteriores referidos a la igualdad en la aplicación de la ley[105], el Tribunal Constitucional ha precisado perfectamente sus características y delimitación ante una posible violación en virtud de una conducta arbitraria no justificada de los poderes públicos, estableciendo para ello en su jurisprudencia las pautas y elementos que se han de tener en cuenta para poder apreciar esa existencia o no de desigualdad en la aplicación de la ley[106].

---

Tribunal Constitucional», en *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas,* año 6, núm. 10, 2001, pág. 58.

[101] SSTC 78/1984, de 9 de julio (FJ 2); 107/1986, de 24 de julio (FJ 2) y 125/1986, de 22 de octubre (Antecedente 3).

[102] PÉREZ PORTILLA, K., *op. cit*., pág. 62.

[103] HERNÁNDEZ VALLE, R., *op. cit*., pág. 635. MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 29.

[104] *Vid.* SSTC 126/1988, de 24 de junio; 161/1989, de 16 de octubre; 1/1990, de 15 de enero y STS de 20 de noviembre de 1985 (Sala de lo Contencioso-Administrativo).

[105] Dentro de la conducta seguida por los Tribunales han quedado enmarcados con rigurosa precisión en la STS 23 de junio 1989 (FJ 4), Sala de lo Contencioso-Administrativo., Sección 2ª, los límites adentro de los cuales ha de desplegarse la labor originada en custodia de ese derecho fundamental de igualdad, que ha de concebirse entre aquellos que tienen situaciones de todo tipo iguales, es decir, iguales, pues según la STS 15 de octubre de 1986 (FJ 5), Sala de lo Contencioso-Administrativo, que es preciso que la diferencia de remedios sea ante condiciones totalmente iguales, dado que no toda discrepancia de trato significa discriminación. En consecuencia, indica la STS 28 de marzo de 1989 (FJ 3), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, que tal comienzo prioritariamente ha de solicitar que el derecho que se suplique vaya amparado por aquélla y no venga a violarla, no sólo una semejanza total de supuestos reales.

[106] GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *op. cit*., pág. 59.

Me referiré en primer lugar a la igualdad en la aplicación de la Ley por la Administración pública, donde los órganos administrativos en la aplicación del derecho deben dar cumplimiento de la Constitución y la ley. La administración pública al igual que los jueces y Tribunales aplican la ley, cuando en ejercicio de sus competencias tiene que definir situaciones jurídicas particulares y concretas. La aplicación de la ley por los órganos administrativos supone acatamiento a la Constitución y a los mandatos del legislador que determinan los contenidos de las actividades que debe desarrollar la administración para cumplir con los cometidos que le son propios[107].

Es indudable que la administración pública no se haya vinculada a la igualdad en la aplicación de la ley, pero sí está sometida a la inspección por parte de los tribunales que son los obligados a controlar y supervisar los actos administrativos que se desvíen en la aplicación igual de la ley[108], no solo en el ejercicio de facultades regladas con total apego a lo que marca la ley, sino también en aquellas otras de ejercicio discrecional[109] que computan con cierta libertad dentro del marco de la ley[110].

Como bien apunta RUBIO LLORENTE, "en la mayor parte de los casos, la actividad de

---

[107] Señala HERNÁNDEZ MARTÍNEZ que «ciertamente, en virtud al contenido del artículo 53.1 de la CE, los operadores jurídicos, a saber: legislador, jueces y tribunales, así como la administración pública están vinculados a los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II, Título primero, de la propia carta fundamental española; derechos y libertades entre los que se encuentra el artículo 14 que consagra el principio de igualdad formal (SSTC 7/1982, 26 de Febrero (FJ 2) y 48/1981, de 19 de noviembre (FJ 3)» («El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, *Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas* [en línea], núm. 81, 1994, pág. 702, Disponible en http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/81/art/art4.pdf [Consultado el 1 de dic. de 2014]).

[108] HERNÁNDEZ VALLE, R., *op. cit*., pág. 635.

[109] Señalan PARDO LÓPEZ, RUBIO FERNÁNDEZ, GÓMEZ MANRESA y ALFONSO SÁNCHEZ, que «es justo reconocer que el Derecho administrativo, con sus técnicas tradicionales sobre control de la arbitrariedad de la Administración Pública, ha aportado mucho en este terreno, habiéndose orientado la labor del Derecho constitucional y los Tribunales constitucionales fundamentalmente a perfilar la igualdad en la aplicación de la ley por parte de los tribunales de justicia ordinarios» (*op. cit.*, pág. 2, [Consultado el 1 de dic. de 2014]). En esta misma línea se pronuncia PÉREZ PORTILLA al decir que «la autoridad administrativa puede ver claramente sus limitaciones en el principio de legalidad, siempre que únicamente puede hacer aquello que la ley le confiere hacer y en un margen también establecido por la propia ley. Como es sabido, el margen de apreciación en el momento de aplicación de la norma jurídica es mayor o menor, según la propia forma de delimitar y configurar los supuestos, incluso en los casos de facultades regladas. El acto reglado es el que realiza la autoridad con total apego a lo que marca la ley, mientras que el acto discrecional es el que realiza la autoridad con cierta libertad, dentro el marco de la ley. Así, este supuesto de aplicación de la ley en el ámbito administrativo supone, además de la igualdad ante la ley, una igualdad en el contenido de la ley que ponga límites a la discrecionalidad en su aplicación por el aparato administrativo» (*op. cit*., págs. 62 y 63).

[110] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 29.

de la Administración al aplicar la ley no consiste sin embargo en crear nuevas normas, sino en aplicar las ya existentes y en esta actividad está estrictamente vinculada por el principio de igualdad, por el derecho a la igualdad ante la ley que, protege por igual a españoles y extranjeros, a personas físicas o jurídicas" [111].

Ahora bien, la determinación de la correcta interpretación de una norma legal o reglamentaria es tarea que corresponde resolver a los jueces ordinarios al decidir los casos particulares sometidos a su conocimiento. En este orden de ideas, el juez constitucional, por vía de tutela, sólo estaría autorizado para establecer la interpretación más adecuada de normas de carácter legal o reglamentario cuando el perjudicado no disponga de medios judiciales ordinarios de defensa o cuando existiendo éstos se produce un perjuicio que afecte a alguno de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución[112].

Por ello, con el fin de asegurar la debida aplicación de la ley, el poder reglamentario reconocido a diversas autoridades en diferentes normas de la Constitución constituye el instrumento para determinar, a través de actos reglamentarios, los criterios u orientaciones que deben seguir los órganos administrativos en la aplicación de la ley, para asegurar la uniformidad de la acción administrativa en lo que concierne con la aplicación de las normas a sus destinatarios, con lo cual se busca hacer efectivo el principio de la igualdad de protección y trato por las autoridades. De este modo, según la interpretación del Tribunal Constitucional[113], el

---

[111] RUBIO LLORENTE, F.: «La igualdad en la aplicación de la ley», cit., pág. 149.

[112] El propio Tribunal Constitucional, ha matizado en su Sentencia 180/2005, de 4 de julio (FJ 3), en la que el demandante de amparo entiende menoscabado el derecho al principio de igualdad, rechazando que éste se haya originado en el caso, alegando que la diferente entrada que ha sufrido la solicitud del recurrente, es denunciada por éste, fijándose en otro caso similar, en el que el solicitante, sí observó contemplado su derecho claramente por la Administración, según se alega en la demanda. Por tanto, debiera haberse intentado de rectificar mediante su fundamentación ante la jurisdicción ordinaria, en caso de que tal vulneración se reprenda a la Administración. Lo que sucede es que no se hizo, infringiendo así el peso que el art. 43.1 L.O.T.C. asigna a todo demandante de amparo en garantía del principio que instruye la normativización de este asunto constitucional, es decir, el de subsidiariedad. Añadiendo a continuación dicha sentencia, que el Tribunal Constitucional, reitera en su STC 203/2000, de 24 de julio (FJ 7) que, es claro que la doctrina del referente administrativo no puede basar una reivindicación ante este Tribunal una vez que el suceso aparentemente diferente a los que le precedieron ha sido encausado, todo esto sin precisión de establecer si lo que la recurrente equipara como antecedentes lo fueron en verdad, pues la igualdad que la Constitución avala es la igualdad ante la Ley, resolviéndose así su valía por el Tribunal pertinente. Véanse también al respecto las SSTC 50/1986, de 23 de abril; 175/1987, de 4 de noviembre; 167/1995, de 20 de noviembre; 14/1999, de 22 de febrero.

[113] En este sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional 47/1989, de 21 de febrero (FJ 2) y 7/2009, de 12 de enero (FJ 3), recuerdan que este Tribunal descubrió precozmente que por interés de los poderes públicos y por parte de la Administración, el art. 14 de la Constitución contiene el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Pero también declaran que igual que en la esfera jurisdiccional, simplemente la igualdad en la aplicación de la ley

principio de igualdad en la aplicación de la ley por los órganos de la Administración Pública limita sus efectos a las resoluciones adoptadas dentro de un mismo ámbito de organización y dirección y en virtud de un mismo poder de decisión.

Ahora abordaré en segundo lugar, la igualdad en la aplicación de la Ley por los órganos judiciales. No obstante, hay que advertir la evidente diferencia existente entre la Administración y el poder judicial, pues como hemos señalado anteriormente, la Administración sólo realiza actos no definitivos de aplicación de la norma y siempre sometidos al posterior control de los Tribunales, mientras que al poder judicial le corresponde de forma indiscutible la aplicación de la ley.

Los Tribunales son independientes y están sometidos únicamente al imperio de la Ley[114],

---

en el amparo de la Administración, es deducible de las resoluciones que en un idéntico órgano o Entidad hallen su origen. Lo que exige concebir que el principio de igualdad en la aplicación de la ley, tenga que delimitar sus consecuencias a las disposiciones tomadas dentro de un idéntico ámbito de ordenación y dirección y en potestad de un mismo poder de deliberación, es que la Administración pública practica sus cargos mediante una diversidad de entidades provistas de personalidad jurídica y de autonomía de dirección y gestión.

[114] En cuanto a los principios de independencia y autonomía judicial y sujeción exclusiva del Juez a la legalidad, se puede decir que de los requerimientos emanados de los mismos, según la STC 49/1985, 28 de Marzo de 1985 (FJ 2) se encamina la dificultad de reivindicar del juzgador un sostenimiento indeterminado de sus oportunos precedentes. Dicha sentencia, nos remite a la STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4), que indica, de un lado, que se declara no sólo en la transformación normativa sino además en un sensato avance en la ejecución y aplicación de la legalidad, la apropiada dinámica jurídica. Siguiendo con la STC 49/1985, 28 de Marzo de 1985 (FJ 2), señala que la citada legalidad, cimenta la libertad de cada órgano judicial para cambiar sus mismos criterios, pues es al Juez al que la Constitución le reconoce la potestad exclusiva de juzgar. Libertad que no puede ser controlada por este Tribunal en el recurso de amparo en la medida en que no incida en la violación de derechos fundamentales. De otro lado, compone incluso requerimiento forzoso de la indicada labor judicial cuando aquél se cree ulteriormente equivocado, la oportunidad de cambiar el juicio anticipadamente acogido, pues el razonamiento de la misma que reconozca como escueto en el instante de deliberar, es decir, el Juez está supeditado a la Ley y no al antecedente y está forzado por mandato constitucional a utilizar aquélla.

Acorde a lo mencionado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/1988, 23 de Febrero (FJ 2), al recoger: primero, lo que la STC 48/1987, de 22 de abril (FJ 2) ya indicaba de que no a sus antecedentes se halla sometido, sino sólo a la ley, el juzgador y la alteración de una línea jurisprudencial logra aparecer exigida, por el aprieto de cambiar los que se estimen faltas antiguas en el discernimiento de aquéllas o, incluso, por la petición de adaptar la comprensión de las reglas a las condiciones también noveles. Segundo, lo que la STC 30/1987, de 11 de marzo (FJ 2), señalaba que no es la adquisición de un fallo igual a los que se hayan tomado, en casos similares, por igual órgano judicial, lo protegido por el principio de igualdad a quienes soliciten justicia ante los Tribunales, sino, más rigurosamente y a excepción de que por éste se demuestre la dificultad de estudiar tal posibilidad, la misma contestación alcanzada por otros en supuestos iguales, la sensata confianza de que la propia demanda obtendrá del juzgador. Tercero, lo que STC 8/1986, 21 de enero (FJ 6), dice es que responde, en resumen, para avalar que no se lleve a cabo una solución no igual con la repercusión del abandono por el juzgador de sus pautas antiguas en armonía con la comprensión y aplicación de las normas, este recurso de amparo, pero lo que no garantiza es el

en consecuencia no están sujetos al control de los demás poderes del Estado teniendo plena libertad tanto en la determinación de los hechos como en la interpretación de las normas[115], no obstante, sus decisiones pueden ser corregidas dentro del ámbito del poder judicial, a través de los recursos previstos en las leyes, contra sus resoluciones ante los Tribunales inmediatamente superiores y finalmente, ante el Tribunal Supremo[116].

De esta forma, la actuación judicial queda vinculada al principio de igualdad en la aplicación de la ley, a través de los precedentes obligatorios que exigen a los jueces ordinarios decidir casos que sean sustancialmente iguales o parecidos a otros resueltos con anterioridad, basándose en las razones consideradas por su propia doctrina[117]. Es decir, es importante que cada

---

resguardo de la doctrina jurisprudencial ni hace defender, de cara a los órganos judiciales, sus mismos antecedentes.

[115] Como señala MATA SIERRA «el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, no puede modificar los hechos declarados probados por los Tribunales ordinarios, si bien los sujeta, en último término, a su control en el caso de que hayan aplicado leyes contrarias a la Constitución o hayan interpretado de modo incompatible con ésta las que, en otra interpretación, no lo serían. En cualquier caso correspondería al Tribunal Supremo, conforme el artículo 123.1 CE determinar cuál es la interpretación correcta de las normas jurídicas» (*op. cit.*, pág. 135).

[116] En opinión de BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, «como la defensa de la Constitución está encomendada en primer lugar al Poder Judicial (art. 6º LOPJ), y sólo en última instancia al Tribunal Constitucional, es obvio que la infracción del artículo 14 CE en la aplicación de la Ley por un Juzgado o Tribunal podrá ser alegada ante el Tribunal Superior, mediante el recurso correspondiente cuando el mismo proceda. Lo que ocurre es que dicha hipotética infracción constitucional quedará solventada directamente mediante la resolución que dicte el Tribunal Superior, confirmando o rechazando la doctrina contenida en la resolución del Tribunal inferior contradictoria con otra u otras anteriores del mismo» («El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales», cit., pág. 56).

[117] Afirma la STC 49/1985, de 28 de marzo (FJ 2), que declaran las Sentencias 63 y 64/1984, de 21 de mayo, que lo que requiere la contribución de los argumentos que explican el alejamiento de los precedentes y la alteración de pauta salga sobradamente originada a través de la manifiesta señalización del criterio mencionado, es la utilización de la Constitución precisa. Porque ello, establece del desarrollo de la seguridad jurídica que requiere que acerca del adecuado entendimiento de la legalidad, los ciudadanos estén racionalmente confiados y puedan adaptar a ella su conducta y del impedimento de la injusticia, una garantía. No obstante, no siempre que no hay motivo concreto del canje de pauta ha de concebirse sin más fraccionado el principio de igualdad en la aplicación de la ley, como siguen expresando las aludidas Sentencias. Puede deducirse con convicción o con cierta seguridad, que de la alteración que es ostensible de manera objetiva es conocedor el juzgador del asunto y que, de él queda exceptuada tanto la injusticia como la negligencia, de modo que logra haber supuestos en los que de la misma deducción propia del fallo, o de hechos externos a ella como podría ser la novedad de la jurisprudencia del órgano jurisdiccional por encima de la misma ordenación en la que éste metió al citado juzgador del asunto. Bien sabido que, la motivación tácita sólo podrá aceptarse cuando se de en relación a ella ese elevado grado de exactitud antes invocado, dado que lo lógicamente exigible es la motivación expresa.

El Tribunal Constitucional, por esa doctrina y como demuestran las SSTC 161/1989, de 16 de octubre y 240/1998, de 15 de diciembre, ha posibilitado la otorgación de amparo en algunos supuestos, ya que ha asignado el principio de igualdad a los fallos de los Tribunales, uniéndoles a sus antecedentes relativos.

Tribunal u órgano jurisdiccional respete sus propios precedentes, debiendo justificar cualquier cambio de criterio que supongan alterar o prescindir los mismos[118]. Así resulta del art. 14 CE, que impone a los Tribunales la igualdad en la aplicación de la Ley.

Dentro de esta óptica y ante un claro intento de ser tremendamente respetuoso con la independencia judicial, nuestro Tribunal Constitucional en el ejercicio de la función jurisdiccional, se preocupa de poner el acento en la necesidad de justificar la congruencia del cambio de criterio y en el carácter general del mismo, negando así la imposibilidad de realizar dicho cambio[119]. De tal forma, que la arbitrariedad se coloca en un escalafón más lejos de la esfera de discrecionalidad que le es propia al órgano juzgador.

La explicación aportada dentro de la igualdad en la aplicación de la ley en este ámbito implica que a supuestos de hecho iguales han de aplicarse las mismas consecuencias jurídicas lo que se significa, como ha destacado el Tribunal Constitucional, que un mismo órgano no puede cambiar injustamente el sentido de sus decisiones en supuestos básicamente iguales y que cuando el órgano en cuestión estime que debe separarse de sus precedentes y por tanto sustituir su apreciación, debe dar para ello una argumentación objetiva y razonable[120]. Según esta concepción, para que resulte igual tratamiento en la aplicación de la ley, un órgano jurídico no puede aplicar la misma norma a casos similares dando distinto tratamiento. Ello no significa, que el juzgador deba tomar siempre las mismas decisiones ante supuestos de hechos similares, lo que se exige es que el cambio de criterio en la interpretación de la ley aplicable aparezca suficientemente motivado y razonado, excluyendo de este modo la arbitrariedad[121].

---

[118] Conforme a lo establecido en el art. 1.6 del Código Civil, donde se dice que «la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley», es por lo que debe considerarse que han de existir como precedente, dos o más sentencias del Tribunal Supremo que resuelvan de la misma forma la misma cuestión, siguiendo la pauta establecida por el Tribunal Constitucional desde su sentencia 48/1985, de 28 de marzo (ANT. 2.l).

[119] PARDO LÓPEZ, M.; RUBIO FERNÁNDEZ, E.M.; GÓMEZ MANRESA, F. y ALFONSO SÁNCHEZ, R., *op. cit*., pág. 2, [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

[120] STC 49/1982, de 14 de julio (FJ 2).

[121] Sobre la trayectoria de la igualdad en la aplicación de la ley, en la doctrina del Tribunal Constitucional, puede encontrarse sintetizado en la STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4), al expresar que dicho principio es el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, cuando se habla del empleo de la Ley por igual órgano judicial, el cual, exige que respondan a una regla genérica de concepción y aplicación de la legalidad, los resultados planteados a los supuestos particularizados. Ha logrado expresar por ello, este Tribunal Constitucional en sus sentencias números 49/1982, de 14 de julio; 52/1982, de 22 de julio y 2/1983, de 24 de enero, que contiene no sólo la igualdad en la Ley, sino también la igualdad en la aplicación de la Ley, el derecho a la igualdad aprobado en el art. 14 de la CE, lo que supone que cuando el órgano en materia cree que ha de retirarse de sus antecedentes tiene que proporcionar para ello una justificación bastante y sensata y que un idéntico órgano no puede cambiar caprichosamente el significado de sus dictámenes en supuestos esencialmente similares. Por tanto, sería opuesto a la

En cualquier caso, la interpretación y utilización homogénea de la igualdad en la aplicación de la Ley por los Tribunales es competencia propia de la jurisprudencia, como doctrina reiterada del Tribunal Supremo[122], para complementar el ordenamiento jurídico, por ello, destacaremos algunos detalles sobre su funcionamiento, atendiendo las indicaciones marcadas por el Tribunal Constitucional.

Nuestro Tribunal Constitucional cuenta desde sus tempranas resoluciones allá por la década de los años 1980 con una doctrina consolidada sobre el principio de igualdad ante la ley reconocido en el artículo 14 de la Constitución. La doctrina se repite insistentemente desde la STC 49/1982, de 14 de julio, hasta las más recientes, donde también hay que ubicar la STC 201/2007, de 24 de septiembre, siendo numerosas las sentencias que se han pronunciado sobre este tema[123], reiterando y aportando los requisitos necesarios para establecer una línea jurisprudencial que anule las resoluciones de los órganos judiciales cuando las mismas vulneren el principio de igualdad.

Con estos argumentos, el Tribunal Constitucional ha venido estableciendo las pautas y elementos que se han de tener en cuenta para poder apreciar la existencia o no de desigualdad en la aplicación de la Ley por parte de los Tribunales[124]. A nuestro entender, por lo que respecta a la

---

adecuada eficacia jurídica que se presenta no sólo en una reforma normativa, sino además en un moderado progreso en la comprensión y empleo de la legalidad especificada en una variación de juicio que legitima las divergencias de procedimiento, el hecho de que no haya una regla de igualdad rotunda que exija en cualquier caso al tratamiento igual de los mismos casos pues ello.

Este Tribunal ha declarado en su STC 183/1991, de 30 de septiembre (FJ 3), que se precisa que un idéntico órgano judicial, en casos esencialmente iguales, para que se logre conversar de desigualdad en la aplicación de la Ley y por un lado, se decida en dirección diferente sin que dicha motivación pueda suponerse racionalmente de los requisitos del dictamen rechazado, pues dicho valor constitucional de la igualdad en su interpretación de la igualdad en la aplicación de la Ley ampara básicamente contra discrepancias injustificadas de trato en fallos judiciales, frenando que no se atienda a los justiciables por igual y se discrimine entre ellos e impidiendo el arbitrio, la preferencia o la injusticia del órgano judicial y por otro, sin dar un ajustado motivo de su variación de norma. No consienten garantizar un trato idéntico similar o aunado por los diferentes órganos judiciales, ni el principio de igualdad ni su disposición como derecho subjetivo, ya que ha de realizarse simultáneo con el principio de independencia de los aludidos órganos, el reiterado principio.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en la aplicación de la ley puede verse también en las SSTC 200/1990, de 10 de diciembre (FJ 3); 82/1990, de 4 de mayo (FJ 2); 28/1993, de 25 de enero (FJ 2); 196/1994, de 4 de julio (FJ 3); 47/1995, de 14 de febrero (FJ 3) y 108/1988, de 8 de junio (FJ 2).

[122] BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: «El principio de igualdad y la actuación de los tribunales», en *Aranzadi civil, Revista doctrinal*, 1ª ed., Vol. I, Tomo XVII, 2008, pág. 2176.

[123] Efectivamente coincidimos con RUBIO LLORENTE en que «la doctrina se repite machaconamente al menos desde la STC 49/1982 (*vid.*, entre otras SSTC 144/1988 y 161/1989 a las que se remiten prácticamente todas las posteriores)» («La igualdad en la aplicación de la ley», cit., pág. 153).

[124] Frente a esta coyuntura, el Tribunal Constitucional ha determinado en su STC 8/1981, de 30 de marzo (FJ 6),

supuesta vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley por jueces y tribunales por un cambio de criterio que implique vulneración constitucional, son cuatro los requisitos exigidos por el Alto Tribunal a la hora de valorar dicha infracción constitucional, teniendo establecido que los requisitos que deben darse son los siguientes: exigencia de acreditación de un término de comparación; exigencia de fundamentación suficiente y razonable o falta de motivación que justifique en términos generalizados el cambio de criterio; exigencia de alteridad entre los supuestos contrastados, lo que excluye la comparación consigo mismo y exigencia de identidad del órgano judicial, incluso en a nivel de Sección[125].

En atención al primer requisito, la única vía que el Tribunal Constitucional ha dejado abierta es la de la comparación entre la resolución impugnada y aquellas otras precedentes resoluciones del mismo órgano judicial que resuelvan, en sentido distinto, casos sustancialmente idénticos[126]. En esta situación exige siempre que el recurrente en amparo ofrezca un término de comparación[127] apropiado que evidencie la existencia de desigualdad de trato y así, ha precisado que "para que pueda entenderse vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, es necesaria la acreditación de un *tertium comparationis*, ya que el juicio de la igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial, que en casos sustancialmente iguales hayan sido resueltos de forma contradictoria" [128]. De donde resulta la imposibilidad de ofrecer como término de comparación decisiones judiciales dictadas de órganos judiciales distintos, tampoco es posible alegar una sentencia dictada con posterioridad a la que se impugna. Y es que, el juicio de igualdad sólo puede ser perpetrado sobre la comparación entre la sentencia impugnada y las precedentes

---

que no da derecho nunca, a concebir infringido el principio de igualdad en la aplicación de la ley, la mera divergencia de las resoluciones de numerosos temas supuestamente similares en sus casos de hecho, dado que tales discrepancias entre los veredictos pueden adquirir su equitativo razonamiento de ser o bien en un marco de valoración del juzgador, o bien en la no identificación de las circunstancias comprobadas, pero a su vez, logra haber incumplimiento del principio de igualdad, en el empleo jurisdiccional de la Ley, cuando un idéntico precepto se emplee con ayuda en alguno de los factores de discriminación aparente o generalmente insertadas en el art. 14 de la Constitución o en los mismos supuestos con patente desigualdad por motivaciones injustas.

[125] Véase sobre ello las Sentencias del Tribunal Constitucional 132/2005, de 23 de mayo (FJ 3); 146/2005, de 6 de junio (FJ 5) y 164/2005, de 20 de junio (FJ 8).

[126] STC 186/2000, de 10 de julio, se manifiesta de forma más intensificada en el fundamento jurídico once.

[127] Conforme a esta doctrina se entiende que, la pretensión que no queda revestida contando cualquier antecedente o uno excluido, sino que sea derivable de las propiedades de generalidad, prolongación y firmeza de una fija y precisada distribución jurisprudencial, es la de declinar encima de quien de a la desigualdad el peso de suscribir los antecedentes de los que el fallo agredido se ha apartado [*vid.*, entre otras muchas SSTC 142/1985, de 23 de octubre (FJ 1); 159/1989, de 6 de octubre (FJ 2); 11/1995, de 16 de enero (FJ 7); 1/1997, de 13 de enero (FJ 2) y 37/2001, de 12 de febrero (FJ 3)].

[128] SSTC 100/1988, de 7 de junio (FJ 3); 24/1990, de15 de febrero (FJ 3); 154/1994, de 23 de mayo (FJ 1); 34/1995, de 6 de febrero (FJ 1) y 110/2002, de 6 de mayo (FJ 1).

resoluciones del mismo órgano judicial en casos sustancialmente iguales que hayan sido resueltos de forma contradictoria[129].

En cuanto al segundo requisito, entiende el Tribunal Constitucional que para existir vulneración en el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley "debe concurrir ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia" [130]. Es decir, el cambio de criterio sólo es contrario al art. 14 CE cuando la resolución recurrida carece de toda motivación que justifique en términos generalizables[131] dicho cambio, lo que se traduce en palabras del Alto Tribunal que "un mismo órgano judicial, en supuestos sustancialmente idénticos, resuelva en sentido distinto sin ofrecer una adecuada motivación de su cambio de criterio, o sin que la misma pueda deducirse razonablemente de los términos de la resolución impugnada" [132]. Y es que el principio de igualdad en la aplicación de la ley no impide que los Tribunales cambien de criterio y puedan separarse de sus precedentes siempre que éste sea reflexivo y se justifique en fundamentos jurídicos objetivos, lo que no ampara es el diferente trato otorgado a la resolución de hechos iguales si el tratamiento que se ha dado distinto es como consecuencia de la inadvertencia por parte del órgano judicial, bien con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició, en sus propios precedentes[133]. En consecuencia, lo que prohíbe es que los cambios de criterio se hagan

---

[129] Efectivamente, el Tribunal Constitucional referencia todas estas argumentaciones y precisa que la resolución contradictoria que se alegue como término de comparación debe ser anterior a la que se impugna o que no es preciso que el juez justifique claramente en su sentencia el canje de criterio, dado que sobra con que el motivo esté incluido en la misma. En conexión a esta doctrina, el artículo 14 de la Constitución española de 1978 descarta que como resultado de un simple voluntarismo selectivo frente a supuestos precedentes resueltos de forma diferente, surja el fallo definitivo impuesto [SSTC 55/1988, de 24 de marzo (FJ 1); 181/1987, de 13 de noviembre (FJ 1) y 1/1990, de 15 de enero (FJ 4)].

[130] SSTC 210/2002, de11 de noviembre (FJ 3); 152/2002, de 15 de julio (FJ 2); 193/2001, de 1 de octubre (FJ 3); 122/2001, de 4 de junio (FJ 2) y 25/1999, de 8 de marzo (FJ 5).

[131] El Tribunal Constitucional sostiene en su Sentencia 54/2006, de 27 de febrero (FJ 4) que para la vulneración de la igualdad ante la ley, bien con ruptura de un precedente próximo en el tiempo y justamente igual desde la visión jurídica con la que se enjuició, bien para apartarse de una vía doctrinal anterior y afianzada, debe existir inexistencia de todo motivo que acredite en líneas generalizadas la variabilidad de norma.

[132] Los órganos judiciales logran variar sus normas anteriores, de modo que éstos posean inclinación general de futuro para supuestos afines. Así lo interpreta el Tribunal Constitucional en las SSTC 82/1990, de 4 de mayo (FJ 2) y 104/1996, de 11 de junio (FJ 2).

[133] En relación con la invocación de la violación del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 de la Constitución española de 1978), con ocasión de no respetar la sentencia recurrida la pauta conservada por el propio órgano judicial, el Tribunal Constitucional declara que la modificación inconsciente o caprichosa es lo que lesiona a este principio, lo cual se asemeja a sustentar que, el canje es legítimo cuando por un lado, es consignado a ser sostenido con cierta continuación con base en motivos jurídicos objetivos que prescinda todo concepto de disposición ad personam, siendo ilegal si compone tan sólo una quebradura temporal en una línea que se viene

sin fundamentación suficiente y razonable[134].

En el tercer requisito se tiene la necesidad de que exista alteridad entre los supuestos contrastados, esto es "la referencia a otro" [135], quien recurra en amparo debe ser persona distinta a la amparada por la resolución anterior, y por tanto, resulta exigible en toda alegación de discriminación en la aplicación de la ley. Esta referencia a otro deriva de la exclusión de la comparación consigo mismo en la aplicación del principio de igualdad[136]. El Tribunal Constitucional ha reiterado que el art. 14 de la Constitución española de 1978 garantiza sólo la igualdad frente a los demás[137], y por tanto, para que pueda admitirse que se haya vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley debe darse un "elemento de alteridad" [138] en el término de comparación que se aporta por el demandante de amparo y así, lo ha exigido nuestro Alto Tribunal en reiteradas ocasiones, que no es admisible que el recurrente alegue que el órgano judicial ha resuelto conforme a un criterio distinto al utilizado anteriormente por hechos similares al mismo infractor, expresando que "es evidente, por tanto, que el recurrente no denuncia un trato desigual en relación con otra u otras personas, sino respecto de sí mismo en otro recurso anterior sobre pretensiones y presupuestos fácticos sustancialmente idénticos, por lo que su queja incumple el requisito de alteridad exigible a todo alegato relativo a la vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, lo que nos lleva a rechazar la existencia de

---

sosteniendo con normal igualdad antes de la decisión disidente o se continúa con posterioridad y por otro, cuando es fundado, sensato y con tendencia de futuro. Y así lo ha reiterado en sus SSTC 201/1991, de 28 de octubre (FJ 2); 132/2005, de 23 de mayo (FJ 3) y 2/2007, de 15 de enero (FJ 2).

[134] En este sentido el Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente que sólo cuando realicen en expresiones que dejen valorar que el novedoso juicio de interpretación haya sido configurado como resultado general proveído de vocación para ser empleada en supuestos ulteriores, los órganos judiciales lograrán cambiar sus mismos antecedentes y no como resultado de voluntarismo selectivo frente a tesis precedentes solucionadas de forma diferente, ni como canje inesperado por el órgano judicial [entre muchas otras SSTC 146/1990, de 1 de octubre (FJ 3), 201/1991, de 28 de octubre (FJ 2) y 202/1991, de 28 de octubre (FJ 2)].

[135] STC 110/2002, de 6 de mayo (FJ 2).

[136] STC 150/1997, de 29 de septiembre (FJ 2).

[137] Advierte BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, que «curiosamente en dicha STC 64/2000 se dice, como argumento complementario, que, al haberse aplicado la sentencia de contraste a la misma empresa, tampoco sería posible entender que se ha incurrido en una infracción del principio de igualdad, puesto que para ello es preciso que concurra el requisito de la alteridad. Igualmente, la STC 150/1997, de 29 de septiembre, rechaza la alegación del principio de igualdad en la aplicación de la Ley en recurso de amparo interpuesto contra auto de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que inadmite recurso de revisión contra sentencia de condena, en base a […] que no supondría un trato desigual de otra persona dado que "la recurrente dice que ha sufrido un trato desigual no en relación con otra persona sino respecto de sí misma en un asunto similar; esta pretensión incumple el requisito de alteridad exigible a todo alegato relativo a la vulneración del derecho a la igualdad de trato"» («El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales», cit., pág. 60).

[138] ATC 217/2002, de 30 de octubre (FJ 2).

lesión del art. 14 de la Constitución española de 1978, de conformidad con nuestra doctrina" [139]. Está claro que, por definición, no puede hablarse de voluntarismo selectivo cuando el recurrente en dos procesos resueltos de forma distinta es la misma persona.

Finalmente, y en cuarto lugar se requiere la exigencia de que exista identidad del órgano judicial que haya dictado las resoluciones contradictorias, "entendiendo por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de Sección, al considerar éstas como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación judicial de la Ley"[140]. Ahora bien, dice el Tribunal Constitucional en su abundante y definida doctrina, que se debe tener en cuenta que las Secciones de una misma Audiencia o Tribunal, aunque estén integradas en el mismo órgano, actúan como juzgadores independientes entre sí, por lo que han de ser considerados, tanto orgánica como funcionalmente, órganos judiciales distintos[141].

A partir de esa noción, es condición necesaria la exigencia de identidad del órgano que resuelve para entrar a valorar "si la divergencia de criterio expresada por el juzgador es fruto de la libertad de apreciación del órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora (artículo 117.3 de la Constitución española de 1978) y consecuencia de una diferente ponderación jurídica de los supuestos sometidos a su decisión" [142], o, simplemente "obedece a un cambio de valoración del caso puramente arbitrario, carente de fundamentación suficiente y razonable", es decir, lo que el Tribunal Constitucional ha venido en llamar la utilización por parte del mismo órgano juzgador "de una doble vara de medir" [143].

---

[139] A este respecto pueden verse las SSTC 229/2001, de 26 de noviembre (FJ 2) y 74/2002, de 8 de abril (FJ 3).

[140] STC 54/2006, de 27 de febrero (FJ 4), además en esta Sentencia, en cuanto a la violación del principio de igualdad en la utilización judicial del Derecho, el Tribunal Constitucional considera que para que pueda fundamentarse la citada injusticia, tiene que demostrar un término de comparación lícito la recurrente. Véase SSTC 102/2000, de 10 de abril (FJ 2); 229/2003, de 18 de diciembre (FJ 6); 117/2004, de 12 de julio (FJ 2); 76/2005, de 4 de abril (FJ 2); 27/2006, de 30 de enero (FJ 3); 96/2006, de 27 de marzo (FJ 4); 339/2006, de 11 de diciembre (FJ 4) y 2/2007, de 15 enero (FJ 2).

[141] Afirma el Tribunal Constitucional que tienen que contemplarse como órganos judiciales distintos a consecuencia de la igualdad en la aplicación de la ley, las diferentes Secciones de las Audiencias Provinciales [SSTC 134/1991, de 17 de junio (FJ 4); 183/1991, de 30 de septiembre (FJ 4); 86/1992, de 8 de junio (FJ 1) y 285/1994, de 27 de octubre (FJ 2)].

[142] Según doctrina del Tribunal Constitucional pueden verse SSTC 181/1987, de 13 de noviembre (FJ 3); 285/1994, de 27 de octubre (FJ 2) y 46/1996, de 25 de marzo (FJ 5), entre otras.

[143] Al hilo de lo anterior, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 152/2002, de 15 de julio (FJ 2), matiza que se causa la infracción del art. 14 CE, sin que el órgano judicial haya meditado la variación de criterio, cuando se crea una apreciación distinta en un tema idéntico a otro precedentemente juzgado.

Sin embargo, hay que insistir en relación con la igualdad en la aplicación de la ley por los miembros de los órganos judiciales, que el Tribunal Constitucional parte de la afirmación de que la sujeción de los jueces a este principio de igualdad ha de lograrse sin merma de la independencia judicial, que es un componente esencial del Estado de Derecho consagrado en nuestra Constitución.

De esta forma, ante las divergencias interpretativas entre los jueces que resuelven no pueden estimarse a priori por sí mismas como quiebras del principio de igualdad ante la ley, sino que en su valoración debe alegarse lo siguiente, estas diferencias interpretativas solo pueden tener lugar ante los comportamientos de un mismo órgano judicial; deduciéndose también que un órgano judicial puede cambiar de criterio sin violar el principio de igualdad, siempre que el cambio sea motivado y se advierta la consecución de aplicarse con carácter general[144].

El estudio anterior nos sitúa en disposición de señalar que la igualdad del artículo 14 no es una igualdad absoluta entre todos y en todo, sino que admite la diferenciación de trato, en el contenido o en la aplicación de la Ley, cuando ésta no sea arbitraria por estar razonablemente justificada, lo que implica la garantía de igualdad de trato en la legislación y en la aplicación del derecho. Por ello, tanto en el ámbito de aplicación como en el de creación de la norma, lo que prohíbe el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE es la discriminación pero no la diferenciación razonada[145].

Una vez señalados los dos ámbitos del principio constitucional de igualdad del art. 14 debemos determinar la diferencia esencial entre ambos. Así, el principio de igualdad ante la ley sería de carácter eminentemente formal, que impide al legislador la realización de diferencias en las normas ante situaciones semejantes, y de otro lado por extensión, la igualdad en la aplicación de la ley, que prohíbe los pronunciamientos arbitrarios por parte de los poderes públicos, obligando a los aplicadores de la ley, jueces y administración, para que la norma sea interpretada de igual forma y trato para los iguales.

---

[144] Son muy abundantes los dictámenes del Tribunal Constitucional en consonancia con la igualdad en la aplicación de la ley por los integrantes del Poder Judicial, por lo que es beneficioso consultar las SSTC 8/1981, de 30 de marzo (FJ 6); 30/1987, de 11 de marzo (FJ 3); 66/1987, de 21 de mayo (FJ 2); 141/1994, de 9 de mayo (FJ 2); 112/1996, de 24 de junio (FJ 1); 2/1997, de 13 enero (FJ 2); 29/1998, de 11 de febrero (FJ 2); 150/2001, de 2 de julio (FJ 2); 129/2004, de 19 de julio (FJ 3) y 31/2008, de 25 de febrero (FJ 2).

[145] ZOCO ZABALA, señala en este sentido, que «lo decisivo para garantizar el principio de igualdad ante la Ley no es la desigualdad que la norma toma en consideración, o que el juez determine con ocasión de la interpretación de la norma, sino la razonabilidad o racionalidad de la diferencia establecida en el contenido y en la aplicación de las normas» («Sobre el término de comparación en la aplicación del principio de igualdad», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 26, núm. 77, 2006, pág. 322).

## 3. El término de comparación

Otro rasgo típico del derecho a la igualdad es la existencia del término de comparación. La definición del término de comparación viene a ser la siguiente: "se trata de la exclusión del ejercicio o disfrute del derecho a una persona con respecto a otra", al entender que, la prohibición de discriminación supone siempre, la exclusión de una persona del ejercicio o disfrute de un derecho, pero a la vez, la inclusión de otra persona, a la cual si se le permite tal ejercicio o disfrute[146].

Es ya clásica la afirmación de que el principio de igualdad exige tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales[147]. Esto origina la necesidad de buscar un parámetro o término de comparación que nos sirva para considerar que dos o más personas son iguales, y por tanto, concluir que han de ser tratadas de igual forma. Así lo reconoce SUAY RINCÓN al decir que "en toda cuestión de igualdad se plantea siempre el mismo problema. Para que pueda concluirse, en efecto, que una persona o un conjunto de ellas están discriminadas, hace falta que «otros» se encuentren en mejor posición y disfruten de un régimen jurídico más favorable […] Sin «término de comparación», expresión acuñada por el Tribunal Constitucional, no hay, así, pues, desigualdad posible, ni mucho menos discriminación" [148].

Con certeza, la igualdad resulta ser un concepto relacional y por tanto resultado de un juicio comparativo entre situaciones semejantes para referir la desigualdad denunciada[149]. Es este

---

[146] Como señala GIMÉNEZ GLÜCK «de lo que se trata es de comparar dos supuestos de hecho, que han de ser iguales si queremos demostrar que la diferencia de trato que se les ha aplicado es inconstitucional […] Se clarifica que cuando el Tribunal Constitucional está haciendo referencia a dos supuestos de hecho iguales no está solicitando que los supuestos de hecho estén en situación idéntica, sino similar», continúa diciendo éste que «el juicio de igualdad se debe centrar en determinar si respecto a la razón de ser de la norma los supuestos de hecho están similarmente situados, porque si es así la diferencia de trato será inconstitucional, y si están disimilarmente situados la diferencia de trato será constitucional» («Contenido y función del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad, Recensión», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 20, 2007, pág. 686).

[147] GARCÍA DORADO, F., *op. cit*., pág. 71.

[148] SUAY RINCÓN, J.: «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 842 y *vid. El principio de igualdad en la Justicia Constitucional*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, págs. 154-157. En este sentido, el Tribunal Constitucional es inflexible ante la ausencia total de términos de comparación para dilucidar en qué momento han sido discriminados y respecto de quienes, por ello alega, que si no hay término de comparación no procede entrar a examinar discriminación alguna. De ello se desprende la necesidad del recurrente de demostrar la existencia de un «tertium comparationis», algo imprescindible para poder concluir la inconstitucionalidad de la norma impugnada por ser contraria al artículo 14 de la C.E.

[149] Así, RODRÍGUEZ BEREIJO reseña que «la igualdad es un concepto relacional y por tanto resultado de un

carácter relacional de la igualdad, el que exige y conlleva la necesidad de recurrir a un término de comparación para entender su estructura.

Es importante señalar que es en la fase de aportación, en la que corresponde al recurrente demostrar su existencia, determinando la relevancia del elemento factual de la comparación. Por ello entendemos que, la persona que denuncia la existencia de un trato desigual injustificable, tiene la obligación de aportar un término de comparación que sirva de base para determinar acerca de la vulneración del principio de igualdad. A tal efecto, debe acreditar que otra persona situada en idéntica condición y circunstancia que la suya, se halla en una mejor condición o ha sido beneficiada o disfruta de un régimen jurídico más favorable[150].

De este modo, la necesidad del recurrente de demostrar la existencia de un tertium comparationis, resulta ser algo imprescindible para poder concluir la inconstitucionalidad de la norma impugnada por ser contraria al artículo 14 de la Constitución española.

A tal efecto, expondremos unas cuantas reglas o criterios que deben observarse en el control de la constitucionalidad de normas que violen la garantía de igualdad del artículo 14 de la Constitución española, como es, que el término de comparación pertenezca al mismo sistema normativo que la norma viene impugnada (sistema estatal, autonómico, etc.), aunque se permite la posibilidad de plantear el término de comparación entre dos regímenes normativos diversos si se trata de un régimen especial como ocurre, por ejemplo, en la seguridad social[151].

---

juicio comparativo entre situaciones homogéneas, semejantes o equiparables (el tertium comparationis) que, sin embargo, son objeto de una diferencia de trato normativa, cuyos rasgos considerados relevantes, para afirmar o negar la igualdad entre ellas, no viene impuesta por la naturaleza misma de las realidades que se comparan, sino por el punto de vista desde el cual se realiza el juicio de igualdad; es decir, por una decisión de quien juzga […] Estos elementos o puntos de vista directores, aunque se extraigan del Derecho positivo, acaban por remitir a nociones ajenas a él; nociones (lo "objetivo y razonable", los "criterios y juicios de valor generalmente aceptados") que resultan, en última instancia, de las representaciones axiológicas o de la justicia imperantes en la sociedad en el momento histórico y según la materia de que se trate» [*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)*, cit., pág. 55].

[150] Entiende ALONSO GONZÁLEZ que «el término de comparación debe ser puesto a disposición del Tribunal Constitucional por el recurrente por extensión al campo de la justicia constitucional de la regla por la cual incumbe la prueba del derecho a quien lo alega. El recurrente con esta actividad en el fondo está aportando nuevos elementos, diríase que fundamentales, para apoyar sus pretensiones» (*Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 56).

[151] Para una extraordinaria exposición sobre el tema, véase GAVARA DE CARA quien expresa «para que se acepte el planteamiento de una pretensión material en una situación de igualdad o desigualdad se hace necesaria la comparación. En definitiva, la igualdad es un concepto relacional, ya que para poder hablar de una diferencia de trato debe existir un término de comparación […] es decir, se requiere un sujeto activo destinatario del principio de

Efectivamente, el modo de hacer evidente la desigualdad que se denuncia es ilustrando la vulneración mediante la comparación entre las distintas posiciones jurídicas en las que puede encontrarse un mismo individuo, para poder concluir si los preceptos cuestionados vulneran o no el derecho a la igualdad del art. 14 de la Constitución[152].

El término de comparación, es por tanto, el mecanismo que el Tribunal Constitucional exige para entrar a examinar una eventual vulneración del principio de igualdad, partiendo de la concreción de la naturaleza del bien jurídico, que en síntesis son, homogeneidad en los términos de comparación y desigualdad de trato injustificada[153].

---

igualdad que haya adoptado decisiones o acciones que impliquen un tratamiento que produzca una diferencia entre dos o más personas, grupos o cosas de similares y comunes rasgos o características a partir de una comparación entre dichos elementos (el denominado tertium comparationis)». A estas alturas, insiste el autor, no es necesario insistir «que el único caso admisible de término de comparación es la existencia de dos supuestos de hecho iguales a los que se les aplica dos consecuencias jurídicas distintas» (*Contenido y función del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, págs. 36 y 91).

Igualmente *vid.* GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 2004, págs. 71-73, que recrean de forma amplia el carácter de interpretación que tiene el término de comparación ante el Tribunal Constitucional y del mismo autor, obsérvese «Contenido y función del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad, Recensión», cit., pág. 684.

[152] En el Auto 301/1985, de 8 de mayo (FJ 2), el Tribunal Constitucional se muestra rígido y ante la escasez de términos de comparación, no entra a examinar a fondo tales alegatos. Puntualizando además, que en los casos de alegato de desigualdad en la aplicación de la ley, que el peso de la prueba incurre sobre el recurrente, quién deberá de llevar los términos de comparación adecuados (SSTC 102/1999, de 31 de mayo (FJ 3), 111/2001, de 7 de mayo (FJ 2) y ATC 176/2005, de 5 de mayo (FJ 2).

[153] No debemos olvidar, como ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 138/2005, de 26 de mayo (FJ 3) que no brindan en el actual asunto, la debida homogeneidad para lograr entablar con certeza un juicio de igualdad en la ley, los términos de comparación proporcionados por el órgano judicial planteante del asunto.

En la misma línea, en la STC 229/2003, 18 de diciembre (FFJJ 6, 20 y 21), expone que la estimada vulneración del principio de igualdad, emanada de la selección de los cánones del procedimiento ordinario, necesita de base para la ejecución del juicio de igualdad, al no suministrarse un término de comparación lícito. Alega como término de comparación la Sentencia del Tribunal Supremo 1/1996 de 4 de julio, en la que se castiga a otro juez como autor de un delito de prevaricación.

Debe sostenerse, en aplicación a todo lo exhibido con anterioridad, que en el actual caso no se ha dado término de comparación lícito que deje expresar a este Tribunal un juicio en concordancia con el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley. La única Sentencia expuesta por el recurrente en su demanda de amparo, no establece término de comparación válido, referente a la condena por prevaricación de otro Juez.

De igual manera, el Tribunal Constitucional ha precisado que la demanda no define los datos precisos en los que funda la requerida identidad esencial de las condiciones personales que concurren en los supuestos llevados a comparación, con respecto a la violación del principio de igualdad, por tanto, todo juicio importante de semejanza fundado en este alegato es inadmisible [*vid.* SSTC 85/1989, de 10 de mayo (FJ 1); 128/1995, de 26 de julio (FJ 2); 158/1996, de 15 de octubre (FJ 4); 157/1997, de 29 de septiembre (FJ 6)].

De nuevo vuelve a precisar que podrá verificar la injusta desigualdad en el oportuno procedimiento jurídico-penal de la que emane la ilegalidad, sólo cuando se brinda un término de comparación exacto y determinado y será

Por lo que debemos concluir, conforme a la jurisprudencia asentada por el Tribunal Constitucional, que para poder estimar una vulneración del artículo 14 de la Constitución española es, pues, conditio sine qua non que se de un término de comparación que deje estampar la desigualdad que se denuncia[154].

## B. La igualdad efectiva o real

Una vez analizado el concepto de igualdad en su dimensión formal o jurídica y atendiendo a los múltiples ángulos que se desprenden del mismo, nos corresponde ahora señalar un nuevo contenido del principio de igualdad que vaya más allá de esta dimensión, para alcanzar una vertiente real o sustancial[155], apareciendo así un nuevo contenido o consecuencia que será la igualdad material[156].

---

viable realizar este juicio de igualdad o desigualdad, excepto cuando como en este supuesto ocurre, las remisiones que se dan son más bien no concretas, generales e indefinidas, siendo, por ello, de improbable efectividad tal juicio (ATC 177/2001, de 29 de junio).

[154] SSTC 47/2001, de 15 de febrero (FJ 6); 53/2004, de 15 de abril (FJ 2); 254/2005, de 11 de octubre (FJ 2) y 59/2008, de 14 de mayo (FJ 5) que dicen que influyen sobre el legislador, los condicionamientos y términos que, en base al principio de igualdad, se transcriben en un triple requerimiento, dado que las diferenciaciones procedimentales habrán de pronunciarse, también, en términos no incoherentes con tal propósito y deberán de exponer, por otro lado, un final distinguible y lícito y además tendrán asimismo finalmente, que no recaer en incongruencias manifiestas en el momento de imputar a los distintos grupos y clases de derechos, otras circunstancias jurídicas subjetivas en las que pueda darse estas situaciones o cualesquiera obligaciones.

[155] Entiende MOSQUERA MONELOS, que «la igualdad, para servir eficazmente a sus objetivos como ese importante derecho/principio/valor tiene que ir más allá de su dimensión formal o legalista y alcanzar una vertiente real o sustancial que es la que se busca con la igualdad material» («Derecho a la igualdad y medidas de garantía en el Proyecto de Ley Orgánica de igualdad», en el *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006, pág. 780).

También señala PÈREZ LUÑO que «la distinción entre igualdad formal e igualdad material más que una alternativa implica un proceso de ampliación del principio de igualdad en las sociedades pluralistas y democráticas. En dicha concepción material-formal de la igualdad […] su dimensión jurídica no puede desconectarse de las condiciones políticas, económicas y sociales que gravitan sobre su realización; al tiempo que su dimensión material no puede abordar su programa de equilibrio en la distribución de las oportunidades y los bienes sin contar con los cauces formales que, en el Estado de derecho, garantizan a los ciudadanos de los abusos de quienes desempeñan el poder» (*Dimensiones de la igualdad*, cit., pág. 38).

[156] La concepción material del derecho a la igualdad nace ante la necesidad de corregir las injustas diferencias sociales que recaían sobre los ciudadanos. Su interpretación es de origen socialista que vinculaba desigualdad con factor económico y social de desarrollo, al entender que la igualdad formal del liberalismo no era capaz de acabar con las injustas diferencias sociales. Autores como HELLER hicieron eco en su obra de numerosas referencias a la materialidad del principio de igualdad para que la igualdad formal fuera corregida en el Estado social de Derecho con la intención de tenerse en cuenta la posición real de los ciudadanos y tender a una equiparación real y efectiva (*Escritos políticos*, Alianza, Madrid, 1985, págs. 303-334). Para abundar en el tema, véase CARMONA CUENCA,

Ciertamente, la igualdad jurídica del Estado liberal ante la ley y en la ley no son suficientes para reparar las desigualdades de hecho existentes en la sociedad, dado que la ley es igual para todos, pero no todos se encuentran en igual posición en el punto de partida y si se les aplica una ley igual paras todos, el resultado logrado puede ser discriminatorio[157]. Por ello, en nuestro Estado social el mandato de igualdad tiene también una significación material. El actual Estado social y democrático de Derecho implica y exige el establecimiento de diversas diferencias de trato jurídico[158] en favor de ciertos colectivos discriminados, permitiendo remover obstáculos y llegar a la igualdad real y efectiva[159], lo que convierte al Estado en el precursor activo del cambio social.

La evolución del concepto de igualdad ha dado lugar a las diferentes acepciones que de la expresión igualdad ha realizado la Constitución española de 1978, obligando a interrelacionarse entre ellas, perdiendo así, el sentido único y exclusivamente formal, que tenía en los ordenamientos liberales y enriqueciéndose con la multitud de acepciones que ha adquirido de conformidad con el texto constitucional.

En efecto, la configuración del Estado social y democrático de Derecho exige la intervención de los poderes públicos para que promuevan la igualdad de los individuos con el mandato de hacerla real y efectiva[160], lo que puede llegar a traducirse en la incorporación de

---

E.: «El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., págs. 265-286.

[157] En este logro, el legislador trata de garantizar la igualdad en el punto de partida para favorecer a los grupos que se encuentran injustamente discriminados, pero no puede garantizar la igualdad en el punto de llegada, porque la igualdad en el resultado no sólo está sujeta a las normas, sino también a numerosas requisitos de salida que pueden derivarse en sociales, económicas, personales, raciales, de género, etc. Véase ALARCÓN CABRERA, C.: «Reflexiones sobre la igualdad material», en *Anuario de filosofía del derecho,* núm. 4, 1987, pág. 37.

[158] La STC 128/1987, de 16 de julio (FJ 7), establece que logra incluso aparecer solicitado, el tratamiento diferente de contextos diversos, en un Estado social y democrático de Derecho, para que la justicia y la igualdad, valores que la Constitución presenta con el perfil de superiores del ordenamiento, estén plenamente garantizados, a cuyo resultado adjudica también el que las circunstancias para que la igualdad sea real y efectiva, deban ser impulsadas por los poderes públicos.

De igual forma, se manifiesta en la STC 3/1983, de 25 de enero (FJ 3), al expresar que lo que reincide sobre presupuestos de hecho que en sí mismos son diferentes y sostiene por ocupación necesariamente coadyuvar la reintegración o impulso de la igualdad real, es la oportuna exigencia de la constitución de un tratamiento desigual, dado que en tal supuesto la distinción de régimen jurídico se muestra requerida por dicho principio e integra una herramienta necesaria para su correspondida efectividad y además no se enfrenta al principio de igualdad, haciendo de esta manera más resolutiva su labor.

[159] El Estado tiene la obligación de promover la igualdad real y efectiva, donde se mezclan los derechos públicos subjetivos y el del individuo a participar de dicho Estado, en tanto puede participar en las acciones positivas provenientes de los poderes públicos.

[160] En estos términos se manifiesta MERCADER UGUINA, al indicar que «la dimensión de lo "social" ha llevado al Estado contemporáneo a dejar de ser un mero garante de libertades individuales para responsabilizarse

acciones positivas, con el objetivo de instaurar medidas temporales que reparen las situaciones en que se hallan las personas como consecuencia de prácticas o de sistemas sociales discriminatorios y que implanten la igualdad de oportunidades en la práctica[161]. Apoyando esta tesis el Tribunal Constitucional en su Sentencia 6/1981, de 16 de marzo (FJ 5), afirma que el art. 9.2 de la Constitución española de 1978 impone actuaciones positivas a los poderes públicos, al expresar que "la cláusula del Estado social (art. 1.1) y, en conexión con ella, el mandato genérico contenido en el art. 9.2, imponen sin duda actuaciones positivas de este género". Dado que su objetivo no es otro que dar cumplimiento a la concepción material de la igualdad.

Consciente de esta situación, el constituyente español hace una distinción entre esos dos conceptos formal y material del derecho a la igualdad y reinterpreta la igualdad formal e incorpora el principio de igualdad material con el fin de conseguir una equiparación real y efectiva de los derechos sociales de los ciudadanos[162].

De tal manera, el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 señala que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones necesarias para conseguir que la

---

integralmente del mantenimiento y mejora de un justo orden social» («Algunas reflexiones sobre el modelo social de la Constitución española, 25 años después», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 40, 2002, pág. 169).

En la misma línea, GARCÍA-PELAYO, dice que «le corresponde al Estado como una de sus principales misiones la responsabilidad de la procura existencial de sus ciudadanos, es decir, llevar a cabo las medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no puede asegurarse por sí mismo» (*Las transformaciones del Estado contemporáneo*, 2ª ed., 11ª reimp., Alianza, Madrid, 2005, pág. 28).

[161] *Vid.* CASAS, J.I.: «Características del trabajo de la mujer, El caso español», en *Sociología del trabajo*, núm. 3, 1988, págs. 17-34. En este sentido véase también la obra de GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Una manifestación polémica del principio de igualdad, Acciones positivas moderadas y medidas de discriminación inversa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

[162] El Tribunal Constitucional ha considerado desde el inicio de sus pronunciamientos, que el art. 9.2 de la Constitución española de 1978 suele entenderse como una consecuencia o corolario del principio de igualdad formal de acuerdo con las exigencias de un Estado Social y democrático de Derecho y así lo ha expresado en su Sentencia 34/1981, de 10 de noviembre (FJ 3), al expresar que primeramente, el principio de igualdad jurídica establecido en el artículo 14 hace alusión, a la totalidad de la Ley, pero en ningún momento impide que el legislador examine la necesidad o beneficio de distinguir circunstancias diferentes y de proporcionarles un trato desigual, que consigue además venir requerido, en un Estado Social y democrático de Derecho, para la eficiencia de la justicia y la igualdad (artículo 1 de la Constitución española de 1978), valores que la Constitución acredita con el carácter de superiores del Ordenamiento, a cuyo resultado imputa, también, el que se impulsen las situaciones para que la igualdad sea real y efectiva (art. 9.2 de la Constitución española de 1978), por parte de los Poderes Públicos y se haga con la mayor resolutividad posible. Lo que condena el principio de igualdad jurídica es que la desigualdad de trato legal no esté justificada por no ser razonable, es decir, la discriminación, como expone de manera concreta el artículo 14 de la Constitución española de 1978.

igualdad sea real y efectiva[163]. La igualdad material así consagrada ha sido fruto de la evolución reciente de las Constituciones contemporáneas y representa una nueva incorporación de la igualdad en el Estado social y democrático de Derecho. En fin, se trata de avanzar en la consecución de una igualdad real para todos aquellos que se encuentran en una situación de desventaja respecto a los demás, y eliminar así que puedan ser discriminados. Por ello, el principio de igualdad aparece como un mandato a los poderes públicos y requiere que promuevan los medios necesarios para interesar progresivamente llegar a una igualdad en los hechos[164].

Siguiendo esta concepción, cabe afirmar que la igualdad material obliga a integrar la igualdad jurídica del artículo 14 de la Constitución española de 1978 y sirve como principio limitador y promotor de la actividad de los poderes públicos y por tanto del legislador, ya que, teniendo en cuenta la posición social real en que se encuentran las personas, tiende a una equiparación real y efectiva de los mismos[165], lo que supone, la modificación de las circunstancias que impiden a los ciudadanos ejercer sus derechos y acceder a las oportunidades a través de medidas estructurales, legales o de política pública. Es decir, la concepción de la igualdad formal y material a la vez, permitirá al legislador acercarse a través de fórmulas legales a un concepto sustancial o real de la igualdad, permitiendo establecer tratos normativos

---

[163] En el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 se dice que sobre los poderes públicos recae impulsar las circunstancias para que la libertad y la igualdad del sujeto y de las agrupaciones en que se incluye sean ciertas y auténticas; proporcionar la colaboración de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social y promover las dificultades que imposibiliten u obstaculicen su plenitud.

Este precepto tiene sus antecedentes en el artículo 3 de la Constitución Italiana de 1947 que dictamina que se establece como deber de la República eliminar las dificultades de orden económico y social que, fijando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, imposibilitan la total ampliación de la personalidad humana y la real intervención de cualesquiera trabajadores en la vida política, económica y social del país.

[164] En estos términos se manifiesta ZOCO ZABALA, M.C.: «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», cit., pág. 2, [Consultado el 21 de enero de 2015].

[165] Acerca del principio de igualdad material justificado en la Constitución española de 1978, en concreto, en su artículo 9.2, podemos decir que esta es, en extracto, la apreciación facilitada por el Tribunal Constitucional.

La STC 39/1986, de 31 de marzo (FJ 4), indica que el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, a resultas de que logre conseguir la igualdad sustancial o material entre los sujetos, es un mandato que menoscaba la labor de los poderes públicos, del que no se origina específicamente el derecho a constituir parte de órganos de la Administración pública y con autonomía de su estado social.

STC 19/1988, de 16 de febrero (FJ 10) dice que la aceptación de pautas específicas que procuren modificar las consecuencias diversas que, en orden al goce de bienes autenticados por la Constitución española de 1978, es lo que consigue asignar el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, como ponderación de principio, además de que dichas pautas se continúen del empleo de condiciones genéricas en una sociedad cuyas diferencias fundamentales han sido negativamente apreciadas por la propia norma esencial y así este Tribunal ha sostenido ya oportunidad de determinar que lo declarado en el reiterado y aludido art. 9.2 de la Constitución española de 1978,

desiguales en aras de conseguir el objetivo constitucionalmente perseguido en relación con grupos sociales desfavorecidos[166].

Ahora bien, en la persecución de la igualdad sustancial, el criterio clasificador que debe realizar el legislador para poder introducir desigualdades normativas, debe ser razonable[167]. Efectivamente, ante el juicio de igualdad sustancial las medidas normativas de diferenciación adoptadas deben apuntar a la consecución de una igualación de hecho y ser capaces de conseguir el fin previsto[168]. Dado que el Derecho es el instrumento capaz de actuar contra las más odiosas desigualdades en el ámbito de la igualdad[169].

La finalidad de esta diferencia de trato legal no es otra que proteger a ciertos sectores sociales que se encuentran más desprotegidos y por tanto discriminados. De este modo, la incursión del art. 9.2 de la Constitución española de 1978 ha servido para justificar el trato

---

para prosperar hacia la obtención de la igualdad sustancial, puede requerir un límite minucioso de desigualdad formal.

STC 166/1988, de 26 de septiembre (FJ 2), señala que el artículo 14 de la Constitución española de 1978, recoge una igualdad que no prescinde la toma en cuenta de argumentos objetivos que racionalmente acrediten la desigualdad de trato legal y que el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, imputa a los Poderes Públicos la exigencia de que la libertad e igualdad del sujeto y de las agrupaciones en que se incluyen acaezcan realmente efectivas, de activar las condiciones, prevaleciendo la más restringida esfera de una igualdad puramente formal y promoviendo una significación del principio de igualdad conforme con la idéntica enunciación del artículo 1 de la Constitución española de 1978. Lo que se está denominando por un sector de la doctrina como discriminaciones positivas, es que las leyes implanten disposiciones desiguales, lo cual está siendo aceptado por el Tribunal Constitucional y ello además es una maniobra difícil pero muy perspicaz y positiva y no está excluido por la prohibición de discriminación que comprende el art. 14 del Tribunal Constitucional.

[166] MOSQUERA MONELOS, S., *op. cit.*, págs. 769-785.

[167] El Alto Tribunal ha afirmado en su STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10), que no se debe tratar del ajuste del hecho a la regla, cuando se hace referencia a la inconsistencia del Legislativo, pero tampoco puede disminuirse su análisis a la comparación del precepto legal discutido con la disposición constitucional que se dice vulnerada. Aunque tolerara otros principios del 9.3 de la Constitución española de 1978, cuando produce desigualdad, el hecho del Legislativo se evidencia caprichoso. Y no ya desigualdad mencionada por la discriminación (que ésta atañe al art. 14 Constitución española de 1978), sino a los requerimientos que el art. 9.2 de la Constitución española de 1978 comprende, con propósito y finalidad que, a veces, conlleva una política legislativa que no debe someterse a la mera igualdad ante la ley, consistente en causar la igualdad del sujeto y de las agrupaciones en que se sumerge.

[168] PÉREZ PORTILLA, K., *op. cit*., pág. 140.

[169] El Tribunal Constitucional ha expresado en muchas de sus sentencias cuando ha hecho alusión al artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, la necesidad de que el legislador no trate a todos los sujetos de igual modo, sino que ha de ser competente para examinar de manera distinta aquellos contextos que son diversos en la vida real. Así ha afirmado que consigue requerir un límite minucioso de desigualdad formal y de esta manera, desarrollarse con el objetivo de la obtención de la igualdad sustancial, lo promulgado en el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 [fundamentalmente SSTC 114/1983, de 6 de diciembre (FJ 2); 98/1985, de 29 de julio (FJ 9) y 19/1988, de 16 de febrero (FJ 10)].

favorable a estos sectores sociales que se encuentran en situación de discriminación ante los demás, sin que ello contradiga el principio general de igualdad del art. 14 de la Constitución española de 1978[170].

De las consideraciones hasta aquí expuestas se desprende que existen dos formas de especial relevancia de la igualdad, que son, la igualdad formal y la igualdad material. La igualdad formal[171], la más antigua, significa que la ley debe tratar a todos los ciudadanos de la misma manera, mientras que la igualdad material se identifica con la idea de conseguir la igualdad real y esto ha de hacerse tratando a los ciudadanos de distinta manera[172].

### C. La complementariedad de las dos acepciones de igualdad constitucional, formal y material

El estudio precedente nos ha permitido acotar las dos acepciones más relevantes del principio de igualdad que recoge la Constitución española de 1978 en sus artículos 14 y 9.2, tanto formal o jurídica, como material o efectiva. En ambas dimensiones de igualdad, ante la ley y efectiva, las leyes deben ser iguales para todos para que exista igualdad. Ahora bien, el punto de partida no es igual para todos, por tanto es desigual y hay que remover los obstáculos para su desarrollo. No obstante, en las dos formas de igualdad, pueden establecerse condiciones diferentes para encontrarse en el punto de llegada.

---

[170] El método propicio a estos sectores sociales ha estado admitido por la doctrina del Tribunal Constitucional que en su Sentencia 3/1983, de 25 de enero (FJ 3), justificando y llevando a cabo la distinta metodología legal para aquellos casos en los que pueda existir una desigualdad en las circunstancias materiales últimas reseñadas de los destinatarios de la regla que ha sido estipulada, argumentando que lo que tiene su base no sólo en la diferente situación económica de ambos individuos, sino en su relativo puesto en la misma y específica circunstancia jurídica que los relaciona, que es sumisión y obediencia de uno en conexión con el otro, es la finalidad de comparar una desigualdad originariamente entre empleado y dueño y se debe por ello, de una desigualdad objetiva y que no se rompe por la admiración apartada de casos únicos. Por tanto, puede preverse que el legislador al moderar las uniones de trabajo, esencialmente rangos y no sujetos concretos e intenta disminuirla a través de la correcta constitución de dimensiones igualatorias, verificando la falta de igualdad socioeconómica del asalariado en relación al propietario de la empresa.

[171] En palabras de CANO MATA, «el principio de igualdad comporta informar el ordenamiento jurídico; completar la labor administrativa; llenar las lagunas de la ley» (*El principio de igualdad en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 8).

[172] PÉREZ LUÑO señala que «con ello, la igualdad material queda despojada de su contenido axiológico como criterio-guía o meta a alcanzar por el ordenamiento jurídico, para convertirse en una mera regla inmanente al funcionamiento del sistema que tiende a asegurar su perpetuación, es decir, el status quo económico y social» (*Dimensiones de la igualdad*, cit., pág. 44).

En base a ello, los dos principios de igualdad se modulan recíprocamente, y así lo ha expresado el Tribunal Constitucional, en su STC 216/1991, de 14 de noviembre (FJ 5), al decir que "la incidencia del mandato contenido en el artículo 9.2 sobre el que, en cuanto se dirige a los poderes públicos, encierra el artículo 14 supone una modulación de este último, en el sentido, por ejemplo, de que no podrá reputarse de discriminatoria y constitucionalmente prohibida -antes al contrario- la acción de favorecimiento, siquiera temporal, que aquellos poderes emprenden en beneficio de determinados colectivos, históricamente preteridos y marginados, a fin de que, mediante un trato especial más favorable, vean suavizada o compensada su situación de desigualdad sustancial" [173].

Asimismo TORRES DEL MORAL parte del concepto integrador entre la igualdad formal y la igualdad material, al expresar que "el principio político de igualdad, la igualdad real y efectiva como conquista, como punto de llegada, no sólo no está enfrentado, ni real ni dialécticamente, al principio jurídico de igualdad, a la igualdad ante la ley y en la ley, sino que es su proyección más plausible en un Estado social y democrático de Derecho. En éste, la igualdad no es ni puede ser únicamente formal, sino también real, sin mengua de su juridicidad; la igualdad no puede medirse meramente en términos de presente, sino también de futuro". Es decir, la igualdad jurídica tiene una inesquivable vocación de efectividad; la igualdad ante y en la ley busca activamente que también la haya en la realidad que regula[174].

En la doctrina no dudan en mantener que existe relación entre la igualdad formal y sustancial al considerar que ambos principios no son contradictorios u opuestos, sino que la igualdad material enaltece el contenido de la igualdad formal[175]. También se aduce, que la proyección más loable del artículo 9.2 CE es la de matizar y modular la interpretación del

---

[173] Entre otras, SSTC 19/1989, de 31 de enero (FJ 4); 145/1991, de 1 de julio (FJ 2); 109/1993, de 25 de marzo (FJ 3), etc.

[174] TORRES DEL MORAL, además sostiene que «el artículo 9.2 sigue conservando la funcionalidad de facilitar una interpretación del artículo 14 como atinente también a la igualdad real y efectiva por cuanto la integración de ambos preceptos proporciona una cobertura constitucional explícita para ello» («¿Qué igualdad?», en la *Revista de Derecho Político,* núm. 44, 1998, págs. 98 y 102).

[175] MORAGA GARCÍA, concreta que «en el artículo 9.2 del texto constitucional, aparece recogida la llamada "Igualdad Material", como un mandato dirigido a los poderes públicos que exige que se promuevan las condiciones para que la igualdad de los individuos y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas. Con ello, se autoriza al legislador para desarrollar una acción igualizante, más allá de la mera igualdad formal. Finalmente, el artículo 14 reconoce que los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna, entre otras, por razón de sexo. Recogiéndose la llamada "Igualdad Formal", que se define en dos vertientes distintas: la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley» («La igualdad entre hombres y mujeres en la Constitución española de 1978», en la *Feminismo/s, Revista del Centro de Estudios sobre la Mujer de la Universidad de Alicante*, núm. 8, 2006, pág. 58).

artículo 14 CE[176]. De esta forma, puede decirse que los principios de igualdad formal e igualdad sustancial o material no son inconciliables, sino interdependientes[177]. Naturalmente, en mi opinión, puedo decir que es posible llegar a una deducción lógica de que no existe una total desconexión entre una y otra igualdad[178].

Por lo mismo el Tribunal Constitucional ha interpretado en sus sentencias 114/1983, de 6 de diciembre (FJ 2) y 98/1985, de 29 de julio (FJ 9) que "el art. 9.2 de la Constitución española de 1978, que contiene un mandato a los poderes públicos para que promuevan las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, y para que remuevan los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, puede actuar como un principio matizador de la igualdad formal consagrada en el art. 14 de la Constitución española de 1978, permitiendo regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material".

Siguiendo a MATEOS BUSTAMANTE, este autor a la pregunta, si son irreconciliables las dos igualdades, responde que aunque parece complicado mantener los dos principios a la vez, no son irreconciliables si se busca una interpretación conjunta de ambos artículos 9.2 y 14, lo que se traduce, según manifestación del Tribunal Constitucional y de la doctrina, "en que las desigualdades ante la ley son admisibles, siempre que busquen la igualdad material, es decir, favorezcan a los desfavorecidos; sean proporcionadas, no colocando a los no beneficiados en una situación injustamente inferior y se establezcan en abstracto, es decir, que sean para todas las personas que cumplan unos determinados requisitos y optando todos los desfavorecidos al beneficio en condiciones justas (lo que algunos autores llaman «igualdad en la desigualdad»). De esta manera, se pretende conseguir un equilibrio entre las dos igualdades, garantizando que se cumple el mínimo de ambas" [179].

---

[176] MONTILLA MARTOS, J.A.: «El mandato constitucional de promoción de la igualdad real y efectiva en la jurisprudencia constitucional, Su integración con el principio de igualdad», en VV.AA., *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 454.

[177] CARMONA CUENCA, E.: «El principio de igualdad material en la Constitución Europea», en VV.AA., *La Constitución Europea*, *Actas del III Congreso Nacional de Constitucionalistas de España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 269. Así lo entiende esta autora, puesto que el principio de igualdad formal no prohíbe toda diferencia de trato normativo, sino que sólo exige que esa diferencia debe estar basada en una razón relevante, se puede afirmar que la diferente posición social y económica de los individuos es una razón relevante para ser tratados jurídicamente de forma diferente.

[178] RUIZ MIGUEL, A.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Doxa, Cuadernos de filosofía del derecho*, núm. 19, 1996, pág. 40.

[179] MATEOS BUSTAMANTE, J.: «Derecho y Matemáticas, Igualdad formal e Igualdad material» [en línea], 2012, Disponible en http://www.golpesdereves.com/2012/02/derecho-y-matematicas-igualdad-formal-e_22.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

Conforme a lo anterior, el Tribunal Constitucional propugna extender la igualdad al contenido jurídico-material del mandato legal, haciendo una reinterpretación material del artículo 14 de la Constitución española de 1978, trascendiendo la compresión del artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 como principio de contenido normativo propio[180]. Así pues, la interpretación del principio de igualdad ante la ley, no puede hacerse aisladamente sino en el contexto de valores y preceptos que se inserta desde el Estado de Derecho y puesto en conexión con los diversos tipos de relación social, esto es, no sólo en el Estado meramente formal sino también en el Estado material[181], en el intento de ampliar el efecto de irradiación de la igualdad.

---

[180] VILLACORTA MANCEBO, indica que «la igualdad del artículo 14 de la Constitución española de 1978 coherente con el Estado social y democrático de Derecho comprende como contenidos, la prohibición de la arbitrariedad en la creación y aplicación de la norma, exigencia de razonabilidad; y en relación con el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, mandato de promoción de una igualdad de oportunidades» (*Principio de igualdad y Estado Social, Apuntes para una relación sistemática*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 2006, pág. 110). A su vez, JIMÉNEZ CAMPO, considera que «ha cambiado no sólo el ámbito sobre el que la igualdad se proyecta -la exigencia de una igualdad efectiva, en el seno mismo de la sociedad civil- sino también toda una teoría sustancialista de las fuentes […] según la cual la ley se identificaba por notas materiales» («La igualdad jurídica como límite frente al legislador», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 3, núm. 9, 1983, pág. 74). Al respecto, señala MONTILLA MARTOS que «el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 aporta un contenido sustantivo que permite superar la perspectiva formal en aras de su realidad y efectividad. La interpretación integrada de los artículos 14 y el 9.2 de la Constitución española de 1978 se ha articulado procesalmente mediante la imbricación del segundo en el juicio de razonabilidad que utiliza al primero como parámetro de constitucionalidad» («Principio de igualdad y Estado social, La discriminación positiva en la justicia europea y en la justicia constitucional española», en VV.AA., *El constitucionalismo en la crisis del estado social*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 89 y 90).

[181] De ahí, que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 12/2008, de 29 de enero (FJ 4), haya afirmado que ha habido oportunidad, con respecto al artículo 9.2 CE, de confirmar que la igualdad que el artículo 1.1 de la Constitución española de 1978 divulga como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico (inmanente, a la condición de Estado Social que ese ordenamiento protege, va unido el valor justicia, pero además, a la de Estado de Derecho) no sólo se convierte en la de carácter formal reflejada en el artículo 14 y que, aparenta involucrar exclusivamente un deber de contención en la creación de desigualdades caprichosas, en un primer momento, sino además que exige a los poderes públicos, en la de carácter trascendental recogido en el artículo 9.2, entablar las circunstancias para que sean realmente efectivas, la de los sujetos y de las agrupaciones de personas [STC 216/1991, de 14 de noviembre (FJ 5)]. Expresado de otro forma, al ser consecuente de que solamente desde esa igualdad sustantiva es viable la ejecución segura del libre progreso de la identidad, el artículo 9.2 CE manifiesta el empeño del constituyente de conseguir no sólo la igualdad formal sino además la igualdad sustantiva, por tanto, el constituyente vislumbra con el posible beneficio de esa igualdad material, el declive negativo de prohibición de actuaciones discriminatorias. La anexión de esa expectativa es apropiada de la determinación del Estado como social y democrático de Derecho, que repercute a todo el ordenamiento jurídico y con la que se inicia el articulado de la Constitución española de 1978 [STC 23/1984, de 20 de febrero (FJ 4)].

Se debe conceder total razón y capacidad, a una interpretación, en concreto, a la apreciación de la trascendencia de los diferentes artículos constitucionales, habida cuenta de que la Constitución no es el conjunto y el añadido de una diversidad de preceptos aislados, sino justamente está regentado y encaminado a su vez, por la aclamación de su art. 1, en su apartado 1, el orden jurídico primordial de la corporación política, a partir de la que

Esta comprensión del concepto de igualdad constitucional queda absolutamente superada dentro del actual Estado social y democrático de Derecho, al no existir contraposición entre la igualdad formal y material. La igualdad material implica establecer diferencias de trato jurídico en favor de ciertos colectivos sociales establecidos por el constituyente, lo que la ubica dentro del esquema conceptual que tiene la igualdad formal cuando entra en juego algún criterio de diferenciación de trato jurídico igualmente en favor de grupos sociales en desventaja admitidos por el legislador[182].

Por último, la finalidad pretendida por el Tribunal Constitucional no es otra que darle la máxima amplitud y dinamismo a la igualdad formal del artículo 14 de la Constitución española de 1978, dentro de la comprensión global del texto, en la consecución de hacerla compatible con la igualdad real y efectiva que promulga el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, lo que le ha servido para proteger a los grupos sociales más desfavorecidos, y admitir con ello, la validez constitucional de las medidas de acción positiva[183]. De esta forma, se pretende conseguir que haya un equilibrio entre ambas igualdades, para garantizar que se cumple el mínimo de las dos.

---

convenientemente se obtiene como resultado un régimen razonable en el que logren el hueco y la efectividad que el constituyente quiso concederles, cualesquiera de sus materias [STC 206/1992, de 27 de noviembre (FJ 3)].

[182] REY MARTÍNEZ, F.: «El principio de igualdad y el derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo», en *la Ley, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 2000, pág. 1720.

[183] GÁLVEZ MUÑOZ, L. y SIEIRA MUCIENTES, S., *op. cit*. [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

## *IV. LAS VÍAS PROCESALES DE ACTUACIÓN ANTE LA IGUALDAD: EL RECURSO DE AMPARO*

El recurso de amparo es un procedimiento judicial sumario y subsidiario en relación al proceso judicial ordinario, que tutela la posible lesión de los derechos fundamentales de los ciudadanos recogidos en la Constitución, del que conoce y falla el Tribunal Constitucional como garante de la misma. El amparo cumple a su vez una doble función de protección, al ciudadano garantizándole sus derechos fundamentales y a la Constitución la inviolabilidad de sus preceptos por cualquier acto de autoridad de un poder público que vulnere los derechos fundamentales que estén reconocidos constitucionalmente.

El recurso de amparo fue previsto por primera vez en España en la Constitución española de 1978, en sus arts. 53.2, 161.b, 162.b y 164.1 y más ampliamente detallado en los arts. 41 a 58, del Título III, de la Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre del Tribunal Constitucional, para proteger en los términos establecidos en esta Ley, las violaciones de cualesquiera de los derechos y libertades en ella establecidos, originados por cualquier disposición, actos u omisiones de los poderes públicos del Estado, Comunidades Autónomas o entes públicos, así como de sus funcionarios[184].

La introducción del recurso de amparo en nuestra Constitución se realizó imitando a otros países europeos como Alemania que si aceptaron esta institución, pues aunque no se trata de un procedimiento indispensable del Estado constitucional, como demuestra su ausencia en Francia, si puede aducirse que se trata de un elemento vital de nuestro ordenamiento constitucional.

Nuestra Constitución española, en armonía con las demás Constituciones europeas, depositó en el Tribunal Constitucional la defensa como última súplica de los derechos y libertades recogidos en la lectura del art. 53.2 CE, a través del recurso de amparo cuando se haya vulnerado algún derecho fundamental de los contemplados en los arts. 14 al 29 CE, inherentes a la dignidad humana y las libertades públicas, así como el derecho a la objeción de conciencia recogido en el art. 30.2 CE, siempre que se hayan agotado las vías de la jurisdicción ordinaria

[184] Entiende BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO atendiendo a las SSTC 269/2005, de 24 de octubre (FJ 4) y 326/2006, de 20 de noviembre (FJ 2), que el recurso de amparo otorgado para reparar las infracciones del derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley, supone la nulidad y retroacción de la resolución dictada por otra nueva que respete el derecho fundamental vulnerado. En esta nueva resolución el Tribunal no debe renunciar al cambio de criterio que ha sido cuestionado, siempre que esté expresamente justificado y razonado («El principio de igualdad y la actuación de los tribunales», cit., págs. 2192 y 2193).

previas, con el fin de que los órganos judiciales hayan tenido ocasión de pronunciarse sobre la vulneración del derecho infringido[185].

Es por tanto, un remedio último y extraordinario de defensa, que corresponde conocer al Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución, reservado en aquellos casos en que el procedimiento seguido por los tribunales ordinarios haya sido ineficaz[186]. Excepcionalmente, será posible la presentación directa cuando la violación proceda del Poder legislativo.

El carácter subsidiario que tiene el recurso de amparo persigue dos presupuestos procesales para remediar la denuncia planteada, por un lado, la exigencia de que sean los Tribunales ordinarios los que cumplan con su función de subsanar las lesiones constitucionales planteadas, al darles la ocasión de reparar dicha vulneración y, de otro, dejar al Tribunal Constitucional realizar su trabajo, dándole la posibilidad de enmendar la vulneración del derecho fundamental que se alega[187].

El objeto del recurso de amparo también tiene una doble función tutelar, por un lado su condición subjetiva en la protección de los derechos y libertades fundamentales, que impide que el proceso se desnaturalice y pierda sus carácter subsidiario, o lo que es igual, que se produzca una contraposición de las funciones en el orden jurisprudencial, al interponer en primer lugar la función común llamada el "amparo judicial ordinario" que le corresponde a los Tribunales ordinarios, sobre la función extraordinaria que se atribuye al Tribunal Constitucional limitada a las garantías constitucionales, lo que se llama el "amparo constitucional" de dichos deberes[188] y, de otro, orientado a la defensa objetiva de la Constitución, pues no hay que olvidar, que el recurso de amparo no es sólo una garantía de los derechos fundamentales y las libertades públicas, sino que también es garante de la observancia de la Constitución a través del Tribunal Constitucional como intérprete supremo de la misma[189].

En consecuencia, en su estimación el Tribunal constitucional actuando como intérprete supremo de la Constitución, puede declarar la inconstitucionalidad de una ley siempre que su articulado vulnere o sea el origen de cualquier violación de los derechos fundamentales, señalando al respecto, que todo lo que afecte al ejercicio de los derechos constitucionales puede

---

[185] *Vid.* STC 81/1992, de 28 de mayo (FJ 3).

[186] STC 130/1989 de 17 de julio (FJ 1).

[187] STC 139/2014, de 8 de septiembre (FJ 3).

[188] STC 113/1995 de 6 de julio (FJ 1).

[189] STC 83/1982 de 22 de diciembre (FJ 2).

considerarse propio de su actuación[190]. En todo caso, el Alto Tribunal al no considerarse una tercera instancia que deba revisar los hechos declarados ya probados en el proceso, actuará a partir de esta premisa y limitará su actuación a concretar si efectivamente existe violación de los derechos o libertades para restablecer los mismos[191].

Asimismo, no es posible sostener el recurso de amparo para pretensiones distintas a las expresadas en el art. 41 LOTC, que van dirigidas expresamente a restablecer o preservar la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas. Así, puede darse con las vulneraciones del Derecho Comunitario, que al no poder por sí solas hacer procedente la vía de amparo como medio de defensa, ya que el control para la adecuada actividad realizada por los poderes públicos del Estado a ese Derecho Comunitario no le corresponde realizarlo al Tribunal Constitucional, más bien a los órganos jurisdiccionales ordinarios y, como última instancia, al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Tal sería el caso de los tratados europeos que España ha ratificado, cuya violación debe vincularse siempre con los mencionados derechos y libertades fundamentales reconocidos en el artículo 53.2 de la Constitución, no sólo para reconocer el mandato constitucional español y justificar la procedencia del amparo, sino también, porque supondría darle a las normas internacionales la propiedad de ley fundamental. mismos[191].

Debe observarse, sin embargo, que por la vía del recurso de amparo solo podrán invocarse los derechos y libertades fundamentales a que se refiere el art. 53.2 CE, que comprende de forma expresa el art. 14 que consagra el principio de igualdad ante la ley, quedando excluido del mismo la igualdad tributaria que recoge el art. 31.1 de la Constitución. No obstante, el Tribunal Constitucional ha admitido en algunas ocasiones, que podrá invocarse cualesquiera de los derechos constitucionales distintos a los previstos en el citado art. 53.2 CE, siempre que haya conexión con alguno de los derechos protegidos en amparo, como sería por ejemplo, la vulneración del derecho a la propiedad o la igualdad en materia tributaria que para ser invocados en recurso de amparo, debe haberse producido también una discriminación del principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE, para entrar a conocerlo.

Los criterios del Tribunal Constitucional para dilucidar la vulneración del art. 14 CE por algún precepto tributario es, que la discriminación establecida se produzca entre contribuyentes sin que resulte ninguna razón objetiva referente a la renta, gastos o ingresos de los sujetos. Distinguiendo por tanto, entre la naturaleza subjetiva del art. 14 CE referente a las cualidades personales, de personas o grupo de personas (nacimiento, raza, sexo, etc.) con las del art. 31.1

---

[190] STC 26/1981 de 17 de julio (FJ 14).

[191] STC 11/1982, de 29 de marzo (FJ 4).

CE basadas en diferenciaciones objetivas fiscales (renta, etc.), esto es, la diferencia de trato en el ámbito fiscal a idénticos supuestos de hecho, como la renta, consumo o patrimonio que quedan comprendidas dentro de la esfera de la igualdad tributaria[192]. No obstante, como hemos visto, el Tribunal Constitucional para distinguir y explicar con claridad la conexión de ambos preceptos de igualdad, formal y tributaria, a los efectos del art. 53.2 CE y 41 LOTC, para concretar si admite o no el recurso de amparo acude a fórmulas muy relativas como subsumir el art. 31.1 en el marco del art. 14 CE, razones que son difíciles de efectuar, por tratarse de un concepto tan abierto y dinámico como es el principio e igualdad[193].

Quizás las razones se encuentren en el volumen que soporta el recurso de amparo, y no sea conveniente abrir la puerta del art. 14 CE, para que de forma indiscriminada se admitan las lesiones del art. 31.1 CE. De cualquier modo, el Tribunal Constitucional, en su recorrido jurisprudencial ha manifestado diferentes posturas ante la admisión de la vía de amparo para la igualdad tributaria. En un principio, distinguió ambos preceptos, alegando que no era reconducible la igualdad tributaria en la formal[194], más tarde, ha optado por distinguir entre razones objetivas y subjetivas de ambos preceptos, para después, admitir a ambos preceptos conjuntamente la atribución de la vulneración del principio de igualdad[195]. Parece obvio, que este mecanismo de protección de los derechos fundamentales ha colapsado la jurisprudencia constitucional, provocando un monumental retraso en todos sus procedimientos. Esta aptitud se ha querido paliar con la llegada del art. 50.1 b de la LOTC que introduce como requisito imprescindible para interponer la demanda de amparo la alegación de una especial trascendencia constitucional, que ha sido ratificado por la doctrina del Tribunal Constitucional[196].

A la luz de la jurisprudencia constitucional, puede contemplarse, que en la práctica, la separación entre los preceptos constitucionales de igualdad formal y de igualdad tributaria para delimitar si es admisible o no el recurso de ampro, es delicada, porque a veces la línea infranqueable divisoria entre los elementos subjetivos y objetivos a tomar en cuenta, para realizar la perspicaz exclusión en la diferenciación normativa es muy difícil de trazar. De ahí, que el Tribunal Constitucional en ocasiones haya dudado o titubeado respecto del entendimiento doctrinal a adoptar sobre el principio de igual tributaria, aceptándolo unas veces y rechazándolo otras.

---

[192] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., págs. 232 y 233.

[193] SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y 8/1986, de 21 de enero (FJ 4).

[194] SSTC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1) y 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3).

[195] SSTC 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3) y 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3).

[196] AATC 188/2008, de 21 de julio (FJ 3) y 289/2008, de 22 de setiembre (FJ 1).

Llama pues, la atención la intensa doctrina de jurisprudencia constitucional recaída sobre el artículo 14 de la Constitución, mediante el recurso de amparo. Nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo presentados por los ciudadanos ante el Tribunal Constitucional, solo superado por el artículo 24 CE referente a la tutela judicial efectiva.

## *V. LA IGUALDAD COMO DERECHO*

En nuestro vigente texto constitucional queda recogida la importancia que la igualdad asume en su triple faceta como valor, principio y derecho. En su tercera dimensión, la igualdad se manifiesta como un derecho fundamental y alrededor de éste se articularán el resto de los derechos fundamentales recogidos en la norma constitucional, en opinión doctrinal se dice que más allá de un derecho realmente es un principio informador de todos los derechos fundamentales que tiene su reflejo en el artículo 14 de la Constitución.

Es necesario observar que la consagración expresa de este precepto constitucional está reconocida en el art. 14 como fachada de todo el Capítulo Segundo –bajo el epígrafe de derechos y libertades-, del Título I –de los derechos fundamentales y de las libertades públicas- de la Constitución española de 1978, considerando a luz de su ubicación, que la igualdad además del carácter de principio fundamental, tiene la consideración de derecho fundamental de las personas[197].

Este derecho fundamental a la igualdad significa que todos los ciudadanos están en igualdad de condiciones frente a la ley[198], por ello, el derecho a la igualdad jurídica prohíbe la discriminación, es decir, que la desigualdad de tratamiento legal sea injustificada por no ser razonable, lo que se traduce en igualdad de trato e igualdad de oportunidades para todos[199].

---

[197] Los derechos humanos genuinos constitucionalmente son los derechos fundamentales desde las revoluciones burguesas francesa y americana del siglo XVIII, creados para defender los derechos y libertades del ciudadano contra los privilegios que impedían el paso un nuevo orden social y político. Por ello, se sitúa el concepto de derechos fundamentales, como elenco de derechos subjetivos y garantías admitidos en la Constitución como propios de los individuos y que asumen como objetivo principal asegurar cualquier aspecto fundamental que afecte al desarrollo integral de la persona en Estado libre, así como la honradez del ser humano, la libertad, la igualdad, la colaboración política y social, el pluralismo. Tales derechos no sólo relacionan a los poderes públicos que deben tolerarlos y avalar su ejecución siendo su violación protegida jurisdiccionalmente, sino que además componen el fundamento sustantivo del orden político y jurídico del Estado. De tal forma, la autoridad del legislador soberano, con el instrumento de la ley, general y abstracta, hace posible que los derechos fundamentales, donde está inmersa la igualdad, lleguen a todos en un sentido individualista.

[198] Para PECES-BARBA MARTÍNEZ, «este Derecho de los derechos fundamentales, nos ha consentido la inserción de esos valores –derechos y libertades- en normas jurídicas, en el Derecho positivo, y la configuración de los derechos fundamentales como derechos públicos subjetivos. Lo que supones ya la teoría jurídica de los derechos fundamentales, de su ejercicio, de sus fuentes y de sus garantías» (*Derechos fundamentales,* 4ª ed., Sección de publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1986, pág. 27).

[199] Como ha señalado el Tribunal Constitucional en su STC 7/1982, de 26 de febrero (FJ 2), el mencionado artículo 14 de la Constitución española de 1978, en consecuencia, de que la desigualdad de trato legal no esté

La igualdad entendida como "derecho a la igualdad" goza de una protección jurisdiccional preferente y sumaria ante los Tribunales Ordinarios y ante el Tribunal Constitucional por la vía del recurso de amparo, al admitir en una de sus primeras Sentencias el Tribunal Constitucional[200] la configuración de la igualdad como un derecho fundamental[201], atribuyéndole el mismo reconocimiento y tutela que al resto de los derechos y deberes fundamentales[202], por lo que nos encontramos, ante un derecho idéntico[203] reconocido por la doctrina como uno más de ellos[204].

Actualmente, los derechos constitucionales se conciben y se consagran, en términos de igualdad, sin que puedan existir privilegios, distinciones, ni prerrogativas, por tanto la igualdad resulta ser un derecho fundamental. Así, la igualdad en cuanto derecho fundamental reconoce la titularidad de todas las personas sobre este bien jurídico e implica el derecho a no ser discriminado por razones subjetivas, con el consiguiente mandato constitucional a los poderes públicos de prohibición de toda discriminación. El Tribunal Constitucional así lo ha reflejado en su jurisprudencia, al expresar que el derecho fundamental a la igualdad jurídica protege a los

---

justificada por no ser lógica, o dicho de otra manera, es el referente al derecho de igualdad jurídica que excluye la discriminación, pues no se debe atender desigualmente suposiciones de hecho que posean un ámbito jurídico comparable y tengan un fondo similar.

[200] En la STC 10/1981, de 6 de abril (FJ 7), se alude que está equiparado en cuanto a su admisión y defensa a los derechos fundamentales y libertades públicas exactamente dichos, el principio de igualdad de trato, ratificado en el artículo 14 de la Constitución, por lo que se le considera incluido entre ellos. Esta orientación se ha visto reflejada en la STC 34/1981, de 10 de noviembre (FJ 3). En esta línea, lo sitúa también la STC 78/1982, de 20 de diciembre (FJ 1), al expresar que restringe su perímetro el recurso de amparo, no por acciones de las personas sino con relación a la salvaguardia de los ciudadanos con respecto a las vulneraciones de los derechos o libertades promovidos por actos jurídicos, preceptos o la mera vía de hecho de los poderes públicos.

[201] *Cfr*. PÉREZ LUÑO, A.E.: *Dimensiones de la igualdad*, cit., págs. 92-97.

[202] Dice el Tribunal Constitucional en sus SSTC 52/1992, de 8 de abril (FJ 1) y 167/1986, de 22 de diciembre (FJ 4) que el recurso de amparo está constituido para conocer acerca de presunciones encaminadas a restaurar o proteger derechos fundamentales en el momento en que de los mismos, se ha acreditado una violación clara y segura, solamente de forma exclusiva. En esta afirmación se señala con transparencia al principio de igualdad como un derecho fundamental.

[203] Afirma RODRÍGUEZ BEREIJO, que «para acceder al recurso de amparo ha de tratarse de concretas y efectivas vulneraciones de alguno de los derechos y libertades fundamentales a que se refieren los arts. 14 30 de la Constitución» [*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)*, cit., pág. 25].

[204] Así lo ha precisado BONELL COLMENERO, al establecer que «la igualdad como derecho: de todos los españoles de ser iguales ante la ley, evitando toda discriminación por cualquier condición o circunstancia personal o social (art. 14); de los ciudadanos para acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos (art. 23); del hombre y la mujer a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica (art. 32.1) y de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado (art. 139)» (*op. cit*., pág. 184).

ciudadanos de discriminaciones o perjuicios injustificados por estar prohibidas en las normas jurídicas[205].

Dentro de esta interpretación dinámica y abierta que respecto de la igualdad ha realizado el Tribunal Constitucional, consolidando gran doctrina sobre ella, se puede observar que a partir de su Sentencia 49/1982, de 14 de julio (FJ 2), que constituye el leading case en la materia, ha admitido la configuración de la igualdad del artículo 14 como un auténtico derecho fundamental[206], "al establecer el principio general de que los españoles son iguales ante la ley, establece un derecho subjetivo a obtener un trato igual […] 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" [207].

En efecto, el artículo 14 establece un auténtico derecho subjetivo a obtener un trato igual, vedando a los poderes públicos la realización de un trato discriminatorio o arbitrario y para ello,

---

[205] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 8/1986, de 21 de enero (FJ 4), ha declarado que lo que es concedido a la totalidad de los españoles, es el derecho fundamental que el artículo 14 de la Constitución española de 1978, en concreto, la igualdad jurídica, es decir, el derecho a no aguantar un daño (o una ausencia de beneficio) diferente y no justificado, en base a las pautas jurídicas por las que se mueve la función de los poderes públicos. Lógicamente, versa por un lado, sobre las normas jurídicas tomadas para el empleo de las reglas y por otro, sobre los principios jurídicos normativos, contemplados en las reglas jurídicas, dado que, como en numerosas ocasiones ha manifestado este Tribunal Constitucional, lo es ante la ley y frente a la aplicación de la ley, la igualdad a que se hace referencia en el artículo 14 de la Constitución española de 1978.

[206] La Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1985, de 23 de octubre (FJ 1), alude a lo confirmado en el artículo 14 de la Constitución española, es decir, explícitamente al derecho fundamental de igualdad. De igual forma, la STC 39/1986, de 31 de marzo (FJ 6), recoge ambos significados de la igualdad, como principio y como derecho fundamental, recordando que ha reiterado este Tribunal, en varias oportunidades el principio de igualdad y el derecho a la igualdad que del mismo se deduce. Asimismo, posteriormente en su Sentencia 54/1986, de 7 de mayo (FJ 1), hace referencia expresa al avalamiento como derecho fundamental, del principio de igualdad que los artículos 14 y 53.2 de la Constitución española de 1978.

[207] El Tribunal Constitucional siguiendo con su Sentencia 8/1986, de 21 de enero (FJ 4), sostiene que en conexión directa con aquel valor superior y central del artículo 1.1 de la Constitución española de 1978, el art. 14 de la misma implanta el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que por obligación constitucional, establece un derecho fundamental del individuo a no ser atendida jurídicamente de forma distinta a aquéllos que se sitúen en su idéntico contexto, sin que haya un alegato objetivo y sensato de esa desigualdad de trato, esto es, a no tolerar discriminación jurídica alguna. Como derecho fundamental, lo que no cuida dicho precepto constitucional, es la lícita pretensión a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que

les marca un límite a la acción de los poderes públicos[208] que no pueden traspasar[209]. Consecuentemente, esta exigencia del principio de igualdad de trato no impide cualquier diferenciación, ni impone la uniformidad de trato, lo único que veda este precepto son aquellas diferencias o desigualdades que no se sostengan sobre una base objetiva y razonable, esto es, que las diferencias de trato que puedan fundarse sean objetivas, razonables y proporcionales[210]. De ahí, que la misión de la igualdad no sea otra que la prohibición de la discriminación.

La regla de la igualdad, por tanto, veda al legislador toda desigualdad arbitraria[211], pero

---

emanan de otras situaciones objetivas y lógicas y no de pautas jurídicas discriminatorias. Pero en el recurso de amparo, como es indiscutible, procede de lo establecido en el art. 53. 2 de la Constitución española de 1978 y en la Ley Orgánica de este Tribunal Constitucional y sólo deben hacerse valorar las demandas que en correspondencia se deriven con supuestas infracciones de los derechos fundamentales y entre ellos, del derecho contemplado en el citado artículo 14 de la Constitución española de 1978, es decir, a la igualdad jurídica.

[208] En la citada STC 49/1982, de 14 de julio (FJ 2), viene a expresar que la igualdad en el trato dado por la ley o igualdad en la ley está prevista en la norma común de la igualdad ante la ley prevista en el artículo 14 de la Constitución y es por tanto, igualdad en la aplicación de la ley, además establece, desde esa perspectiva, una limitación a cargo de la actuación del poder legislativo.

[209] El Tribunal Constitucional ha reiterado en su STC 103/1983, 22 de noviembre (FJ 5), que al proclamar el principio denominado de igualdad ante la Ley, en el art. 14 de la Constitución española de 1978, se ha concedido un derecho subjetivo en los límites señalados en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto (FJ 2.A) y se ha atribuido una limitación a la facultad del legislador. Estriba el primero en que no establezcan entre los ciudadanos circunstancias diferentes o discriminatorias, las reglas legales y reside el segundo en la potestad de llevar a cabo para recuperar la igualdad fragmentada, los elementos jurídicos adecuados. Además ha sido conceptuado que se fundamenta la igualdad ante la ley, en que cuando las suposiciones de hecho sean iguales, han de ser por tanto iguales, las derivaciones jurídicas que se obtengan de tales suposiciones de hecho. Cuando la inclusión en uno de ellos de un factor o componente que admita distinguirlo del otro, debiendo así valorarse iguales las hipótesis de hecho, da lugar a examinar la falta de una justificación razonada y (sea por tanto caprichosa) por no ser para la defensa de bienes y derechos investigada por el legislador, tal componente diferencial imprescindible. Dos circunstancias contempladas como suposiciones de hecho normativas, de esta manera, son idénticas si debe suponerse que el mecanismo diferenciador está falto de la necesaria importancia y sostenimiento equitativo. No es inoportuno acordarse, definitivamente, de que, en base a la jurisprudencia de este Tribunal, cuando se cause con respecto a realidades idénticas o supuestamente iguales, una oposición basada en el art. 14 que concierne a quienes admiten el amparo de la legalidad objetada y por tanto, es el peso de dar la base de esa distinción que llene los requerimientos de lógica y de exigencia en orden al resguardo de los propósitos y valores constitucionalmente convenientes, es la salvaguarda de la desigualdad fundada por tal legalidad, y en su defecto, planteados por quien antes hemos hecho mención, es decir, por el legislador.

[210] Como escribe PÉREZ ROYO «la razón de ser de la igualdad constitucional es el derecho a la diferencia […] La igualdad no es más que una técnica para la gestión de la diferencia o, mejor dicho, de las diferencias personales […] La igualdad política, la igualdad constitucional es el presupuesto de todos los derechos fundamentales» (*Curso de Derecho Constitucional*, cit., págs. 212, 214 y 222).

[211] FERNÁNDEZ SEGADO, manifiesta que «como fácilmente puede apreciarse, en los supuestos en que el "factor diferencial" es una de las categorías específicamente contempladas por el artículo 14, la demostración de la

no por ello cabe interpretar la necesidad de que todo ciudadano se encuentre siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad[212]. Precisamente, porque todos los individuos al ser comparados son necesariamente diferentes entre sí, no cabe extraer del principio de igualdad un único mandato de trato jurídico paritario, sino mandatos tanto de trato paritario, como dispares, dirigidos al legislador para su aplicación en la ley, dado que ambos vinculan por igual al legislador[213], y por consiguiente, debe admitirse que el principio de igualdad permite tratamientos iguales o desiguales.

La concepción de la igualdad como derecho se estructura y toma vigor jurídico, en el corpus de la estela jurisprudencial que ha dictado el Tribunal Constitucional en la consecución de un cauce hermenéutico con el que abordar la existencia o no de discriminación, teniendo como base el análisis de las características siguientes:

---

justificación de la diferenciación, la fundamentación objetiva y razonable del trato desigual, se hace más rigurosa, de tal modo que una razón que pudiera justificar suficientemente una desigualdad general, puede no bastar para fundamentar una desigualdad específica» («El principio de igualdad jurídica y la no discriminación por razón de sexo en el Ordenamiento Constitucional Español», cit., págs. 85-129).

[212] La STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 3), advierte que de forma alguna, no supone no obstante este principio (art. 14 Constitución española de 1978), la obligación de que se hallen continuamente, en todo instante y ante cualquier evento, cualesquiera españoles en circunstancias de igualdad total. De manera reiterada el Alto Tribunal ha insistido en su Sentencia 75/1983, de 3 de agosto (FJ 2), que establece el art. 14 de la Constitución en resumen, el principio de igualdad ante la Ley como un derecho subjetivo de los habitantes, siempre por un lado, que se hallen dentro de las convenientes disposiciones de hecho, a las que debe concernir un trato jurídico idéntico, pues en tales casos la regla debe ser igual para todos y por otro, eludiendo las prerrogativas y las desigualdades discriminatorias entre aquéllos y también concibiéndolos en sus preceptos y suposiciones con la igualitaria entrega de derechos que impidan las desigualdades, pues aparecería de no proceder legislativamente de tal forma, un trato diferente a razón de un comportamiento caprichoso o por lo menos no debidamente acreditado, del poder público legislativo. Tan sólo en correcta elección legislativa, se le manifiesta viable al legislador, instaurar para los ciudadanos un trato desigual, cuando tenga que solucionar contextos desiguales de facto con mayor o bastante eficacia, pero a tal finalidad produce fundamental que haya una justificación objetiva y acertada y teniendo en cuenta que dichos contextos demanden en su conclusión por su igual materia un fallo distinto.

[213] Es evidente que tratar igual a todas las personas es inviable porque la igualdad de trato implica la diversidad de tratamiento y así lo ha entendido PITTEN VELLOSO señalando que «primero, porque todos los casos y personas comparados son necesariamente diferentes entre sí (en algún aspecto). Segundo, porque la diferenciación es inherente al Derecho: todas las normas abstractas implican diferenciaciones y cada característica del supuesto de hecho constituye un criterio de diferenciación específico para la aplicación jurídica. Tercero, porque el tratamiento dispar de los desiguales es inherente a la idea de igualdad jurídica, que presupone la existencia de un criterio de diferenciación y lleva a formular juicios de igualdad basados en dichos criterios y en las diferencias o similitudes de la realidad fáctica» (*op. cit*., pág. 93).

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 16/1994, de 20 de enero (FJ 5), también se manifestó en el sentido de que prohíbe tratar de forma desigual a los iguales, el derecho a la igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución española de 1978, pero no descarta la probabilidad de que se tratase igualmente a los desiguales. No acredita por sí mismo, este artículo constitucional, por tanto, un derecho a la desigualdad de tratamiento de las

Primero: la igualdad es un derecho subjetivo de las personas a obtener un mismo trato, lo que supone admitir las desigualdades o diferencias que resulten objetivas y razonables y se apliquen efectivamente, de modo igual y sin discriminación "a todos los que se encuentran en la misma situación"[214] que en consecuencia, puede ser objeto de amparo e invocado ante los tribunales.

En referencia a los supuestos de hecho, la igualdad se proyecta además, como una obligación de los poderes públicos, consistente en que a supuestos de hecho iguales se les debe atribuir las mismas consecuencias jurídicas, es decir, no pueden tratar a los ciudadanos según su libre consideración, ni realizar tratamientos diferentes en caso de situaciones iguales, debiendo ofrecer un trato legal igual[215].

Segundo: La igualdad es un derecho típicamente relacional[216] y por ello, si no se relaciona con una situación jurídica concreta, no existe. La igualdad no se viola en abstracto. En efecto, resulta dificultoso concebir el derecho a la igualdad como un derecho autónomo, pues su contenido viene determinado siempre sobre las relaciones que se establecen entre los ciudadanos

---

personas. Para grupos habitualmente discriminados, las disposiciones normativas de actuación inmediata o favorable pueden ser requeridas por el art. 9.2 de la Constitución española de 1978 y además, hallar razonamiento en el art. 14, pero no puede deducirse ningún derecho subjetivo común al trato normativo distinto, de esta última norma tan importante.

[214] La STC 78/1984, de 9 de julio (FJ 2), establece que es, en primer lugar, la igualdad ante la ley identificada en el artículo 14 de la Constitución española de 1978, igualdad en la ordenación del pasaje legal, lo que evidencia que debe añadirse similitud en los resultados o efectos jurídicos a la analogía de suposiciones de hecho; que cuando se ocasiona la distinción debe conservarse proporción en el trato jurídico y que no se fracciona la identidad en los casos, cuando es introducida para llegar a distinguir los fundamentos o eventualidades privadas de una sensata forma de justificarlos.

[215] El Tribunal Constitucional sintetiza con razón al pensamiento original del principio de igualdad en su Sentencia 2/1983, de 24 de enero, argumentando que el art. 14 de la Constitución española de 1978, ha sido conformado como un derecho subjetivo de las personas a conseguir un trato igual, que obliga y relega a los poderes públicos a acatarlo y que demanda que sean presentadas uniformemente las suposiciones de hecho iguales en sus conclusiones jurídicas, englobando además la igualdad en la aplicación de la ley, de suerte que no logre un idéntico órgano jurisdiccional, reformar arbitrariamente la trayectoria de sus resoluciones, en supuestos esencialmente iguales, excepto cuando tenga una motivación bastante y sensata su alejamiento de los antecedentes y que, en los casos de acuerdos diferentes, debidos a órganos plurales, concierne a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de rango superior, en aras de conseguir una seguridad jurídica, instituir la precisa semejanza en la aplicación de la Ley.

[216] Como recuerda el Tribunal Constitucional en su Sentencia 160/2012, de 20 de septiembre (FJ 7), lo conveniente del juicio de igualdad, ha expuesto este Tribunal, es su naturaleza relacional acorde a la cual se solicita que como resultado del mandato normativo discutido y como postulados exigidos, se haya implantado una desigualdad de relación entre agrupaciones o clases de individuos, directa o inmediatamente.

y los poderes públicos para proteger a las personas[217].

Tercero: La igualdad ante la ley, significa que el legislador no debe hacer distinciones por razón de la categoría social de los individuos, sino que la valoración del elemento que produce la diferencia de los supuestos de hecho ha de perseguir una finalidad[218] pueda sostenerse en una justificación objetiva y razonable, en pretensión de alcanzar la diferencia de la norma[219]. Así, las conclusiones obtenidas de este análisis sentarán las bases del juicio de razonabilidad y proporcionalidad que impone el derecho a la igualdad. Desde esta perspectiva, el Tribunal Constitucional establece para su comprobación tres partes principales: a) que los supuestos de hecho sean iguales; b) que éstos hayan sido objeto de un trato diferente y c) comprobar en qué medida se debe a un cambio de criterio en el órgano judicial[220].

Cuarto: La igualdad necesita de un juicio comparativo entre situaciones semejantes para designar si existe desigualdad, y para ello, exige y conlleva la necesidad de recurrir a un *tertium comparationis*, o lo que es lo mismo, un término de comparación para entender su posible vulneración[221].

---

[217] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1983, de 5 de agosto (FJ 2), sostiene que no establece un derecho subjetivo independiente, preexistente por sí mismo, la igualdad prevista en el artículo 14, dado que viene determinada continuamente en conexión a nexos jurídicos específico, su materia. De esto, que en la magnitud en que se pregunte si tal derecho ha sido violado en una específica unión jurídica ya establecida, logre ser objetivo de amparo y, sin embargo, no consiga ser propósito con carácter genérico de una normalización o tratamiento reglamentario.

[218] En igual sentido que la STC 75/1983, de 3 de agosto (FJ 2), se pronuncia la STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 3), expresar que prevé el artículo 14 de la Constitución española de 1978, una igualdad ante la Ley que puede ser comprendida además, como igualdad en la Ley, según repetidamente hemos manifestado, es decir, como deber del Legislador de no instaurar entre suposiciones de hecho, desigualdades engañosas o caprichosas, cuyas distinciones reales, si preexisten, desde el enfoque del fundamento de ser distinguible en la regla, escasean de importancia o de no ligar a las suposiciones de hecho legítimamente definidas, resultados jurídicos arbitrarios e insensatos.

[219] Para ZOCO ZABALA «esta exigencia de igualdad vincula a los poderes públicos, esencialmente, al poder judicial y al órgano legislativo. Al órgano legislativo por cuando debe garantizar el principio de igualdad cuando crea la norma, dado que las diferencias establecidas en la Ley entre quienes son los destinatarios de la norma y quienes no lo son, deben ser razonables y estar justificadas» («Sobre el término de comparación en la aplicación del principio de igualdad», cit., págs. 321 y 322).

[220] STC 63/1984, de 21 de mayo (ANT. 4).

[221] Reitera el Tribunal Constitucional, que el término de confrontación no se exteriorice insostenible o inmotivado, es decir, las circunstancias intrínsecas que quieran trasladarse a la equiparación sean, indudablemente, comparables o semejantes. Será razonable acceder a precisar la legalidad constitucional o no de la desigualdad abarcada en la disposición, sólo cuando esté constatado uno y otro cálculo. Para terminar señalando que su legalidad demandará una triple pretensión, una vez verificada esa distinción de trato, pues las desigualdades normativas habrán de manifestar, por un lado, que no incidir en incongruencias declaradas a la hora de dar a las opuestas agrupaciones y clases de derechos, obligaciones o algunas otras circunstancias jurídicas intrínsecas, una finalidad

## A. El juicio de igualdad

En consecuencia, realizadas estas aclaraciones previas, nos detendremos a comentar el juicio de igualdad conocido por la doctrina como "juicio de razonabilidad" o "test de constitucionalidad de la desigualdad" que el Tribunal Constitucional aplica sobre la diferencia legal que es sometida a su juicio. La valoración esquematizada que ha plasmado en su Sentencia 200/2001, de 4 de octubre, recoge recopilada la doctrina constitucional que durante años ha venido realizando respecto del denominado juicio de igualdad[222].

Lo propio del juicio de igualdad es su carácter relacional[223], conforme al cual se requiere para su efectividad dos presupuestos obligados. Primero, la constatación de que exista diferencia en el tratamiento diferenciado, como ha manifestado este Tribunal, que como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido una diferencia de trato entre categorías de personas[224] y, segundo, la homogeneidad e identidad de los términos de comparación[225], es decir, que las situaciones subjetivas comparadas no resulten caprichosas o al azar, sino que exista una equiparación lógica entre ambas[226].

Una vez verificada la confluencia de ambos presupuestos, es cuando procede el Tribunal Constitucional a determinar la licitud constitucional de la medida de diferenciación contenida en

---

diferenciable y lícita, tendrán que vincularse, también, en palabras no infundadas con tal propósito [*cfr.* SSTC 148/1986, de 25 de noviembre (FJ 6); 29/1987, de 6 de marzo (FJ 5); SSTC 222/1992, de 11 de diciembre (FJ 6); 155/1998, de 13 de julio (FJ 3); 46/1999, de 22 de marzo (FJ 2); 1/2001, de 15 de enero (FJ 3); 180/2001, de 17 de septiembre (FJ 3); STC 200/2001, de 4 de octubre (FJ 5); en igual sentido, STC 84/2008, de 21 de julio (FJ 6)].

[222] GIMÉNEZ GLÜCK haciendo una valoración sobre el mismo, denomina juicio de mínimos a la interpretación flexible que se da sobre la diferencia de trato, cuando el principio de igualdad se pone en relación con otro derecho fundamental sugiriendo que «la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Constitucional sigue haciendo referencia a la exigencia del cumplimiento del juicio de racionalidad dentro de un esquema valorativo que lo unifica con el subjuicio de idoneidad de la proporcionalidad de la diferencia de trato al que denomina "principio de razonabilidad"». Y concluye que «el intento teórico de convertir el juicio de racionalidad en uno de razonabilidad, en el que la constitucionalidad de las normas se decide en última instancia, en virtud de juicios de valor, no parece la opción más adecuada si se pretende alcanzar un mínimo de seguridad jurídica en este aspecto» (*Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, cit., pág. 134 y 135).

[223] *Cfr.* SUAY RINCÓN, J.: *El principio de igualdad en la Justicia Constitucional*, cit., pág. 152.

[224] STC 181/2000, de 29 de junio (FJ 11).

[225] Recuerda el Tribunal Constitucional que solamente podrán considerarse los dictámenes previos a la impugnada, como consecuencia de llevar a cabo el juicio de igualdad [SSTC 100/1988, de 7 de junio (FJ 3); 24/1990, de 15 de febrero (FJ 3); 195/2000, de 24 de julio (FJ 5) y ATC 89/2006, de 27 de marzo (FJ 5)].

[226] 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).

la norma[227]. La esencia de esa determinación está basada en los presupuestos de razonabilidad introducidos por el legislador en la diferencia.

Este razonamiento tiene una disposición lógica en su aplicación e incide en una diversidad de planos, debidamente matizados, como es, averiguar el fin perseguido por la norma diferenciadora; comprobar si esa finalidad es digna de protección en el marco de los principios y valores constitucionales, así, como comprobar la proporcionalidad entre el fin perseguido y el medio empleado. Sin el examen de estas consideraciones el juicio de razonabilidad de la diferencia constitucional quebraría[228].

En todo caso, como ha destacado GIMÉNEZ GLÜCK, "los parámetros que se utilizan en el juicio de igualdad son extraordinariamente amplios, imprecisos [...] por lo que el propio Tribunal se ha tratado de autolimitar en su margen de maniobra imponiéndose, con base en lo señalado en el artículo 14 CE, dos gradaciones en la intensidad de su juicio: 1) el juicio de «mínimos», que se aplica como regla general y consiste en interpretar los parámetros de racionalidad de la clasificación legislativa y de proporcionalidad de la diferencia de trato de forma flexible; y en algunos supuestos se aplica 2) el juicio estricto, es decir, se endurecen los parámetros del juicio de igualdad. La estructura de esta construcción jurisprudencial tiene como objetivo dotar de mayor seguridad jurídica tanto a los operadores jurídicos en la invocación del artículo 14 de la Constitución española de 1978 como la del legislador en la elaboración de las leyes" [229].

Entre los numerosos ejemplos que nuestro Tribunal Constitucional ha versado sobre el test de razonabilidad[230], podemos exponer dos muestras, una por activa, declarando la

---

[227] Con todo, nos explica PÉREZ LUÑO «lo que importa al llevar a cabo cualquier juicio de equiparación es establecer el criterio de relevancia a tenor del cual se van a estimar los datos como esenciales o irrelevantes para predicar la igualdad entre una pluralidad de objetos, situaciones o personas distintos. Se trata, en suma, de no equiparar arbitrariamente aquellas cosas entre las que se den diferencias relevantes o, por el contrario, de no establecer discriminaciones entre aquéllas cuyas divergencias deban considerarse irrelevantes. Los tribunales, en especial los constitucionales, han establecido una serie de criterios ligados a las ideas de racionalidad, proporcionalidad, etc., para concretar y fundamentar sus juicios de equiparación» («Sobre los valores fundamentadores de los derechos humanos», en VV.AA., *El fundamento de los derechos humanos*, Editorial Debate, Madrid, 1989, pág. 286).

[228] PARDO LÓPEZ, M.; RUBIO FERNÁNDEZ, E.M.; GÓMEZ MANRESA, F. y ALFONSO SÁNCHEZ, R., *op. cit*., pág. 7, [Consultado el 1de diciembre de 2014].

[229] GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, cit., págs. 121 y 122.

[230] La STC 12/2008, de 29 de enero (ANT. 3), manifiesta que debe procurarse una concreta apreciación a las desigualdades normativas, en la instrucción del juicio de razonabilidad, por motivo de las circunstancias vedadas explícitamente en el art. 14 de la Constitución española de 1978. Asimismo, la STC 119/2002, de 20 de mayo (FJ 3

inconstitucionalidad de una norma porque constituía una "diferencia de trato de situaciones aparentemente iguales" [231] lo que supone un trato "desproporcionado respecto a la finalidad perseguida por la norma", y otra por pasiva[232], donde puede observarse que denegó el amparo a una norma por considerar que daba un derecho preferente y tal distinción "no resulta injustificada, irrazonable o desproporcionada", en función del fin perseguido.

## B. Admisión de las discriminaciones positivas por el Tribunal Constitucional

Desde un primer momento el Tribunal Constitucional hizo una interpretación ingeniosa del art. 14 de la Constitución española de 1978 al entender que la igualdad ante la ley incluye también la igualdad en la ley, este inciso insólito tiene un alcance extraordinario porque significa que en la ley pueden establecerse condiciones diferentes, para restablecer las desigualdades respecto de personas o grupos sociales más desfavorecidos que se encuentran en situación de debilidad. Con ello, está admitiendo las discriminaciones positivas, y eso sin embargo no está prohibido por la prohibición de discriminación que contiene el art. 14 de la Constitución española de 1978[233].

El Estado social y democrático de Derecho que proclama la Constitución española de 1978 ha realizado un claro reconocimiento de la igualdad que ha significado la superación de situaciones anteriores, erradicando toda clase de privilegios que negaban la igualdad de todos

---

y 4) también señala que no pretende ni como límite ni como contexto, el principio general de igualdad, la uniformidad, pero sí reclama la juiciosidad de la distinción normativa de trato. Debe insistirse, con el mismo método, que no padecerá el derecho fundamental a la igualdad, si sobrepasa el test de razonabilidad la discrepancia instituida. Esto es que salga objetivamente razonada la desigualdad de trato, que logre superar en base constitucional un juicio de proporcionalidad sobre la analogía que pueda existir entre el resultado originado, la medida tomada y la finalidad deseada.

[231] STC 2/1992, de 13 de enero (FJ 1).

[232] STC 192/1991, de 14 de octubre (FJ 4).

[233] Considera GAVARA DE CARA que «la vinculación positiva de los derechos fundamentales implica el análisis de la protección de los derechos fundamentales a través de la organización y el procedimiento. En ese sentido, la vinculación positiva de carácter objetivo conectada con la dimensión organizativa y procedimental implica la estructuración de acciones positivas por parte de los poderes públicos, de forma que la inactividad o el cumplimiento incorrecto de estas medidas de estructura organizativa y procesal implican una infracción del derecho fundamental, pues aunque no tienen rango constitucional, son necesarias e imprescindibles para establecer las consecuencias del sentido prescriptivo de los derechos fundamentales, pudiendo eventualmente, ser integrados los criterios deducibles de las mismas en la protección de amparo» («La vinculación positiva de los poderes públicos a los derechos fundamentales», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 20, 2007, pág. 320).

los seres humanos. Pero la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley no eran ya suficientes para corregir y aminorar, las desigualdades de hecho que existen en la sociedad. Por ello, pasada la segunda mitad del siglo XIX se entendió que el punto de partida no era igual para todos y si se les aplicaba una ley igual permanecerían las desigualdades, entonces sería deber del Estado instaurar las condiciones para despejar los obstáculos que generen tal desigualdad, facilitando las condiciones para la participación de todos los miembros de la sociedad en la vida política, económica, cultural y social.

En esta tesitura, aparece un nuevo contenido del principio de igualdad que pasó a interpretarse como igualdad material o real, donde surgen vinculados y fusionados otros conceptos jurídicos como las medidas de discriminación inversa o discriminación positiva[234] que permiten una discriminación legalmente consagrada y aceptada, en aras de conseguir esa aclamada igualdad real y efectiva, realizada a través de acciones positivas específicas legislativas y administrativas, donde se consiga la efectiva igualdad de tratamiento de todos los ciudadanos[235]. La discriminación positiva, será entonces, simples diferenciaciones que han sido establecidas, precisamente, para eliminar esas desigualdades desmedidas.

Efectivamente, el Estado amparado constitucionalmente tiene la posibilidad de realizar una diferenciación positiva con el propósito de garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, para asegurar la convivencia pacífica dentro de un orden justo, equiparando a los colectivos de personas que se encuentran en inferioridad de condiciones (entre ellos el de las mujeres por ser el más numeroso) y garantizarles así el disfrute de todos sus derechos.

El argumento utilizado por el Tribunal Constitucional[236] fue que la igualdad consagrada en el artículo 14 de la Constitución española de 1978 implica también un tratamiento desigual diferenciado o discriminación positiva ante las personas, al afirmar que el mismo exige "un tratamiento favorecedor de situaciones desiguales para alcanzar la igualdad". La evolución de este tratamiento legal le ha llevado a confirmar que la igualdad en sentido material pasa por un tratamiento diferenciado para situaciones que son claramente diferentes, es decir, los desiguales han de ser tratados desigualmente por la ley para conseguir la igualdad "de modo que los Poderes

---

[234] PÉREZ DEL RÍO, M.T.: «Transversalidad de género y acción positiva en el ámbito comunitario», en *Lan harremanak, Revista de relaciones laborales,* núm. 13, 2005, pág. 38.

[235] NOGUEIRA ALCALÁ, H.: «El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas», en el *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006, pág. 827.

[236] Estas son las conclusiones a las que llega el Tribunal Constitucional en su Sentencia 166/1988, de 26 de septiembre (ANT. 8 y FJ 3), al no probar la empresa que la causa del despido o resolución contractual accedía a un motivo sensato.

Públicos asuman el deber que tienen de remover los obstáculos que impidan o dificulten la indicada igualdad material o efectiva".

Como consecuencia de ello, dentro del Estado social y democrático[237] enmarcado en nuestra Constitución las medidas de acción positiva adoptadas en favor de la igualdad de trato o en su manifestación de oportunidades, sí resultan legítimas para lograr la efectividad de los valores constitucionales como la justicia y la igualdad.

Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, concretamente en su Sentencia 128/1987, de 16 de julio[238], cuando se ha referido al concepto de acciones positivas protectoras de los colectivos más débiles, asegurando su legitimidad constitucional y marcando un nuevo horizonte[239] al indicar en su fundamento jurídico número siete, que "la actuación de los poderes públicos para remediar, así, la situación de determinados grupos sociales definidos, entre

---

[237] Dando un paso más adelante, GÓMEZ ORFANEL nos remite al «Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 3/1993, de 14 de enero (FJ 3), ha recogido la acción positiva en su variada tipología, admitiendo así su uso legislativo al expresar que "la referencia al sexo en el artículo 14 implica la decisión constitucional de acabar con una histórica situación de inferioridad atribuida a la mujer, siendo inconstitucional la diferenciación normativa basada en dicho criterio. Con todo, en la perspectiva del artículo 9.2 de la CE, de promoción de las condiciones de igualdad, no se considera discriminatorio, que a fin de promover una real y efectiva equiparación de la mujer con el hombre, se adopten ciertas medidas de acción positiva en beneficio de la mujer"» («Acciones positivas a favor de la mujer en España, Doctrina, jurisprudencia y legislación», en *Anuario de derechos humanos,* núm. 9, 2008, pág. 386).

[238] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 128/1987, de 16 de julio (FFJJ 7 y 8), estableció que el principio de igualdad tolera ante suposiciones de hecho distintos el trato diferente y el proceder de los poderes públicos para reparar, así, el contexto de concretos conjuntos sociales precisados, entre otras peculiaridades por el sexo e instalados en categorías de indiscutible pérdida en la esfera laboral, no puede estimarse violadora del principio de igualdad, manifestando que no es opuesta al principio de igualdad toda desigualdad de trato, dado que el objetivo es el de a circunstancias realmente disímiles proporcionar un trato diferente, mostrando por tanto, que las disposiciones defensoras de aquellas clases de trabajadoras que estén expuestas a circunstancias esencialmente perjudiciales no podrán ser consideradas contrarias al citado principio de igualdad sino al revés, encaminadas a borrar contextos de discriminación auténticos. Sellando con ello, la falta de la acción positiva como mecanismo imprescindible en la obtención de la igualdad real. Así lo ha repetido además en sus Sentencias 19/1989, de 31 de enero (FJ 4); 28/1992, de 9 de marzo (FJ 1); 109/1993, de 25 de marzo (FJ 5) y 16/1995, 24 de enero (FJ 3).

[239] Como señala REY MARTÍNEZ, «esta STC 128/1986, de 16 de julio, marca un antes y un después en la jurisprudencia constitucional española sobre acciones positivas» («El derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo», cit., pág. 71). Este autor, en otra de sus obras, reseña que «las tres grandes modalidades de acciones positivas en fomento de la igualdad de las mujeres son: a) las discriminaciones inversas; b) las medidas que tienden a integrar y a remediar cualquier aspecto discriminatorio que caracterice la presencia femenina en el mercado de trabajo y c) favorecer, en las condiciones y tiempo de trabajo, el equilibrio entre las responsabilidades familiares y las profesionales y una mejor distribución de ellas entre los dos sexos» (REY MARTÍNEZ, F.: *El derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 91).

otras características, por el sexo (y, cabe afirmar, la inmensa mayoría de las veces, por la condición femenina) y colocados en posiciones de innegable desventaja […] no puede considerarse vulneradora del principio de igualdad, aun cuando establezca para ellas un trato más favorable, pues se trata de dar tratamiento distinto a situaciones efectivamente distintas".

En fin, según la terminología expresada por nuestro Tribunal Constitucional serían garantías, remedios, ventajas, prácticas correctoras, medidas de apoyo o promoción, que suponen el trato diferenciado en sentido positivo. Se trata pues, de una discriminación justa porque parte de la importancia de elementos de diferencia, que son permanentes como raza, sexo o minusvalía y que han llevado a una situación de desventaja[240] a un grupo social que se encuentra en situación de inferioridad en comparación a otro grupo social. Por tanto, son medidas que se conceden por formar parte de un grupo social en situación de inferioridad, para lograr la igualación entre los diversos grupos[241].

Con todo, podemos decir, que las medidas de acción positiva[242] actúan en el marco definido por los patrones del Estado Social de Derecho como instrumentos para poner en funcionamiento el significado del principio de igualdad real[243] y están destinadas a privilegiar a los colectivos que históricamente han resultado ser más desfavorecidos y su propósito es no solo conseguir la igualdad de trato y la igualdad de oportunidades, sino un resultado igualitario para todos los colectivos. Es mayoritariamente admitida la concepción de la acción positiva[244] como el

---

[240] SSTC 229/92, de 14 de diciembre (FJ 2) y 109/93, de 25 de marzo (FJ 3).

[241] GARCÍA AÑÓN, P.M.: «Representación política de las mujeres y cuotas», en *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, año 7, núm. 11, 2002, pág. 352.

[242] El nacimiento del concepto de la acción positiva se sitúa en 1964 cuando en Estados Unidos se aprueba la Ley de Derechos Civiles (Civil Rights Act), como parte de las estrategias para luchar contra las discriminaciones que sufren los distintos colectivos de seres humanos, siendo aplicable inicialmente sólo a las personas de raza negra. A su vez, señalar que el primer instrumento jurídico en que se recoge la estrategia de acción positiva es la Convención para la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, que fue adoptada el 18 de diciembre de 1979 por la Asamblea General de las Naciones Unidas. Más tarde, el Comité para la Igualdad entre hombres y mujeres del Consejo de Europa definió el concepto de acciones positivas como las «estrategias destinadas a establecer la igualdad de oportunidades a través de medidas que permitan contrastar o corregir aquellas discriminaciones que son el resultado de prácticas o sistemas sociales». Los objetivos de las acciones positivas elaborados en todo el mundo, han sido programados para la eliminación de cualquier situación de discriminación.

[243] ENTRENA VÁZQUEZ, L.: «Constitución y acciones positivas, El sistema de cuotas de participación política para mujeres en Ecuador», en *Anuario de Derecho Constitucional Lationoamericano*, *Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas* [en línea], Tomo II, 2005, pág. 504, Disponible en http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2005.2/pr/pr5.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

[244] PÉREZ DEL RÍO, M.T.: «Transversalidad de género y acción positiva en el ámbito comunitario», cit., págs. 38 y 39.

conjunto de medidas que tienen como finalidad garantizar la igualdad, eliminando los obstáculos que se oponen a la igualdad real o de hecho entre los individuos, para corregir toda situación de discriminación bien sea directa e indirecta.

Dentro de la doctrina, GIMÉNEZ GLÜCK en un acto de acercamiento a su definición ha entendido que "son aquellas normas que diferencian entre colectivos socialmente beneficiarios y desfavorecidos y que tienen como finalidad luchar contra la situación de desigualdad material de éstos últimos. Para este autor, las características que distinguen este carácter de medidas de acción positiva son: a) la medida divide a la sociedad en colectivos cuya desigualdad material se manifiesta desde un punto de vista grupal, esto es, tiene como fundamento la igualdad material entre colectivos; b) la medida tiene como finalidad compensar la desigualdad material que los beneficiados por la norma sufren desde un punto de vista colectivo; y c) el rasgo que determina la diferenciación es la característica que los cohesiona como colectivo y por la que se identifica y discrimina socialmente a los miembros del mismo (ej.: el sexo, la raza, etc.), característica que explícita o implícitamente (a través de la cláusula abierta del artículo 14 de la Constitución española de 1978) se recoge en esta misma norma como rasgo especialmente sospechoso" [245].

Por todo ello, se admite constitucionalmente el tratamiento favorable para los colectivos más desprotegidos, o que se encuentran en condiciones especialmente desventajosas dado que las acciones positivas son medidas destinadas a eliminar y compensar la desigualdad real sufrida por esa parte de la sociedad (como son las mujeres)[246], y responden al mandato constitucional contenido en el art. 9.2, que no solo considera no discriminatoria la acción de favorecimiento, sino que anima a los Poderes Públicos a corregir la desigualdad sustancial, en otras palabras, la acción positiva debe tratar de garantizar la igualdad de oportunidades que de partida debe ser enfrentada por determinados grupos sociales en la consecución de alcanzar una igualdad de resultados para, con ello, eliminar cualquier situación de discriminación existente[247].

El Tribunal Constitucional se ha enfrentado en ocasiones con normas y medidas que son

---

[245] GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, cit., pág. 316.

[246] La Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, recoge también en su artículo 11 las acciones positivas, indicando en su apartado primero que «con el fin de hacer efectivo el derecho constitucional de la igualdad, los Poderes Públicos adoptarán medidas específicas en favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de desigualdad de hecho respecto de los hombres. Tales medidas, que serán aplicables en tanto subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso». En su segundo apartado continúa diciendo que «también las personas físicas y jurídicas privadas podrán adoptar este tipo de medidas en los términos establecidos en la presente Ley».

[247] Véase COTINO HUESO, L.: *Derecho Constitucional II, Derechos fundamentales*, Universitat de València, Valencia, 2007, pág. 436.

a veces catalogadas como "falsamente protectoras", por tratarse de situaciones en las que se realizan acciones que buscan supuestamente proteger a los colectivos especialmente más vulnerables, pero que en el fondo resultan ser los mismos valores que han servido para relegarlos a una condición de inferioridad social. En un intento de mostrar los criterios que distinguen entre acciones positivas constitucionalmente legítimas y acciones falsamente protectoras, deriva la acción a la legitimidad de los valores constitucionales. Para conseguir la legitimidad de la acción positiva deberá cumplir estas dos pautas: "que la medida en cuestión no sea contraria al principio de igualdad de trato" y "que no haya perdido su razón de ser. Es decir, que no tienda a perpetuar estereotipos o patrones culturales ya superados" [248].

Debe entenderse por tanto, que la admisibilidad de la medida de acción positiva debe ser compatible con el principio de igualdad y no implicar preferencia absoluta, por ser el complemento apropiado para combatir la prohibición de discriminación en la lucha por conseguir un resultado igualitario. La doctrina del Tribunal Constitucional en su jurisprudencia ha fijado unos estándares básicos que toda acción positiva debe cumplir para la admisibilidad constitucional de tales medidas y ser compatible con el principio de igualdad, que aquí especificamos[249].

a. Necesidad de motivación (existencia de un estado real de discriminación del gremio).
b. Necesidad de proporcionalidad. Habrán de ser razonables y proporcionadas en relación al propósito perseguido en cada caso (suficiencia y ajuste entre la medida tomada y el objetivo

---

[248] STC 317/1994, de 28 de noviembre (FJ 2). En ésta el Tribunal Constitucional, ha considerado inconstitucional de forma tajante el conjunto de medidas positivas legalizadas con carácter proteccionista hacia esta clase de personas, porque terminaban obstaculizando el avance de los grupos discriminados, por lo que consideró que debían declararse inconstitucionales e ilegitimas, fundamentando, que estas acciones podían convertirse en engañosas. Esta Sentencia, es relevante porque ha fijado los requisitos básicos que toda acción positiva debe cumplir para ser compatible con el principio de igualdad, evitando la práctica de estas medidas protectoras. En esta línea se expresa OLLERO TASSARA, según el cual «la principal desventaja de las ciudadanas, como género discriminado, puede derivar precisamente de que se las encasille, con intención presuntamente "protectora", como seres necesitados de tutela; esto no hará sino perpetuar, en círculo vicioso, su situación de dependencia» (*Discriminación por razón de sexo, Valores, principios y normas en la jurisprudencia constitucional española*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1999, pág. 56).

[249] PÉREZ DEL RÍO, M.T.: «Principio de igualdad y derecho positivo, Discriminación directa, indirecta y acción positiva», ponencia presentada en el seminario celebrado bajo el título *Principio de igualdad, discriminación y acción positiva* [en línea], Emakunde- Instituto Vasco de la Mujer, Vitoria, 1997, pág. 68, Disponible en http://www.emakunde.euskadi.net/contenidos/informacion/pub_informes/es_emakunde/adjuntos/biblio_tema_digit_es.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014]. Por su parte, el Consejo de Europa admitió como acciones positivas tres jerarquías diferentes: las medidas que persiguen la igualdad de resultados; las medidas de apoyo e incentivos para promover la igualdad real; y las medidas que implican la aplicación de procedimientos específicos, como podrían ser los Planes de Igualdad desarrollados por los países de la Comunidad.

perseguido).
c. Temporalidad. Sólo se aplicarán "en tanto subsistan dichas situaciones" es decir, mientras se mantenga la situación que se desea indagar (la medida debe ocultarse una vez logrado el objetivo).
d. Excepcionalidad. Operan ante "situaciones patentes de desigualdad, por lo que deben responder a la necesidad real de corregir situaciones objetivas de desigualdad de hecho respecto al resto de los demás grupos favorecidos.

Consecuentemente, la adopción de medidas positivas para la igualdad de los diversos grupos sociales que se encuentran en situación de desventaja no deben depender ni política ni financieramente del momento existente, simplemente deben lograrse en cualquier caso, por tratarse de un derecho fundamental y de la decisión exigida especialmente del constituyente, al depender de la voluntad política del legislador[250]. Todo esto explica que son de plena eficacia jurídica y exigible en favor de la igualdad de oportunidades y de trato de todos los grupos sociales desventajados, para alcanzar la igualdad optima sin que resulte privilegio para unos y menoscabo o incapacidad para otros.

A tal efecto, esta concepción de la acción positiva recogida en la lectura de la jurisprudencia constitucional[251] no significa establecer privilegios, sino adoptar medidas tutelares en favor de los sectores más vulnerables, que justifiquen tratos diferenciales, motivados por la igualdad en el punto de partida, generando con ello la falta de igualdad para los mismos. La prevención de conductas discriminatorias y la previsión de políticas activas para hacer efectivo el principio de igualdad, tuvieron su reconocimiento por parte de los Poderes Públicos,

---

[250] CRUZ VILLALÓN, indica que «señala el Tribunal Constitucional en primer lugar, que el legislador "cuenta con una amplia libertad de configuración" [STC 109/1993, de 25 de marzo (FJ 3)] de las medidas de acción positiva que considere oportunas. De la doctrina sentada en sus fallos se deduce que las únicas condiciones o límites dentro de los que el legislador se debe mover son: 1) la constatación de la existencia de una situación de discriminación social que se pretende eliminar; 2) la temporalidad de la medida que sólo puede persistir hasta la eliminación de la situación constatada [*Cfr.* STC 128/1987, de 16 de julio]; 3) la razonabilidad, proporcionalidad de la misma de tal manera que: a) una determinada medida de acción positiva, será razonable si tiene por objetivo eliminar la situación de discriminación probada; b) una vez determinada la razonabilidad, es necesario analizar si la medida es proporcional, esto es, si es adecuada y necesaria para el logro de los objetivos propuestos; c) finalmente, debe analizarse si puede asegurar o al menos colaborar en el establecimiento de la situación de igualdad del colectivo favorecido, evitando efectos indeseados [*Vid.* SSTC 229/1992, de 14 de diciembre (FJ 2) y 269/1994, de 3 de octubre (FJ 4)]» («Igualdad y no discriminación», en VV.AA., *Veinte años de jurisprudencia laboral y social del Tribunal Constitucional, XIX Jornadas universitarias andaluzas de Derecho del trabajo y relaciones laborales*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 298).

[251] SSTC 19/1989, de 31 de enero (FJ 4); 216/1991, de 14 de noviembre (FJ 5), 28/1992 de 9 de marzo (FJ 1) y 187/1993, de 14 de junio (FJ 1).

lo que ha dado lugar a que la adopción de medidas de acción positiva en el ordenamiento jurídico español goce de plena legitimidad[252].

En fin, el logro de la igualdad real y efectiva de nuestra sociedad requiere el empleo de acciones positivas por parte del Estado, que justifiquen tratos diferenciales, motivados por la igualdad en el punto de partida, que genera falta de igualdad, ya sea de trato, de oportunidades, de hecho, o plena. Aun así, son medidas excepcionales que deben ser aplicadas con criterio restrictivo y siempre de forma transitoria, acogiéndose a ellas cuando no exista ninguna otra posibilidad de regular las situaciones preexistentes de desigualdad o discriminación totalmente constatadas o acreditadas y siempre sobre la base de la limitación temporal, además, idóneas para conseguir la finalidad perseguida y proporcionales a tales medidas[253]. En conjunto, se trata de hacer frente a posiciones de desventaja que se comprueban en un plano fáctico y que no pueden ser anuladas por la mera admisión del derecho a la igualdad de trato o igualdad formal[254].

La cuestión que interesa resolver ahora es como encajan en nuestro ordenamiento, este tipo de medidas de acción positiva denominadas por la doctrina "discriminación positiva o discriminación inversa", entendidas como medidas de política social dirigidas a mejorar la

---

[252] Estoy de acuerdo con la posición y argumentación de LESMES ZABALEGUI, al señalar que «la acción positiva consiste en medidas temporales dirigidas a erradicar o mitigar una situación de desigualdad estructural preexistente. En muchos casos no suponen desigualdades para nadie, en otros implican una desventaja para un grupo social pero éste aparece diluido al no perjudicar a nadie con nombre y apellidos, por último hay veces que la desventaja es individualizada y afecta a una persona concreta. Para estos casos tanto la jurisprudencia como la legislación han establecido salvaguardas y condiciones específicas» («Contratación pública y discriminación positiva. Cláusulas sociales para promover la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en el mercado laboral», en *Lan harremanak, Revista de relaciones laborales,* núm. 13, 2005, pág. 63).

[253] Atendiendo a REQUERO IBÁÑEZ, que reseña que «el Consejo General del Poder Judicial, en su Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica integral de medidas contra la violencia ejercida sobre la mujer, de 24 de junio de 2004, deja claros los criterios doctrinales y jurídicos a seguir en la lucha por la igualdad, que se sistematizan en los siguientes postulados: 1) estas medidas están destinadas a obtener un objetivo de transformación de la realidad social pues el objetivo último de estos instrumentos (normativos y de políticas públicas) es la consecución de una sociedad más igualitaria. En este Informe de 2004 se apuntaba que se trata de acciones dirigidas "a mejorar la calidad de vida de grupos desfavorecidos, proporcionándoles la oportunidad de conseguir el mismo nivel en cuanto al goce de oportunidades y de ejercicio de derechos que aquellos más favorecidos. A través de medidas de tal naturaleza los poderes públicos procuran elevar –para igualar– la situación de aquellos que están en situaciones de desventaja; se adoptan así iniciativas para eliminar el racismo, el sexismo y la discriminación contra las personas mayores o discapacitados"» («Constitucionalidad y marco jurídico de la Ley sobre igualdad efectiva entre mujeres y hombres», en *Aequalitas, Revista jurídica de igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres*, núm. 20, 2007, pág. 26).

[254] CORREA CARRASCO, M.: «Mercado de trabajo y principio de igualdad», en *Trabajo, Revista andaluza de relaciones laborales*, núm. 20, 2007, pág. 75.

calidad de vida de grupos desfavorecidos, y que buscan la forma de compensarlos por la discriminación de la que han sido víctimas en el pasado[255].

A diferencia de otras medidas positivas, la discriminación positiva en España es practicada mayoritariamente para obtener la igualdad de los grupos sociales que más gravemente han sido desfavorecidos y (mujeres y discapacitados) lo que las lleva a ser compatibles con el artículo 14 de la CE[256], configurándose como instrumentos idóneos para fomentar[257] la igualdad la igualdad y no discriminación siempre que contribuyan a atenuar temporalmente, una desigualdad real existente y con ello, alcanzar una igualdad real y efectiva[258]. El mismo Tribunal Constitucional acepta la discriminación positiva, declarando legítima su aplicación para compensar las desigualdades existentes, no en función de la persona beneficiaría, sino en función

---

[255] Respecto a la naturaleza de los términos discriminación positiva o inversa PÉREZ DEL RÍO, aclara que «esta denominación es rechazada de plano por un sector doctrinal que afirma que es imposible la convivencia entre los términos "discriminación" y "positiva" ya que la primera se concibe como una situación o actuación caracterizada por su resultado desfavorable, lo que resulta contradictorio con la posibilidad que al tiempo pueda tener un significado de favorabilidad". Para los defensores de la segunda denominación, la "discriminación positiva" constituye un instrumento de acción positiva especialmente incisivo, que consiste en una medida diferenciadora encaminada a privilegiar a los integrantes de un colectivo tradicionalmente victimizado. En definitiva, no solo se propone conseguir la igualdad de oportunidades sino la igualdad de resultados: en este caso, la medida de acción positiva se propone la consecución de un resultado igualitario y garantiza dicha consecución» («Discriminación indirecta, acción positiva y transversalidad de género», conferencia pronunciada en la *V Asamblea de la Asociación de mujeres investigadoras y tecnológicas* [en línea], A.M.I.T., Sevilla, 2006, pág. 5, Disponible en http://amit-es.org/assets/files/publi/teresa_%20perez_2006.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014]). Concretando, la citada autora señala «que la inadecuada utilización de la expresión "discriminación positiva" como equivalente a "acción afirmativa o positiva"; en tanto se admita el concepto de discriminación como "tratamiento con resultado perjudicial", los términos "discriminación" y "positiva" se hacen contradictorios: si se trata de una acción con finalidad positiva, se elimina la posibilidad de que sea discriminatoria» (PÉREZ DEL RÍO, M.T.: «Principio de no discriminación y acción positiva, Comentario a la parte III del plan de igualdad de oportunidades para la mujer 1988-1990», en *Documentación laboral*, núm. 25, 1988, pág. 63).

[256] Hay que comenzar haciendo alusión a que las reglas de discriminación positiva han sido enunciadas constitucionales por el Tribunal Constitucional, por su compatibilidad con el artículo 14 de la Constitución española de 1978. Así lo ha considerado respecto del acceso de la mujer al trabajo [STC 128/1987, de 16 de julio, (FJ 7)], con los discapacitados [STC 269/1994, de 3 de octubre (FJ 4)] o en la admisión de medidas dirigidas a asegurar la igualdad de oportunidades, por ello, no son contrarios a este precepto «los tratos diferenciados a favor de las mujeres con el fin de corregir desigualdades de partida, de eliminar situaciones discriminatorias, de conseguir resultados igualadores y de paliar la discriminación sufrida por el conjunto social de las mujeres» [STC 229/1992, de 14 de diciembre (FJ 2)].

[257] El Consejo General del Poder Judicial, en su Informe de 26 de abril de 2006, sobre el anteproyecto de ley orgánica de igualdad entre hombres y mujeres, expuso que «como instrumento de fomento de la igualdad hombre-mujer, el Estado se sirve de la discriminación positiva para crear aquellas condiciones que permitan que la sociedad avance con más rapidez que lo haría por sí misma dejada a su libre evolución».

[258] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 48.

de su pertenencia a un colectivo discriminado. Lógicamente, la legitimidad constitucional de medidas de esta naturaleza equiparadora de situaciones sociales de desventaja, sólo puede ser valorada en el mismo sentido global, acorde con las dimensiones del fenómeno que trata de paliarse, en que se han adoptado, adecuándose a su sentido y finalidad[259].

Cabe extraer, de todo ello, que la aplicación de la discriminación positiva está basada legalmente en la acción positiva que avala no solo su desarrollo práctico, sino, instrumental en el concepto de justicia aplicada, lo que significa precisamente dar un tratamiento desigual a realidades colectivas desiguales, sirviendo de ejemplo, la reserva porcentual que obliga la ley de puestos de trabajo en el sector público o empresas[260] destinadas a personas con discapacidades y las bonificaciones para colectivos más desfavorecidos. No obstante, la pretensión de las políticas de discriminación positiva es asistir a situaciones de desigualdad particularmente graves, de ahí, que se trate de una figura jurídica y moralmente muy discutida por la doctrina. Estas medidas de discriminación positiva tienen las particularidades siguientes:

- Son igualatorias. Intentan eliminar la discriminación sin atentar contra la situación del colectivo dominante.
- Temporales. Son compensatorias y temporales. Existen en la medida que existe la discriminación y terminan cuando desaparece.
- Directas y específicas. Son programas y acciones muy concretas que se dirigen al grupo que está discriminado.
- Dinámicas y flexibles. Las medidas puestas en práctica no son fijas e inmutables sino que tienen que ser revisadas e ir modificándose en función de cómo evoluciona el colectivo al que se aplique.

---

[259] La STC 269/1994, de 3 de octubre (FJ 4), ha sostenido que el repertorio de elementos distinguidores previsto en el art. 14 C.E. al no ser concluido, es obvio que puede instituir una razón real de discriminación la minusvalía física. Evidentemente, porque puede ser un elemento de discriminación con susceptibles consecuencias para la ocupación de los colectivos perjudicados, tanto el legislador como la normativa internacional (Convenio 159 de la O.I.T.) han justificado por varias clases de discapacidad, la admisión de disposiciones publicitarias de la igualdad de circunstancias de las personas perjudicadas, en resumen, tienden a lograr la igualdad sustancial de individuos que se hallan en situaciones perjudiciales de salida para tantos aspectos de la vida social en los que está implicado su mismo progreso como personas. De ahí la precisa relación de estas normas con el precepto contenido en el art. 9.2 C.E. Para sintetizar después que la provisión porcentual de puestos en una oferta de empleo público, reservadas a un grupo con importantes dificultades de ingreso al trabajo, no viola el art. 14. CE., siendo por tanto excelentemente legal y que además establece un acatamiento del mandato previsto en el art. 9.2 C.E., en armonía con el talante social y democrático del Estado (art. 1.1 C.E.).

[260] En España, el artículo 4 del Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo, por el que en cumplimiento de lo previsto en la Ley 13/1982, de 7 de abril, se regula el empleo activo selectivo y las medidas de fomento del empleo de los trabajadores minusválidos, obliga a que «las empresas públicas y privadas, que empleen a un número de 50 o más trabajadores, reserven de entre ellos, al menos, una cuota del 2 por 100 para trabajadores minusválidos».

Lo que significa que la identidad de la discriminación positiva se fundamenta en dos requisitos, por un lado, en favorecer las desigualdades de un colectivo históricamente discriminado y de otro, la escasez de recursos.

## C. Discriminación por indiferenciación como límite a la vulneración de la igualdad

En términos de justicia, como vía de alcanzar la configuración de un sistema igualitario y superar la regla formal aristotélica, la igualdad exige otorgar un trato igual a las situaciones iguales y desigual a las situaciones desiguales, pero extrañamente nuestro Tribunal Constitucional no le ha reconocido relevancia constitucional a la segunda parte de esta exigencia de igualdad, al no considerar inconstitucional el ignorar esta fórmula de la igualdad que obligaría a tratar desigual a los desiguales, y esto es precisamente lo que se denomina discriminación por indiferenciación. Y es que nuestra jurisprudencia constitucional entiende que esquivar la discriminación por indiferenciación no es una petición derivada del principio de igualdad[261] ya que subyace a este planteamiento una pretensión de trato desigual a supuestos desiguales.

Así pues, la discriminación por indiferenciación se produciría cuando no se trata de modo desigual a los desiguales, en estos supuestos se violaría también el principio constitucional de igualdad garantizado en el artículo 14 CE[262] como consecuencia de aplicar el mismo criterio a casos sustancialmente diferentes o, lo que es lo mismo, se estaría incurriendo en una

---

[261] VARONA ALABERN, J.E.: «Extrafiscalidad y justicia tributaria», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, pág. 190.

[262] Señala oportunamente RODRÍGUEZ BEREIJO que «la doctrina de la llamada discriminación por indiferenciación […] que el Tribunal Constitucional ha construido en relación con la igualdad ante la Ley del art. 14 C.E. para excluirla del ámbito de este derecho fundamental, por lo que no conlleva la igualdad material o real y puede suscitar, sin embargo, algunas dudas cuando se extiende, sin más, automáticamente, también a la materia tributaria en la que puede entrar en juego el art. 31.1 C.E.» («Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica, Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 142, 2009, pág. 384). Argumenta a su vez TORRES DEL MORAL que «es harto difícil que el órgano judicial deba resolver un caso concreto aplicando el artículo 9.2 de la Constitución, es decir, intentado promover las condiciones de una igualdad real y efectiva y remover los obstáculos que ésta encuentre, puesto que dicho precepto no incorpora derecho subjetivo alguno tutelable por aquél. Incluso cuando pronuncia la nulidad de un reglamento que juzgue discriminatorio, no sale de la órbita del artículo 14» (*op. cit.*, pág. 96).

discriminación por no tratar jurídicamente de modo diferente situaciones fácticamente desiguales para favorecer la integración social de los grupos marginales, con lo que se llegaría a una discriminación por igualación[263].

Pues bien, siguiendo la línea mantenida por el Tribunal Constitucional, es doctrina constitucional reiterada y constante que el derecho a la igualdad del artículo 14 de la Constitución española de 1978, al que venimos haciendo referencia, de un lado, no ampara la falta de diferenciación entre supuestos desiguales, por lo que no reconoce el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato[264] y ello, porque no existe "un derecho fundamental a la singularización normativa"[265] y, de otro, no consagra un derecho a la desigualdad de trato[266], a ser tratado de manera diferente, ni tampoco ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, resultando así, ajeno al núcleo de protección de este precepto constitucional la llamada discriminación por indiferenciación[267] al no formar parte del contenido constitucional del derecho a la igualdad. En efecto, no admite que la discriminación más severa se produce cuando se da un trato igual en situaciones desiguales.

Y es que, acorde con la reiterada doctrina constitucional, no existe "ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual"[268] de modo que no cabe alegar que se ha vulnerado el citado mandato porque la ley no distingue entre situaciones disímiles o, lo que es igual, porque

---

[263] Para REY MARTÍNEZ, «el concepto de discriminación múltiple puede llegar resulta útil en el campo de las políticas sociales. Pero su virtualidad no se agota ahí. Como se decía, también puede operar como un nuevo criterio de interpretación jurídica en el marco del Derecho antidiscriminatorio […] dado que el art. 14 CE contiene una lista abierta y no cerrada de factores de discriminación, pero no alude expresamente a la eventual combinación de dos o más de ellos, aunque tampoco cierra esa posibilidad» («La discriminación múltiple, una realidad antigua, un concepto nuevo», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 28, núm. 84, 2008, págs. 274 y 275).

[264] SSTC 52/1987, de 7 de mayo (FJ 5); 86/1985, de 10 de julio (FJ 3); 20/1986, de 12 de febrero (FJ 2); 136/1987, de 22 de julio, FJ 6; 48/1989, de 21 de febrero (FJ 5). Esta misma doctrina ha sido aplicada en posteriores SSTC 241/2000, de 16 de octubre (FJ 5); 88/2001, de 2 de abril (FJ 2); 49/2002, de 25 de febrero (FJ 2) y 15/2004, de 23 de febrero (FJ 2), declarando en todas ellas no existir vulneración del derecho a la igualdad ante la Ley.

[265] En la misma línea, la STC 86/1985, de 10 de julio, FJ 3, ante la petición de amparo basada en el artículo 14 de la Constitución española de 1978, para la aplicación de un régimen jurídico diferente, nuestro Tribunal Constitucional responde que tácita, pero incuestionablemente, pues, se viene a ratificar que este artículo constitucional guarda no ya sólo una interdicción de trato diferente ante circunstancias subjetivas similares, sino más concretamente, la prohibición de la similitud de régimen jurídico entre individuos en lugares fácticos distintos. Exhibida en tales límites, tal normativa dificultativa de lo que habría de llamarse discriminación por indiferenciación no puede fijarse en el entorno del artículo 14 de la Constitución. Como indica la STC 88/2001, de 2 de abril (FJ 2), de tal forma que, la regla en sí misma o su empleo proteja su derecho a la desigualdad.

[266] STC 114/1995, de 6 de julio (FJ 4).

[267] SSTC 308/1994, de 21 de noviembre (FJ 5) y 181/2000, de 29 de junio (FJ 11).

[268] STC 16/1994, de 20 de enero (FJ 5).

trata de manera igual situaciones desiguales. En definitiva, el mandato de igualdad que establece nuestra Constitución en el artículo 14 "no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación"[269] por lo que tampoco puede acogerse, desde esta perspectiva, la tacha de inconstitucionalidad así formulada. En suma, siendo ajena al ámbito del mencionado precepto constitucional la llamada "discriminación por indiferenciación" no supone la quiebra del principio de igualdad.

Efectivamente, la "discriminación por indiferenciación" no está protegida constitucionalmente. No obstante, si está sometida a los límites que se deducen de la igualdad. Por ello, la desigualdad de trato tiene que ser razonable y la finalidad buscada y el resultado jurídico tienen que ser proporcionales[270], dado que el principio de igualdad impone límites al legislador que se proyectan también sobre los supuestos legítimamente diferenciados.

La discriminación por indiferenciación por tanto, no ha sido reconocida por la extendida jurisprudencia constitucional como una forma de violación del principio de igualdad ante la ley consagrado en el artículo 14 de la CE[271], así lo ha expresado tajantemente el Tribunal Constitucional en todos los casos que ha tenido oportunidad de manifestarse, dejando claro que este precepto no comprende su defensa[272]. No obstante, esta doctrina construida para excluir este

---

[269] STC 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 7). Jurisprudencia que también ha sido recordada en las SSTC 175/2012, de 15 de octubre (FJ 5) y 30/2008, de 25 de febrero (FJ 7). Por lo mismo, el Tribunal Constitucional en su STC 117/2006, de 24 de abril (FFJJ 2 y 3), termina que según nuestra doctrina, sin que, esta figura de desigualdad, aludida a la discriminación por indiferenciación, transgredan en contra del entorno de defensa dado por el principio constitucional de igualdad. Eliminando con ello, la violación del mismo.

[270] HERNÁNDEZ VALLE, R., *op. cit*., pág. 637.

[271] COBREROS MENDAZONA, E.: «Discriminación por indiferenciación, Estudio y propuesta», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 27, núm. 81, 2007, pág. 72.

[272] Añadir que son numerosas las sentencias donde el Tribunal Constitucional ha seguido esta línea de enjuiciamiento, de no reconocer que esta tipología de discriminación que se presenta en determinadas situaciones sea constitutiva de una infracción del principio de igualdad, así lo ejemplifican, respectivamente las SSTC 19/1988, de 16 de febrero (FJ 10); 36/1999, de 22 de marzo (FJ 4); 21/2001, de 29 de enero (FJ 2); 156/2003, de 15 de septiembre (FJ 3) y 104/2005, de 9 de mayo (FJ 3). Esta especificidad de la igualdad, ha sido reconocida por la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, quien en su Sentencia de 6 de abril de 2000, Caso Thlimmenos contra Grecia, núm. 34369/97, donde dicho Tribunal, sí ha apreciado y reconocido la existencia de «discriminación por indiferenciación» como contenido del principio de igualdad, al admitir que existe discriminación cuando no se trata de modo diferente, sin una justificación equitativa y sensata, a situaciones desiguales, razonando que «44. El derecho a gozar de los derechos y libertades garantizados por el Convenio sin ser objeto de discriminación es igualmente violado cuando, los Estados tratan de manera diferente a las personas en situaciones análogas, sin proporcionar una justificación objetiva y razonable». Tras lo expuesto, el Tribunal deduce de modo concluyente que se trata, de manera clara, de un supuesto de discriminación por indiferenciación, al producirse una violación del artículo 14, en relación con el artículo 9, del mismo Convenio Europeo para la

tipo de discriminación del ámbito de este derecho fundamental, suscita serías dudas[273].

En consecuencia, concluye SUAY RINCÓN que "la doctrina de la igualdad en la diversidad (discriminación por indiferenciación) ha sido hasta ahora objeto de un rechazo radical por el Tribunal Constitucional, cuantas veces ha pretendido suscitarse ante él un supuesto de estas características. Con independencia de que ese criterio debería prevalecer en la práctica de una forma casi absoluta, quizá convendría no haber adoptado una posición tan maximalista en este punto, pues la realidad, siempre más fértil que cualquier imaginación, puede presentar algún caso cuya resolución justa pasara necesariamente por introducir cierta flexibilización de la doctrina en cuestión" [274].

La afirmación tolerante del profesor SUAY RINCÓN es a mi modo de ver, lo correcto para afrontar directamente el problema que suscita la discriminación por indiferenciación en el supuesto de violación del artículo 14 C.E., porque la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional así iniciada, conlleva una desprotección para las desigualdades irrazonables producidas por indiferenciaciones, que llevan adherido una discriminación[275], o lo que es lo mismo, la inexistencia de un derecho del diferente a ser tratado de forma desigual con cobertura constitucional[276].

---

Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Públicas, de 4 de noviembre de 1950.

[273] Esa actitud restrictiva mantenida por la jurisprudencia constitucional no ha recibido un trato uniforme por parte de los autores, de forma que favorable a esta opinión parece mostrarse JIMÉNEZ CAMPO al entender que «se evitan también, según creo, ciertas posibles derivaciones improcedentes del parámetro de la igualdad ante la ley en orden, sobre todo, a la presunta exigencia de un trato "diferente para las situaciones distintas"» (*op. cit.*, pág. 93). Por el contrario, SUAY RINCÓN se muestra más flexible a la hora de aplicar estas doctrinas («El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 868).

[274] SUAY RINCÓN, J.: «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., págs. 867 y 868.

[275] Para RUIZ MIGUEL «la línea jurisprudencial así iniciada comporta una desprotección injustificada en comparación con la protección que a través del artículo 14 se da frente a situaciones de desigualdad que pueden ser igual o incluso menos graves. Y así, de forma solo aparentemente paradójica, es la eventual igualdad en importancia y gravedad de las desigualdades, sean producidas por distinciones irrazonables o por indiferenciaciones igualmente irrazonables, la que justifica un mismo trato para ambas figuras» («La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Doxa*, cit., pág. 78).

[276] En su interpretación VELASCO CABALLERO reconoce que «la inexistencia de un derecho del diferente a ser tratado de forma desigual, o la negación de toda posible comparación relevante (ex art. 14 CE) entre dos situaciones jurídico-objetivas (por mucho que detrás de ellas lo que pueda haber, en realidad, sean personas) reclama algún tipo de cobertura constitucional por medio del valor justicia (art. 1.1 CE), de la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) o del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)» («Crónica de jurisprudencia en procesos sobre inconstitucionalidad de leyes, en aspectos no competenciales», en VV.AA., *La libertad ideológica*, *Actas de las VI Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 137).

Dentro de las categorías de inconstitucionalidad[277] que admite el artículo 14 de la C.E., al no contener un número cerrado de ellas, cabe perfectamente la discriminación por indiferenciación en aquellos casos donde la norma no contemple por su excesiva generalización determinados supuestos de hecho que se prevean a efectos de enjuiciamiento muy similares a cualquier otra clase de discriminación. Con lo que la "inclusión de la discriminación por indiferenciación en el ámbito de lo protegido por el principio de igualdad, no resulta en absoluto algo forjado o ajeno al mismo, sino plenamente coherente", al caer la diferenciación en discriminación por tratar idénticamente lo significativamente diferente, sin justificación, como así ha entendido COBREROS MENDAZONA[278].

De ahí que, como tantas veces se ha comentado, tal construcción del Tribunal Constitucional de advertir que "la discriminación por indiferenciación" no forma parte del principio constitucional de igualdad para excluirla del ámbito de este derecho fundamental, debería ser reconducida a una posición menos rígida, dado el evidente carácter abierto del principio de igualdad, para evitar con ello, supuestos de igualdad injustificada, o lo que es lo mismo, indiferenciación ante la desigualdad, porque con ello se lesionaría el mandato constitucional.

Asimismo, hay que precisar también, que en relación con este argumento, el Tribunal Constitucional ha hecho abiertamente otras afirmaciones, donde advierte expresamente que "el legislador puede, en el respeto al canon de razonabilidad que le impone el art. 14, diferenciar entre supuestos y hasta debe hacerlo, en obediencia a otros preceptos constitucionales, cuando su acción se orienta a la adjudicación de prestaciones a particulares. Esta última vinculación positiva, sin embargo, es sólo relevante en el examen abstracto de la constitucionalidad de la Ley, porque no existe, antes de ella, un derecho fundamental a la singularización normativa"[279]. Y ello, porque el artículo 9.2 de nuestro ordenamiento en relación con la igualdad consagrada en el artículo 14 CE, informa que para la consecución de la igualdad material está constitucionalmente justificada una diferenciación favorable de trato normativo, en la consecución de intentar equiparar a las personas o grupos que, de hecho, se encuentren en peores

[277] Por ejemplo, serían muy similares la discriminación por defecto, discriminación por exclusión (o discriminación por no inclusión); discriminación por lagunas en la ley, discriminaciones regulativas, etc., que sí gozan del respeto del principio de igualdad que es lo defendido por el Tribunal Constitucional.

[278] COBREROS MENDAZONA, E., *op. cit.*, pág. 92.

[279] STC 86/1985, de 10 de julio de 1985 (FJ 3). Otro argumento empleado por el Tribunal Constitucional era el de exigir la imprescindible generalidad de la Ley, así lo manifiesta en su Sentencia 20/1986, de 12 de febrero (FJ 2), al señalar que la distinción exigida de todo lo diferente es opuesta al básico principio de generalidad de la Ley e impediría la disposición de las conexiones jurídicas.

y diferentes condiciones ante los demás[280].

Teniendo en cuenta estos argumentos, también, más recientemente el Tribunal Constitucional ha extendido automáticamente los criterios de la igualdad material, y con deferencia hacia el legislador, ha dicho que "cuestión distinta es que los poderes públicos, en cumplimiento del mandato del art. 9.2 CE, puedan adoptar medidas de trato diferenciado de ciertos colectivos en aras de la consecución de fines constitucionalmente legítimos, promoviendo las condiciones que posibiliten que la igualdad de los miembros que se integran en dichos colectivos sean reales y efectivas o removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud"[281]. Con ello, aduce MATA SIERRA que "el Tribunal se está refiriendo específicamente al artículo 9.2 de la Constitución que ofrece un criterio material de justificación desde la adecuación teleológica, elemento basilar del juicio de razonabilidad en los casos de igualdad ante la ley" [282].

Puede concluirse, por tanto, que como se infiere de lo expuesto, la jurisprudencia constitucional ha extendido la doctrina de la desigualdad por indiferenciación más allá de los tentáculos de la igualdad formal del artículo 14 C.E., dejando un amplio margen al legislador para configurar en conexión con el artículo 9.2 C.E. una diferenciación en el trato normativo de situaciones distintas para lograr precisamente la justicia igualitaria[283], dado que en el objetivo de la igualdad efectiva y real puede justificar un trato desigual por parte del legislador[284].

Ahora bien, esta interpretación que no hay inconveniente en compartir, que sea el legislador quien deba establecer los parámetros para una regulación diferenciada y en qué debe consistir tal diferenciación, nos lleva a la preocupación de qué pueda pasar, cuando el mismo, no prevea en la norma diferencia alguna para casos especialmente distintos[285]. Más exacto se

---

[280] La interpretación dada por la STC 98/1985, de 29 de julio (FJ 9), expone que el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 puede proceder como un principio realzador de la igualdad formal prevista en el precepto 14 de la Constitución, consintiendo medidas cuya disimilitud formal se demuestra en la fomentación de la igualdad material.

[281] STC 69/2007, de 16 de abril (FJ 4); 30/2008, de 25 de febrero (FJ 7) y 198/2012, de 6 de noviembre (FJ 3).

[282] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 51.

[283] Así se traduce de la expresión de ambos artículos constitucionales, el 14 dice que la ley debe tratar a todos los ciudadanos de la misma manera, mientras que el 9.2 dice que debe conseguir que la igualdad sea real, y reconoce, implícitamente, que esto ha de hacerse tratándolos de distinta manera, en la búsqueda de favorecer a los desfavorecidos.

[284] De esta manera lo razona GIMÉNEZ GLÜCK al decir que «si hay un campo donde el problema de la llamada discriminación por indiferenciación se hace especialmente importante ése es el de la igualdad material» (*Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, cit., pág. 333).

[285] Al vincular al legislador a la coherencia, entiende CARMONA CUENCA que «la determinación de en qué

producirá, sin embargo, enfrentar de manera directa este problema y terminar con que la discriminación por indiferenciación normativa es un caso de violación del art. 14 C.E.[286].

En atención a todo lo expuesto, la jurisprudencia constitucional ha realizado hasta ahora una interpretación muy restrictiva del contenido esencial del artículo 14 CE que resulta ser contraria respecto a la discriminación por indiferenciación, aun dejando un amplio margen al legislador en otras materias[287] para configurar las formas del tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales. No obstante, el Tribunal Constitucional deberá adaptarse a la actual doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y admitir la necesidad de acomodar su jurisprudencia a cada tiempo y circunstancia, por tratarse de una institución garantizada constitucionalmente y que bastaría con asumir un concepto amplio de discriminación.

Efectivamente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su reciente Sentencia de 8 de diciembre de 2009, Caso Muñoz Díaz contra España, núm. 49151/07, ha reconocido el derecho a la discriminación por indiferenciación en España, al darle la razón a una mujer de etnia gitana[288] y revocando la doctrina del Tribunal Constitucional contraria a la discriminación

---

casos procede aplicar un trato jurídico diferente y favorable a determinados colectivos corresponde al Legislador, actuando el principio constitucional de igualdad solamente como justificador de estas políticas sociales» («El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 280).

[286] COBREROS MENDAZONA, E., *op. cit.*, pág. 79.

[287] Nos referimos, según indica RODRÍGUEZ BEREIJO «cuando se extiende, sin más, automáticamente, con deferencia hacia el legislador, también a la materia tributaria en la que pueden entrar en juego el art. 31.1 CE y los criterios de la igualdad material o sustantiva (en conexión con el art. 9.2 CE), para cuya consecución no sólo está constitucionalmente justificada sino incluso viene exigida por la función distributiva de la imposición, una diferenciación en el trato normativo fiscal de situaciones disímiles para lograr precisamente la justicia tributaria» (*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)*, cit., pág. 99).

[288] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 69/2007, de 16 de abril, desaprobó la retribución de viudedad a una mujer de raza gitana, por estimar que el matrimonio consagrado con acomodo a la ceremonia gitana no tenía trascendencia civil y por consiguiente plenos efectos jurídicos de acuerdo con el artículo 14 C.E. para admitir la denominada discriminación por indiferenciación. Este motivo jurídico por el que optó nuestro Alto Tribunal, ha sido denegado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y ha dado la razón a la tesis del Magistrado Sr. Rodríguez Zapata que había manifestado que ese determinado subjetivismo en la sentencia corre el riesgo de incidir en el «voluntarismo selectivo», lo que no es aceptable en Derecho. En su voto particular anunciaba el Magistrado la coyuntura que se ha trazado en este recurso de amparo exhibe, y también en primer lugar, en nuestra jurisprudencia, que la defensa de los sectores minoritarios tiene una magnitud constitucional mucho más abundante y complicada que la que se deriva de estas concisas explicaciones o de la contestación que ha obtenido doña María Luisa en este recurso de amparo. No hubiera sido preciso que doña María Luisa se vea forzada a recurrir a instancias supranacionales para lograr la defensa que solicita. En los casos de protección de razas en minoría, la obtención de la igualdad obliga, a razón del citado Magistrado, a adoptar hechos de discriminación positiva que favorezcan a la

por indiferenciación[289].

Esta Sentencia del TEDH aunque no es para crear jurisprudencia por no establecer una doctrina predicable a otras situaciones (al tratarse de una sentencia histórica, puede traducirse en jurisprudencia), sí que va a obligar al Tribunal Constitucional a una revisión de su doctrina sobre discriminación por indiferenciación y dar un paso de gigante en aras de conseguir un tratamiento desigual a situaciones que de hecho son desiguales[290]. Es patente y así ha quedado acreditado, que el Tribunal Constitucional español carece de una interpretación formal contra la discriminación por indiferenciación, dado que en los pocos casos que ha resuelto, siempre haya fallado en contrario y que a su vez, los mismos, hayan sido revertidos por organismos internacionales de derechos humanos[291].

A la vista de todo lo anterior, hay que constatar que al igual que el TEDH ha admitido en su jurisprudencia la utilización de una amplitud de conceptos de discriminación, el Tribunal Constitucional español también debía haber tenido en cuenta las situaciones de discriminación en

---

minoría menospreciada y que se pondere, con una comprensión proporcionada, la valía subjetiva que un individuo que introduce en esa minoría revela, y demanda, por la tolerancia a sus tradiciones y a su legado y rasgos culturales.

[289] Es preciso manifestar en este momento la brillante idea del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al afirmar en su Sentencia de 6 de julio de 2005, Caso Nachova y otros contra Bulgaria, núms. 43577/98 y 43579/98 que «la democracia como una sociedad en la que la diversidad no es percibida como una amenaza, sino como una fuente de riqueza», debe admitir la igualdad en toda su expansión.

[290] Desde la óptica del artículo 14 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, según el cual «el goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación». De igual forma la ratificación del Convenio Marco para la protección de las Minorías Nacionales (nº 157 del Consejo de Europa), hecho en Estrasburgo el 1 de febrero de 1995, en su artículo 4 establece «las partes se comprometen a garantizar a las personas pertenecientes a minorías nacionales el derecho a la igualdad ante la Ley y a una protección igual por parte de la Ley. A este respecto, se prohibirá toda discriminación fundada sobre la pertenencia a una minoría nacional. Las partes se comprometen a adoptar, cuando sea necesario, medidas adecuadas con el fin de promover, en todos los campos de la vida económica, social, política y cultural, una plena y efectiva igualdad entre las personas pertenecientes a una minoría nacional y las pertenecientes a la mayoría. A este respecto, tendrán debidamente en cuenta las condiciones específicas de las personas pertenecientes a las minorías nacionales».

[291] Así es, el Tribunal de Europeo de Derechos Humanos, en su Sentencia de 8 de diciembre de 2009, Caso Muñoz Díaz contra España, núm. 49151/07 y el Comité de Derechos Humanos, en su Comunicación de 27 de julio de 2009, Caso Williams Lecraft contra España, núm. 1493/2006, consideró contraria al art. 26 en conjunto con el art. 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, la Sentencia del Tribunal Constitucional español 13/2001, de 29 de enero, por rechazar el recurso de amparo insertado ante una acción autoritaria, por una mujer al haber sido excluida solo por el hecho de ser negra. Por tanto, esta pena de los Tribunales Europeos puede entenderse como una indicación de respeto al modo de análisis del Tribunal español acreditado por la poca comprensión hacia la discriminación por indiferenciación.

toda su complejidad, acogiendo un nuevo criterio de interpretación jurídica en el marco del Derecho Antidiscriminatorio, para con ello ser más sensible a la discriminación por indiferenciación, impidiendo que en los supuestos que se produce un tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales, cuando resulte justificado, pueda ser amparado por el artículo 14 C.E. y por tanto, también apto para recurrir en amparo, ampliando así, el ámbito constitucional de las nuevas dimensiones de la igualdad, que por mandato constitucional es exigible[292].

Como cierre de este primer capítulo, entendemos que la interpretación del ideal de igualdad surgido en el siglo pasado en favor del ser humano, se revela como un asunto perenne que no consigue erradicar las desigualdades que imperan en los Estados modernos constitucionales, resultando ser insuficiente. Conscientes de que el precepto constitucional de la igualdad ante la ley del artículo 14 CE[293] era incapaz de resolver el problema social y garantizar la eliminación de las desigualdades reales para poder tratar a todos por igual, los constituyentes aunaron esfuerzos y ampliaron la semántica jurídica de la Constitución española de 1978, a la que incorporaron en su artículo primero que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, conforme al cual, se impone el juicio de que hay que tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales. Esta aptitud, quedó consolidada en el artículo 9.2 al reconocer que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, ello dio lugar a otros desafíos como la legalidad de la acción positiva, que posteriormente fue admitida por el Tribunal Constitucional y que también esperamos se irradie a otras dimensiones de la igualdad. El derecho a la igualdad y la protección de todas las personas contra cualquier discriminación y particularmente de la igualdad de género, son normas fundamentales del derecho internacional de derechos humanos, pero este reconocimiento y disfrute de la igualdad de los derechos fundamentales, aún siguen estando lejos del alcance de muchos sectores de la humanidad[294].

---

[292] El artículo 10.2 de la Constitución española de 1978 dispone que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Por su parte el artículo 96 de la Constitución española de 1978 dispone que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parten del ordenamiento interno».

[293] La igualdad formal del artículo 14 de la Constitución española de 1978, sin otro precedente en el constitucionalismo español que el proporcionado en los artículos 2 y 25 de la Constitución española de 1931, es, por tanto, un artículo my común en el marco del Derecho Constitucional Comparado, tanto histórico como actual. Las reseñas más evidentes son la Constitución italiana de 1947 en su artículo 3; la Constitución francesa de 1958 en su artículo 2.1 y la Constitución alemana de 1949 en su artículo 3.

[294] Recuerda PÉREZ LUÑO que «podría predicarse del estudio de la igualdad como categoría jurídica y de su significación en el sistema constitucional, que ésta nunca termina de concretarse. Una sociedad pluralista y compleja, abocada a transformaciones y cambios constantes, tiene en la igualdad una categoría jurídica clave para los procesos de adaptación y/o respuesta a los nuevos retos económicos, tecnológicos, sociales y políticos. La

## *VI. LA INFLUENCIA DEL DERECHO INTERNACIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL SOBRE LA NO DISCRIMINACIÓN Y EL DERECHO A LA IGUALDAD*

El derecho fundamental a la igualdad ante la ley y la protección de todas las personas contra la discriminación son normas fundamentales del derecho internacional de derechos humanos. En sus textos, se hace referencia a la necesidad de exigir una igual garantía de los derechos reconocidos, incluyendo fórmulas para asegurar la protección contra la discriminación y la promoción de la igualdad, garantizando la efectividad del derecho a la igualdad en aras de conseguir que la igualdad resulte ser un derecho humano fundamental disfrutado por todas las personas.

El derecho a la igualdad es inherente a todos los seres humanos y por ello, es el derecho de todos los individuos a ser iguales en cualquier ámbito de la vida, ya sea social, político o ante la ley, pero con la misma protección y garantía[295].

La igualdad y no discriminación está avalada por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado el 4 de noviembre de 1950, y ratificado por España mediante instrumento el 26 de septiembre de 1979, en cuyo artículo 14 afirma el igual disfrute de derechos y libertades fundamentales para todas las personas[296]. En esta misma línea de argumentación se sitúa la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea proclamada en diciembre de 2000, admitiendo el principio de igualdad como presupuesto fundamental[297].

---

legislación, la jurisprudencia y la doctrina han prestado y prestan una atención cualificada a la igualdad, al ser conscientes de su protagonismo y su virtualidad en los sistemas jurídicos democráticos» (*Dimensiones de la igualdad*, cit., pág. 97).

[295] La formulación de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, en su artículo 7, expone que «todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación».

[296] El artículo 14 de este Convenio, establece el derecho a la igualdad sin distinción alguna y la prohibición de discriminación en los términos siguientes: «el goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».

[297] El Preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea también declara en su texto la igualdad a la que define, como uno de los principios mundiales e inseparables, que sirve como presupuesto donde se

Realmente, la doctrina del Convenio europeo para la Protección de los Derechos humanos y de las Libertades Fundamentales, contempla el fenómeno de la igualdad y no discriminación desde un punto de vista general, sin concretas referencias a relaciones jurídicas, es decir, no realiza tácitamente una prohibición general y autónoma de discriminación en su artículo 14, pero se estima que su significado sirve como complemento y aplicación para todos los preceptos sobre los derechos y libertades fundamentales existentes, alcanzando la protección adicional para su realización[298], tal y como se desarrolla constitucionalmente.

Con base en ello, es necesario considerar la jurisprudencia que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha dictado sobre el reconocimiento de la igual dignidad de las personas en varias de sus sentencias, destacando la importancia de la no discriminación, que han servido para precisar el alcance del principio de igualdad, no solamente en el ámbito internacional sino también, en los ámbitos constitucionales de los Estados miembros[299] para el logro de una sociedad igualitaria y justa.

Esta virtualidad del principio de igualdad para controlar el contenido de las leyes es la base de la doctrina seguida por el Tribunal Europeo que ha sido recogida por nuestro Tribunal Constitucional a la hora de aplicar las normas constitucionales en materia de derechos fundamentales, en remisión a la interpretación del artículo 10.2 de la Constitución española de 1978[300]. Así lo ha reconocido en sus sentencias al mencionar que las normas contenidas en la Constitución en materia de derechos fundamentales deben interpretarse de conformidad con la doctrina del Tribunal Europeo[301].

---

fundamenta la Unión Europea, recogiendo sus dos manifestaciones, la igualdad formal en su artículo 20 que señala «todas las personas son iguales ante la ley» y la prohibición de discriminación en el artículo 21.

[298] El Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Sentencia de 6 de febrero de 1976, Caso de Schmidt y Dahlström contra Suecia, núm. 5589/72, señala dos datos importantes de ámbito general «32. El primer objetivo del Convenio es la protección del individuo frente al Estado, considerado como titular del poder público […] En la esfera de las condiciones de trabajo y empleo, cuando el Estado actúa como empresario no tiene más poderes ni más restricciones que los que corresponden a un empresario particular».

[299] A este respecto, puede verse SORIANO TORRES, M.T.: *El principio de igualdad y no discriminación en las relaciones entre el estado español y las confesiones religiosas, Especial referencia al régimen jurídico-tributario* [en línea], dirigida por María Isabel Barral Sánchez, Tesis Doctoral, Universidad de la Laguna, Departamento de Derecho Privado, 1998, pág. 70, Disponible en ftp://tesis.bbtk.ull.es/ccssyhum/cs78.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

[300] El artículo 10.2 de la Constitución española de 1978 expone el criterio de que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

[301] El Tribunal Constitucional en sus Sentencias 62/1982, de 15 de octubre (FJ 2) y 78/1982, de 20 de diciembre (FJ 4), precisa que en razón de derechos fundamentales y libertades públicas, la Constitución se introduce en un

En este sentido, cabe apreciar que la línea seguida en los planteamientos efectuados por los textos internacionales respecto de la discriminación, tiene continuidad en el caso español, pasando por la cláusula constitucional que incluye en su artículo 14 la no discriminación como una garantía que forma parte de la tutela de los derechos humanos[302] para proteger individual o colectivamente a las personas, y que debe ser discernida y tratada en el ámbito de las acciones legales y de defensa de los derechos fundamentales[303].

Si reformulamos nuestra tesis, parece claro que igualdad y no discriminación son conceptos que se corresponden recíprocamente y se convierten en una indisoluble unión institucional[304], que ha sido recogida por la jurisprudencia constitucional en aplicación de

---

ámbito internacional, por lo que de acuerdo con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales que alude el artículo 10.2 C.E., hay que entender sus pautas en este campo. Y ampliamos ahora, cualesquiera del ordenamiento referentes a los derechos fundamentales y libertades públicas que equipara la norma primordial y no sólo las normas englobadas en la Constitución.

[302] Estimo, además, siguiendo a LAURENZO COPELLO que «la prohibición de discriminación no es una mera concreción del principio de igualdad formal, sino, por el contrario, una medida de tutela adicional que encuentra su razón de ser precisamente en la insuficiencia de aquel principio para garantizar a todos los ciudadanos el pleno goce y disfrute de los derechos fundamentales y libertades públicas» («La violencia de género en la Ley Integral, Valoración político-criminal», en *Jueces para la democracia*, núm. 54, 2005, pág. 25). También véase detenidamente LAURENZO COPELLO, P.: «La discriminación en el Código Penal de 1995», en *Estudios penales y criminológicos*, núm. 19, 1996, págs. 233 y ss. En esta línea se expresa además FERNÁNDEZ LÓPEZ al concretar que «como en el caso del principio de igualdad, la prohibición de discriminación, recibe la máxima tutela que el texto constitucional otorga a las posiciones de ventaja que reconoce a los ciudadanos» («La igualdad y la discriminación en la jurisprudencia constitucional», en VV.AA., *Constitución y derecho del trabajo*, *1981-1991*, *Análisis de diez años de jurisprudencia constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 174).

[303] Como destaca CARBONELL SÁNCHEZ, «la línea de continuidad que se mantiene entre las leyes internacionales y las nacionales, pasando por la cláusula constitucional, es la afirmación de la no discriminación como un derecho fundamental de toda persona y, por ello, merecedor de protección indeclinable por parte del poder político. Y añade que, por ser un derecho, la no discriminación no ha de estar sujeta a gustos, veleidades o humores, sino que tiene que concretarse como una acción sistemática de los poderes públicos y como una obligación correlativa de todo ciudadano» («Igualdad y Constitución», cit., pág. 68).

[304] Expone y apunta BAYEFSKY que «aunque la igualdad o no discriminación es un tema dominante y recurrente en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, la norma no está contemplada en la totalidad de las diversas fuentes del derecho internacional de manera única y unificada. No obstante, el tema del derecho internacional y la norma de igualdad o no discriminación se pueden abordar en términos de los problemas que plantea su definición, para los cuales el material jurídico internacional ofrece soluciones útiles. Si bien estos elementos definitorios legítimamente no se pueden exhibir juntos como el significado único de todas las disposiciones de igualdad en el derecho internacional y ni siquiera como un significado derivado de una única fuente internacional, los elementos en sí constituyen temas consistentes en la jurisprudencia internacional existente» («El principio de igualdad o no discriminación en el derecho internacional», en VV.AA., *18 Ensayos, Justicia Transicional, Estado de Derecho y Democracia*, [en línea], Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Centro de Derechos Humanos, Santiago, 2005, págs. 2 y 3, Disponible

la remisión a la interpretación dada por el artículo 14 de la Constitución española de 1978 que en su primer inciso expresa "los españoles son iguales ante la Ley" para después, siguiendo el mismo precepto añadir que "sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social" [305]. En armonía con lo anterior y a la luz de la Constitución, el derecho a la igualdad y la no discriminación resultan complementarios y puede afirmarse que la consecuencia directa de la igualdad, es la no discriminación de los seres humanos, por considerar que la igualdad supone la exclusión de toda discriminación.

Una vez analizado el ámbito formal del principio de igualdad, de donde se desprende que todas las personas han de recibir el mismo trato jurídico, corresponde ahora aludir, que del mismo se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad para todos aquellos que se encuentren en condiciones desiguales. Es decir, lo que se garantiza con este principio no es un trato uniforme, sino, un trato neutral basado en la teoría de la desigualdad para con ello lograr una verdadera igualdad[306].

---

en http://www.cdh.uchile.cl/media/publicaciones/pdf/18/46.pdf [Consultado el 1 de diciembre agosto de 2014]).

[305] Desde este punto de vista, que es el establecimiento de dos artículos distintos en cada uno de los apuntes del artículo 14, donde el primero consagra el deber de contemplar a las personas como iguales sin crear entre ellos desigualdades caprichosas o irracionales y el segundo de no aceptar discriminación posible, por ningún concepto, tiene razón RUIZ MIGUEL cuando afirma que «a esta distinción pueden anudarse varios efectos jurídicos diferentes, eso no significa que se proponga como una dicotomía perfecta, que separe criterios absolutamente independientes, sin transición alguna entre ellos, como si no fueran derivables en último término del mismo principio de igualdad ante la ley. Por más que en su formulación deban destacarse las diferencias entre ambos criterios, ha de tenerse en cuenta que si en los casos extremos la distinción es clara y aun tajante, no deja de existir una zona de transición entre ambos, que, naturalmente, es consecuencia de que cada uno de ellos es susceptible de graduación y no de una definición por simple negación del par opuesto» («La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *El principio de igualdad*, cit., pág. 160).

[306] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 22/1981, de 2 de julio (FJ 3), profundiza en su concepción inédita del principio de igualdad como derecho fundamental y sustenta que, en correlación con el artículo 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha anunciado, que no instituye inevitablemente una discriminación, toda diferencia. Expresa el aludido Tribunal en numerosas de sus sentencias, que el artículo 14 del Convenio Europeo, no priva en la ejecución de los derechos y libertades de toda distinción de trato, dado que la igualdad es sólo vulnerada si la presencia de dicho razonamiento, debe valorarse en conexión al fin y resultados de la norma apreciada, debiendo proporcionarse un trato moderado de proporción entre los medios utilizados y la finalidad buscada y la desigualdad está despojada de una justificación equitativa y sensata.

Posteriormente, siguiendo esta misma línea, nos recuerda la STC 122/2008, de 20 de octubre, que desde la referida STC 22/1981, de 2 de julio, este Tribunal tiene manifestado, reuniendo en relación a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que el principio de igualdad no supone un trato legal igual con idealización de cualquiera de los elementos distintos de importancia jurídica, en todos los supuestos, de forma que en proporción a la ordenación de una precisa materia, no cualquier desigualdad de trato dispositivo constituye una

La igualdad constitucional no exige la igualdad legislativa, lo que exige es que la ley, en cuanto expresión de la voluntad general de todos los ciudadanos, debe ser neutral para poder regular el ejercicio del derecho a la diferencia sin tomar partido por nadie. Justamente por ello, la igualdad constitucional no prohíbe que el legislador pueda hacer diferenciaciones a la hora de hacer las leyes, lo que le prohíbe es que diferencie de forma no objetiva, no razonable y no proporcionada[307].

Al respecto, resulta necesario precisar que dicho principio de igualdad, tal y como ha admitido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, veta la discriminación, pero no excluye que los poderes públicos otorguen tratamiento diverso a situaciones distintas. Por ello, consideramos que son dos categorías jurídicas distintas los conceptos de diferenciación y de discriminación, o lo que es lo mismo, la desigualdad constitucional e inconstitucional.

Así las cosas, por diferenciación se alude al trato desigual cuando tenga una base objetiva y razonable que está admitida constitucionalmente[308]. A contrario sensu, la discriminación[309]

---

transgresión del precepto contenido en el art. 14 CE, sino solamente puedan reconocerse iguales las que inserten una diferenciación entre circunstancias, sin que se brinde y tenga un razonamiento imparcial y sensato para ello, pues, como regla genérica, requiere que a iguales suposiciones de hecho el principio de igualdad que se empleen iguales resultados jurídicos y, en conclusión, prohíbe que se puedan denominar de arbitrarios o desprovistos de una motivación moderada el manejo de elementos distinguidores. Lo que veda el principio de igualdad, en resumen, son las desigualdades que por no venir basadas en criterios equitativos y juiciosos, según pautas o juicios de valor genéricamente admitidos, se deriven complicadas o infundadas. Además es imperioso, que los resultados jurídicos que se emanen de tal diferenciación, para que sea constitucionalmente legal la diferenciación de trato, sean proporcionadas al fin perseguido, de forma que consecuencias desmesuradamente onerosas o excesivas sean impedidas [SSTC 200/2001, de 4 de octubre (FJ 4) y 88/2005, de 18 de abril (FJ 5), por todas].

[307] PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Constitucional*, cit., págs. 224 y 225.

[308] El derecho fundamental a la igualdad se basa en ser atendido de igual forma a quienes se hallan en una circunstancia semejante y no se asienta en la capacidad de las personas para requerir un trato igual a los otros. Estas concreciones con el conveniente distinguir entre dos posiciones jurídico-constitucionales, a discernir, entre diferencia y discriminación, deben completarse. En primer lugar, considerando que no todo trato diferente es discriminatorio, debe determinarse que la distinción está constitucionalmente aceptada; es decir, se estará delante de una disparidad cuando el trato disímil se fundamente en hechos equitativos y sensatos. Por contra, se estará ante una discriminación, cuando esa desigualdad de trato no sea ni racional ni ajustado y, por tanto, delante a una inadmisible desigualdad de trato constitucionalmente (Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú EXP. N.° 04993-2007-PA/TC, de 13 de enero de 2009 [FFJJ 22 y 25]). *Cfr.* SANTOS, F.L.: *Diferenciación y discriminación, La desigualdad constitucional e inconstitucional*, [en línea], 17 de diciembre de 2011, Disponible en http://www.estudiojuridicolingsantos.com/2011/12/diferenciacion-y-discriminacion-la.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

[309] «Las definiciones sobre la discriminación que podemos considerar más relevantes se han nutrido de los instrumentos o leyes internacionales que han servido como modelos a seguir para las legislaciones nacionales» (CARBONELL SÁNCHEZ, M.: «Igualdad y Constitución», cit., pág. 65).

comprende el trato desigual subjetivo, injustificado, no razonable y desproporcionado, o sea arbitrario, lo que significa que esta conducta es inconstitucional[310].

Objetividad, razonabilidad y proporcionalidad son, por tanto, los criterios de justificación indispensables que deben darse para que las diferencias normativas no puedan considerarse discriminatorias. En la medida en que no se den estos presupuestos, la diferencia legislativa deja de ser diferencia para convertirse en discriminación[311].

Entonces, consiste en determinar cuáles son los fundamentos razonables que permiten

---

Para encontrar una definición ilustre de discriminación, nos dirigimos a la Organización Internacional del Trabajo (OIT) que constituye la principal norma internacional laboral contra la discriminación y en su Convenio 111, sobre la discriminación en materia de empleo y ocupación, de 1958, artículo 1º, dice así «a los efectos de este Convenio, el término "discriminación" comprende: a) Cualquier distinción, exclusión o preferencia basada en motivos de raza, color, sexo, religión, opinión pública, ascendencia nacional u origen social que tenga por efecto anular o alterar la igualdad de oportunidades en el empleo y la ocupación».

En su versión, RODRÍGUEZ PIÑERO Y BRAVO-FERRER y FERNÁNDEZ LÓPEZ, manifiestan que «discriminación consiste en negar a ciertos individuos la igualdad de trato por pertenecer a un determinado grupo o categoría social», al entender que «la discriminación supone una negación de la aplicación del principio de igualdad en cualquiera de sus aspectos o manifestaciones: igualdad ante la ley, de trato o de oportunidades y por ello, una afrenta a la propia dignidad humana» (*op. cit.*, págs. 91 y 92).

Es importante reseñar también que dentro del ámbito internacional, el término discriminación, es la definición dada a determinadas situaciones y acciones que por sí mismas, vulneran la dignidad y otros derechos del ser humano. En nuestra opinión, consideramos que discriminación es toda distinción sobre un individuo o grupo que no localice en su naturaleza razones bastante objetivas y racionales que la acrediten.

[310] Encontramos en la STC 13/2001, de 29 de enero (FJ 8), un trío de exigencias esenciales que diferencian un una discriminación de tratamiento distinto. Primero, que la disparidad de trato pretenda un fin lícito; segundo, justificación equitativa y sensata y tercero, un justificado vínculo de proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad buscada. Aconseja también el Tribunal Constitucional que se ha de partir de que el veto de discriminación previsto en el art. 14 CE contiene no sólo la comunicación jurídica clara e indebidamente distinguida y contraproducente de unas personas en relación a otras, es decir, la discriminación manifiesta, sino además la oculta, esto es, aquel trato formal o supuestamente neutral o no discriminatorio del que se origina, por las diversas situaciones de hecho coincidentes en el supuesto, una colisión desfavorable sobre la actuación constitucionalmente rechazable o la persona objeto del estilo, en cuanto la regla que causa el resultado opuesto priva de justificación (no se instaura para el logro de un propósito legítimo en una pretensión justa e imprescindible) o la diferenciación entre esas dos nociones, no se deriva idónea para la consecución de tal objetivo.

[311] El Tribunal Constitucional diría en su Sentencia 166/1986, de 19 de diciembre (FJ 11), que la aptitud a la generalidad que asigna su misma configuración interna a las leyes, viene por el principio de igualdad en la ley preservada en nuestra ley esencial, establecido en su art. 14; pero este principio no impide considerar al legislador, la carencia o el beneficio de dar un trato desigual a contextos diferentes o de distinguirlos, porque el fondo de la igualdad reside en impedir que éstas escaseen de argumento equitativamente sensato, procesada a la finalidad comprensible en la norma desigualadora, en el ámbito de la proporcionalidad de medios y no en prohibir discrepancias o peculiaridades.

distinguir entre una diferencia de trato justificada respecto de otra injustificada, dado que esta distinción entre discriminación y diferenciación, es el elemento fundamental para valorar el alcance del principio de igualdad[312].

Con este objetivo, efectivamente, hay que puntualizar y delimitar cuales conductas no constituyen discriminación por hallarse justificado objetiva y razonablemente el trato a todos los individuos, y por tanto, permitido, sin que se advierta en ello violación del derecho a la igualdad. Destacamos tres criterios necesarios para que aun habiendo un trato diferente, no se pueda hablar de discriminación: a) que los hechos sean distintos; b) que la decisión de trato diferente esté fundamentada en un fin aceptado por la Constitución; y c) que en la consecución de dicho fin por los medios previstos sean posible, adecuados y razonables[313].

En consecuencia, para realizar el control de adecuación de las leyes al principio de igualdad en base a la diferencia de trato, los parámetros a utilizar son los principios de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Al respecto, señala RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER que "entre el principio de igualdad en sentido estricto y el principio de no discriminación hay un elemento común, la prohibición de discriminaciones arbitrarias. El juicio de no arbitrariedad es un juicio de razonabilidad de las diferencias de trato, pero la razonabilidad se conecta con la proporcionalidad de la medida diferenciadora y la funcionalidad de la misma a la consecución de

---

[312] GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, cit., págs. 33-37.

En este sentido manifiesta FIGUERUELO BURRIEZA, que «la prohibición de discriminación no significa la proscripción de elementos distintivos que pudieran afectar a sujetos; lo que la norma constitucional prohíbe es la discriminación no la diferenciación entre situaciones objetivamente distintas. La diferenciación se distingue de la discriminación porque la primera se fundamenta en unos motivos de carácter subjetivo que no se dan en la segunda» («Igualdad y no discriminación por razón de raza», en la *Revista europea de derechos fundamentales*, núm. 11, 2008, pág. 174).

[313] El Tribunal Constitucional ha constatado en su Sentencia 75/1992, de 14 de mayo (FJ 1), que lo más importante a la hora de valorar, es la razonabilidad, y por ello no le concierne a este Tribunal, determinar si el criterio seleccionado es el más oportuno o el más adecuado políticamente, ni siquiera si es el más acorde con la Constitución, sino tan sólo si es discriminatorio por no ser racional o caprichoso, ni tampoco adjudicarse la labor del legislador juzgando la coyuntura de las pautas que ha designado para incluir la distinción (STC 53/1982, FJ 3). De igual manera, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sus Sentencias, una de 27 de octubre de 1975, Caso del Sindicato nacional de la policía belga contra Bélgica, núm. 4464/70 y otra de 6 de febrero de 1976, Caso del Sindicato sueco de conductores de locomotoras contra Suecia, núm. 5614/72, reiteran que «46. "el principio de igualdad ante la ley sólo resulta vulnerado si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable", y la "existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, teniendo en cuenta los principios que normalmente prevalecen en las sociedades democráticas"».

un objetivo o finalidad que establece el legislador, y es como se ha visto un juicio poco incisivo para evitar el riesgo de limitar la capacidad de decisión del poder político, y sustituirla por la del órgano de justicia constitucional" [314].

Finalmente, haciendo un gran esfuerzo de síntesis sobre la amplísima doctrina jurisprudencial recaída sobre el Artículo 14 de la Constitución, donde el Tribunal Constitucional[315] ha definido el principio de igualdad como la prohibición de toda diferencia de trato que carezca de una justificación objetiva y razonable y ha afirmado a su vez, el carácter vinculante de este principio tanto para el legislador, como para los órganos aplicadores del Derecho y los particulares. El Tribunal Constitucional ha fijado además las reglas que posibilitan la distinción entre una desigualdad de trato justificada y otra discriminatoria y, por tanto, constitucionalmente inaceptable; ha exigido congruencia entre el trato diferente, la hipótesis de hecho que lo justifica y la finalidad que busca, así, como proporcionalidad en todos sus componentes. Ha dado a las condiciones personales reseñadas concretamente en el artículo 14 de la Constitución española de 1978 el título de "categorías sospechosas de discriminación", de tal forma que todo trato desigual centrado en alguna de esas particularidades debe ser sometido a un verificación de rigor, necesitando un extra de argumentación de objetividad y razonabilidad para superar el test de constitucionalidad; ha admitido, con determinada precaución, la compatibilidad de las leyes singulares con el principio de igualdad; y, por último, ha apoyado la necesidad de hacer una apreciación dinámica y abierta de la igualdad formal del artículo 14, con el objetivo de hacerle compatible con la igualdad real y efectiva del artículo 9.2 de la Constitución española de 1978, lo que le ha conducido a aceptar la validez constitucional de las medidas de acción positiva y de discriminación inversa en unión con grupos sociales más desfavorecidos"[316].

Diría PÉREZ ROYO para matizar, que "la igualdad es, en consecuencia, un presupuesto para que los individuos puedan ejercer el derecho a la diferencia a través de los derechos fundamentales. Por eso está muy bien situada en la Constitución, en el Capítulo II del Título I, pero autónomamente, como primer artículo de dicho Capítulo y sin integrarse en ninguna de las

---

[314] RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.: «Igualdad y no discriminación en el empleo», en *Derecho y conocimiento, Anuario jurídico sobre la sociedad de la información y del conocimiento*, núm. 1, 2001, pág. 477.

[315] El conjunto de esta doctrina generalizada se encuentra recopilada en las múltiples sentencias que se han ocupado del tema, reiterando una y otra vez los requisitos necesarios para anular resoluciones y leyes cuando éstas incurren en discordancia con el principio de igualdad, esencialmente, en la temprana jurisprudencia de los años 80 del anterior siglo, entre las que destacan las Sentencias 8/1981, de 30 de marzo; 10/1981, de 6 de abril; 22/1981, de 2 de julio; 23/1981, de 10 de julio; 49/1982, de 14 de julio; 81/1982, de 21 de diciembre; 34/1984, de 9 de marzo; 166/1986, de 19 de diciembre; 114/1987, de 6 de julio; 116/1987, de 7 de julio; 123/1987, de 15 de julio y 209/1988, de 10 de noviembre. Hasta las más recientes, por todas la Sentencia 87/2009, de 20 de abril, que también suscitan un evidente interés, al citar las anteriores aportando resúmenes, argumentaciones y menciones nuevas.

[316] GÁLVEZ MUÑOZ, L. y SIEIRA MUCIENTES, S., *op. cit.* [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

secciones en las que internamente se organiza. La igualdad no es el primero de los derechos constitucionales, sino el presupuesto de todos ellos" [317].

## A. El principio de igualdad y no discriminación en el espacio europeo

La noción de igualdad es aceptada en toda la Unión Europea, como la igual dignidad de todos los seres humanos, en su virtud, se fundamentan los derechos humanos o derechos fundamentales de todas las personas por el simple hecho de serlo y por su propia naturaleza. Derechos que le son inherentes y que han de ser garantizados jurídicamente. Esta afirmación, permite consecuencias jurídicas prácticas constitucionales, al declararse que la dignidad de los individuos está siempre por encima de cualquier otro principio o valor y sobre el bien jurídico de igualdad. Ello conlleva la implicación del derecho a no ser discriminado por razones subjetivas del ser humano. Y todo porque los términos igualdad y no discriminación son la aseveración de un idéntico hecho jurídico [318].

Con el ánimo de hacerlo más práctico, diremos que igualdad es la ausencia de todo tipo de discriminación. La no discriminación y el principio de igualdad son elementos constitutivos difíciles de desligar en la consecución de respetar y garantizar los derechos fundamentales del individuo. De este principio de igualdad y no discriminación, haremos, no obstante, dos interpretaciones, de una, que la noción de igualdad es inseparable de la unidad del género humano en su naturaleza y de la dignidad de la persona, con lo cual es incompatible con toda situación de privilegios sobre un grupo determinado, de otra, llevarlo a la inversa, crear diferencias de tratamiento entre seres humanos en situación de inferioridad que no pertenezcan a su idéntica naturaleza[319].

La discriminación será entonces la diferencia arbitraria o trato de inferioridad que se le da a una persona o grupo e personas por motivos personales o económicos. Este menosprecio hacia el ser humano lo hace diferente y afecta su dignidad humana. Es evidente, que la discriminación es un fenómeno sociológico hacia los seres humanos que atenta contra la igualdad.

La protección de los derechos fundamentales hace necesario la eliminación de toda clase de discriminación para lograr una sociedad justa, igualitaria y libre, por entender, que la

---

[317] PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Constitucional*, cit., pág. 234.

[318] NOGUEIRA ALCALÁ, H., *op. cit.*, pág. 801.

[319] CRUZ VILLALÓN, J., *op.cit.*, pág. 284.

conducta discriminatoria, socialmente extendida como el desprecio vertido contra una persona o grupo de personas, tiene por objeto anular, limitar o menoscabar sus derechos y libertades fundamentales. Ello nos lleva a precisar, que no todo acto de desprecio será siempre discriminatorio, sino, todo aquel que tenga la capacidad de dañar derechos fundamentales[320].

El reconocimiento nítido y universal de los derechos humanos fundamentales es una conquista de la historia moderna, en parte, por la esclavitud que se había convertido en una pesadilla y fundamentalmente, por la manifiesta preocupación generalizada tras la Segunda Guerra Mundial para proteger más eficazmente estos derechos, dado el retroceso que habían sufrido los mismos, no sólo en Europa sino también a nivel mundial.

La visión general del principio de igualdad ante la ley y no discriminación está presente en las grandes declaraciones internacionales sobre protección de derechos humanos[321]. Si bien, con oportunidad de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de 10 de diciembre de 1948 en Paris, la situación de desigualdad que reinaba en el mundo consiguió disminuirla, pero no llevarla al extremo de ser erradicada, ya que aún hoy, se puede hablar de casos de desigualdad y discriminación.

La adopción de esta Declaración de derechos pone de manifiesto que los derechos humanos fundamentales están basados en la igualdad de derechos entre hombres y mujeres al reafirmar que todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos. En cuanto a los derechos enumerados en su articulado destaca el principio general de igualdad, que lo incluye en sus artículos 1 y 2 dejando constancia de los derechos de igualdad, no discriminación, libertad y fraternidad, y en el artículo 7 proclamando que todos los seres humanos son iguales ante la ley y a tener una igual protección contra cualquier provocación de discriminación que se realice en contra de los mismos[322].

Desde entonces, los Estados parte reafirmaron su confianza en la igualdad de los derechos humanos fundamentales y se comprometieron a trabajar unidos para promover el progreso social que busca garantizar la procura existencial de los seres humanos y la libertad, formulando los instrumentos precisos de carácter vinculante a través de los diversos acuerdos y tratados internacionales en esta materia. Tomando en consideración la protección que ofrece la Declaración, cabe precisar, que no reconoce la acción jurídica a los titulares de los derechos para

---

[320] CARBONELL SÁNCHEZ, M.: «Igualdad y Constitución», cit., pág. 67.

[321] CALVO ORTEGA, R.: «Igualdad tributaria y no discriminación», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2005, pág. 21.

[322] FIGUERUELO BURRIEZA, A., *op.cit.*, pág. 169.

poder presentar acciones legales ante la ONU y garantizar así la tutela efectiva de los mismos ante cualquier caso de discriminación, porque lo que allí se expone es solo de obligado cumplimiento y la Asamblea General de Naciones Unidas simplemente es competente para hacer recomendaciones.

Con el deseo de darle a la Declaración una efectiva fuerza vinculante para sus derechos, se adoptaron con posterioridad dos Convenios, llamados Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que fueron aprobados el 19 de diciembre de 1966, y puestos a la ratificación y firma de los Estados. Ambos Convenios recogen los derechos plasmados en la Declaración, pero muestran una renovación en la realización práctica de los mismos, introduciendo nuevas técnicas innovadoras. Con todo, no se ha podido llegar a un riguroso control de los mismos en el ámbito internacional, porque son los Estados parte los que tienen la potestad de adoptar las medidas necesarias y correctas ante cualquier violación de los derechos y, por esta causa, se resisten a cualquier control supranacional.

Tras esta respuesta, se hace necesaria la exigencia de crear por parte de la Unión Europea un texto normativo nuevo que reforzara desde el respeto la protección de los derechos fundamentales y se adecuara a la evolución de la sociedad, al progreso constitucional social y a los avances científicos y tecnológicos. Especialmente, una visión general más amplia en seguridad jurídica para el principio de igualdad y no discriminación.

La Carta Europea de los Derechos Fundamentales proclamada solemnemente en Niza el día 7 de diciembre del año 2.000, reúne en un único texto todos los derechos repartidos en los distintos documentos legislativos nacionales, comunitarios e internacionales, para dar una mayor claridad y transparencia a los derechos fundamentales, estableciendo para ello, alcanzar una seguridad jurídica que actúe dentro de la Unión Europea. En el marco del Capítulo III que regula la "igualdad" desarrolla este principio en sus artículos 20, 21 y 23. En su artículo 21 apartado 1, se prohíbe toda discriminación de cualquier tipo que atente contra el ser humano. En su apartado 2 amplia que se prohíbe toda discriminación por motivo de nacionalidad en el ámbito europeo. Mientras que en su Capítulo VI sobre justicia, exige que los derechos y libertades de cualquier persona que resulten violados y que estén garantizados por el Derecho de la Unión Europea tienen derecho a la tutela judicial efectiva. Este reconocimiento es lógico para formar un Derecho más justo.

En términos estrictos, es admitido que la falta de igualdad de oportunidades constituye en sí misma una forma de discriminación en el marco constitucional del precepto de igualdad ante la ley que caracteriza a las sociedades democráticas. A esta afirmación, se le da generalmente una connotación negativa, en cuanto que conlleva dar un trato despectivo e injusto a todos los

individuos considerados inferiores a los demás, por cualquier razón de ideología, raza, sexo o clase social. No obstante, como contraposición a esta acción negativa y con la intención de compensar a los que sufren todas estas discriminaciones es que podemos hablar del concepto de discriminación positiva para tratar con preferencia a algunos grupos siempre que no se perjudiquen a otros con la finalidad de ayudarlos. Esencialmente, lo que propone es ayudar a los grupos de personas discriminadas, dándoles un trato social más igualitario y justo, con los mismos derechos que el resto de la población[323].

Por otro lado, la distinción que el art. 14 CE hace sobre el mandato discriminatorio, lleva a proteger un concepto específico de discriminación, el cual no equivale a una mera desigualdad injusta, sino a un tipo especial que afecte directamente a la dignidad humana que está reconocido por el art. 10 de la Constitución[324]. De igual manera, se desprende de la doctrina constitucional [STC166/1988, de 26 de septiembre, (FJ 2)] cuando señala que el estado de las personas en situación de discriminación social es incompatible con los postulados constitucionales, dado que de la Constitución se deriva una expresa interdicción de discriminación ante diferenciaciones muy arraigadas socialmente como signo de pertenencia a un grupo social determinado, que han resultado ser claramente contrarias a la dignidad humana, ya sea por infravaloración social, jurídica o económica, y que al estar conectadas con la noción sustancial de igualdad, permite ampliar y enriquecer la propia noción de discriminación[325].

En fin, la génesis de la discriminación ha sido elaborada, sobre todo, a partir de la Segunda Guerra Mundial, a través de una serie importante de instrumentos internacionales al amparo de la Unión Europea, para luchar contra el tratamiento de discriminación de la dignidad humana y, con el objetivo esencial de proteger la plena efectividad de los derechos humanos, de los que puede considerarse legado el artículo 14 de nuestra Constitución, el cual, recoge la existencia discriminatoria de una persona o grupo de personas que son descalificadas por razón de su carácter personal, lo que lleva a colocarlos en una situación peyorativa, violando con ello, el concepto fundamental de nuestro sistema jurídico, lo que supone una negación del principio de igualdad.

Este movimiento internacional se traduce en diversos Tratados de Paz que imponen a los Estados miembros, asegurar a todos los individuos el goce de los derechos y libertades que le son inherentes, sin discriminación alguna por motivos específicos, clausulas que después se han ido

---

[323] CRUZ VILLALÓN, J., *op.cit.*, pág. 295.

[324] RUIZ MIGUEL, A.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *El principio de igualdad*, cit., pág. 169.

[325] GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *op. cit*., págs. 84 y 85.

incorporando a las respectivas Constituciones nacionales[326]. Otra novedad significativa para la protección internacional frente a la discriminación en el seno de Naciones Unidas, ha sido, la confirmación de la tutela internacional de los derechos humanos en la que se ha visto muy favorecida esta nueva concepción de discriminación.

A través de los Tratados de Roma en 1958 se decidió la creación del actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que serviría como herramienta de protección para la defensa y promoción de los Derechos Humanos ante cualquier violación del principio de igualdad y no discriminación. Su papel esencial sería garantizar una interpretación uniforme de todos los Estados miembros, además de otras funciones como la resolución de los conflictos jurídicos surgidos entre los países miembros y las instituciones de la Unión Europea o la resolución de las denuncias presentadas por particulares, empresas u organizaciones por acciones u omisiones de las instituciones mismas, que fuesen contrarias al Derecho de la Unión Europea. El Derecho comunitario ha sido concebido y aplicado como norma uniforme por los órganos jurisdiccionales de todos los Estados miembros y, como circunstancia indispensable para un buen funcionamiento democrático. Derecho al cual los particulares pueden invocar ante sus jueces nacionales.

El Tribunal de Justicia como máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea, tiene la función esencial de hacer respetar el Derecho en la interpretación y práctica uniforme de los Tratados. Para ello, se le ha asignado mayores competencias jurisdiccionales que ejercita en el cerco de los procedimientos que se le plantean, a través de las distintas categorías de recursos y procedimientos prejudiciales[327].

En cualquier caso, cabe recordar que el Tribunal de Justicia ha mantenido una intensa actividad jurisprudencial en defensa de los principios fundamentales implícitos en los Tratados desde que éstos fueran constituidos, primero por las Comunidades Europeas, y después por la Unión Europea, pero este dinamismo del Tribunal, no ha supuesto elevarlo a un órgano judicial supremo, ni a emplazarlo por encima de los órganos judiciales de los Estados. Es decir, los

---

[326] RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F., *op.cit.*, pág. 89.

[327] Los recursos más frecuentes planteados ante el Tribunal de Justicia que conoce actualmente, suelen ser previstas en el articulado del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como son las *cuestiones prejudiciales (art. 267)*, donde los órganos nacionales piden sea interpretado el Derecho de la UE; los *recursos por incumplimiento (art. 258)*, por parte de los gobiernos de los Estados miembros al no asignar el Derecho de la U.E; *recursos de anulación (art. 263)*, de normas de la UE que vulneren los derechos fundamentales; *recursos por omisión (art. 265),* de decisiones a tomar por instituciones de la UE y *recursos directos*, contra decisiones o acciones de la UE contra particulares o empresas, sin ignorar el proceso para la obtención de medidas cautelares.

Tratados establecen que la cuestión judicial debe desarrollarse en un marco de colaboración entre la jurisdicción comunitaria y las nacionales, sobre la base del principio de subsidiariedad, reservando para el Tribunal de Justicia las competencias que no puedan ser referidas a los órganos jurisdiccionales de los Estados, imponiendo también a los jueces nacionales, que cuando apliquen su derecho nacional, están obligados a interpretarlo ateniéndose a las normas del derecho comunitario.

En definitiva, para concebir la indiscutible importancia del Tribunal de Justicia en la consecución de esa unión entre todos los pueblos de Europa, basta con echar un vistazo a la enorme trascendencia que su jurisprudencia ha consagrado en el ámbito de la garantía de igualdad y el respeto de los derechos fundamentales de los seres humanos, dentro del marco de la actividad de las instituciones de la Unión Europea. En este sentido, el Tribunal ha resultado ser un elemento concluyente tanto del ordenamiento jurídico comunitario, como del proceso de construcción europeo. Las sentencias del Tribunal de Justicia son vinculantes para los Estados miembros, lo que ha supuesto que el Derecho comunitario sea asequible para cualquier ciudadano europeo.

# CAPÍTULO SEGUNDO

# EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978

# CAPÍTULO SEGUNDO. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978

## *I. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA HISTORIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA*

### A. Planteamiento

En el capítulo anterior hemos analizado las diferentes maneras que ha sido entendido el principio de igualdad como principio constitucional y como norma esencial del ordenamiento jurídico[328], nos corresponde ahora integrar cada uno de estos aspectos en un concepto unitario que sirva como criterio rector dentro de la configuración del ordenamiento tributario. Así pues, el objetivo que se persigue es proponer un significado propio del principio de igualdad en materia tributaria que se proyecta como inspirador de todo el sistema, consagrado constitucionalmente.

A este efecto, ordena el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978 que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio".

De este precepto derivan los principios que han de coadyuvar la justicia del sistema tributario, en el que encontramos inserto el principio de igualdad en materia tributaria. A partir del mismo, se pretende mostrar la configuración y el contenido de la igualdad tributaria para realizar el posible estudio homogéneo y su encaje dentro de nuestro ordenamiento constitucional como exigencia del valor superior del ordenamiento jurídico, como principio y como derecho de todos los contribuyentes. Con este propósito, es nuestro interés realizar una interpretación actual de la concepción constitucional de la igualdad en materia tributaria, en la consecución de un Derecho Financiero justo, para ello, seguiremos la interpretación del Tribunal Constitucional en

---

[328] Concreta LEJEUNE VALCÁRCEL que «la igualdad originaria de la mayoría de los hombres, su análoga capacidad jurídica, y la imparcialidad en la aplicación del Derecho son, pues, los pilares del nuevo sistema» refiriéndose al nuevo ordenamiento jurídico basado en la igualdad de todos los hombres y expone que «toda regla que, separándose de las citadas estimaciones, instituyera desigualdades y tratos discriminatorios entre los ciudadanos, era considerada arbitraría y opuesta al esencial principio de igualdad» (*op. cit.*, pág. 122).

la concreción y alcance de este principio en el seno del ordenamiento jurídico.

Llegados a este punto, y antes de proceder al análisis de la igualdad en materia tributaria para alcanzar la justicia en el plano tributario, expondremos en este capítulo un breve estudio sobre los antecedentes de la plasmación de este principio en el constitucionalismo español para observar, hasta qué punto, el reconocimiento otorgado ha sido considerado como criterio informador del sistema tributario, al igual que lo ha hecho el máxime interprete de la Constitución española de 1978.

## B. Antecedentes constitucionales del principio de igualdad tributaria

Consecuente con lo anterior, el presente apartado expone un breve análisis sobre la situación que la igualdad tributaria reconocida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución española de 1978, ha encontrado en la historia constitucional española desde el siglo XIX, camino que hemos de recorrer para hallar los antecedentes que dieron origen y evolución a la igualdad como criterio central en materia de distribución de la carga tributaria.

A través del desarrollo constitucional propuesto se podrá observar la transformación de la igualdad a todas estas limitaciones de poder tributario que posee el Estado, hasta convertirse en principio del artículo 31.1 que al día de hoy funge como garante de los contribuyentes, para confrontar lo que aporta de novedoso al sistema tributario actual.

### 1. Carta de Bayona de 1808

La Carta de Bayona es un texto que influenciado, por los escritos constitucionales napoleónicos, por las ideas de libertad e igualdad de los filósofos de la Ilustración y el pensamiento racionalista[329] resulta ser una norma con contenido reformador en materia social, económica y política[330]. Pues aunque el régimen político aún está regulado en torno a la Corona, se establece como novedad, la obligación de respetar los derechos fundamentales de los ciudadanos, proclamados en su texto[331].

---

[329] BONELL COLMENERO, R., *op. cit*., pág. 179.

[330] En 1808 Napoleón concedía a España su primera Constitución basada en el modelo imperial francés, pero que apoyada por la participación de los afrancesados, permitió que el texto contase con algunos elementos característicos del Estado español, dándole cierta ideología liberal, lo que le diferenciaba de otras cartas otorgadas a otros países, como Italia.

[331] Efectivamente, el Texto Constitucional diseñaba una nueva y actual estructura institucional, identificando

Puede estimarse, por tanto, como la recepción del constitucionalismo que rompe con los esquemas del Antiguo Régimen e implanta el liberalismo de la época moderna, en cuanto al tratamiento de los derechos y libertades se refiere. Es por tanto, una mezcla de liberalismo moderno, corporativismo del Antiguo Régimen y protagonismo napoleónico francés[332].

La Hacienda en este período histórico del Antiguo régimen[333], se caracterizaba por la desigualdad ante el impuesto de las personas obligadas a contribuir, la conservación de diferentes sistemas fiscales en cada territorio y la existencia de una alta presión fiscal. Puede deducirse, por consiguiente, que se trataba de una situación de desigualdad contributiva que perjudicaba a las sociedades rurales más pobres, lo que demuestra que estaba muy lejos del cumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria.

El Estatuto de Bayona promulgado el 8 de julio de 1808, en cuanto a su naturaleza jurídica se trataba de una carta otorgada, pues aunque fue presentado como una Constitución, ésta carecía de la observación por todos los miembros de la comunidad y por tanto de la aceptación de la soberanía popular para asegurar el derecho objetivo de la misma y la sumisión del poder autoritario de la monarquía al principio de legalidad, que fue el verdadero impulsor de su elaboración.

No obstante, este texto Constitucional reconoce el principio de igualdad tributaria en el sistema de contribuciones, formulado en dos de sus artículos que prescriben lo siguiente, en concreto, en su artículo 117 se expresa que "el sistema de contribuciones será igual en todo el reino". Asimismo, el artículo 118 indica que "todos los privilegios que actualmente existen concedidos a cuerpos o a particulares, quedan suprimidos. La supresión de estos privilegios, si han sido adquiridos por precio, se entiende hecha bajo indemnización, la supresión de los de jurisdicción será sin ella. Dentro del término de un año se formará un reglamento para dichas indemnizaciones".

---

explícitamente derechos y libertades de los individuos, entre los que se encuentra el principio de igualdad ante la Ley, que surge con la pretensión de poner fin a todo un sistema de privilegios que había dejado de tener fundamento en la nueva concepción de la sociedad y en el ordenamiento jurídico basado en la igualdad de todas las personas (LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit.*, pág. 122).

[332] Suponía la transición española del Antiguo Régimen a la sociedad moderna burguesa liberal.

[333] En opinión de ARTOLA GALLEGO «la Monarquía del Antiguo Régimen se mantiene sobre una Hacienda que revela la institución social y la del Estado. Lo primero se exterioriza en la desigualdad ante el impuesto, concepto que debemos interpretar como diferencia legal en la exigencia de tributar y no como desproporción entre la renta y la contribución, que es el problema de una fiscalidad universal pero desajustada, frecuente en épocas posteriores. Lo segundo, en la conservación de sistemas fiscales diferentes en cada territorio, con la común característica de ser los agregados los sometidos a menores cargas» (*La Hacienda del Antiguo Régimen*, Alianza, Madrid, 1982, pág. 10).

Este texto careció prácticamente de vigencia en todo el territorio español, dado que no llegó a estar plenamente instalado en todo el país, teóricamente solo estaba en los territorios dominados por los franceses[334], lo que no impidió que representase con el moderado influjo francés en su articulado el primer intento de modernizar el Antiguo Régimen, en la consecución de una asimilación más fácil de aceptar los textos constitucionales decimonónicos por el pueblo español. Por ello, entendemos que su efecto estimulador sobre el liberalismo resultó útil para la realización de la constitución gaditana[335].

Comprendemos por tanto, que el Estatuto de Bayona tuvo una relevancia histórica muy importante en el origen de nuestro constitucionalismo, dado que de haberse llevado a cabo las modificaciones advertidas, hubiese representado un gran cambio de la estructura social, puesto que no solo se separó de la época anterior de la Historia española sino que, fue el primer propósito de sustituir un reino absolutista por un estado liberal y moderno[336]. Así, creemos conveniente abrir este estudio sobre la historia constitucional de la igualdad tributaria a partir de este texto, como lo llama FERNÁNDEZ SARASOLA "el primer ensayo constitucional en España" [337].

## 2. Constitución de Cádiz de 1812

La Constitución de Cádiz de 1812 fue la primera norma fundamental española que permitió pasar de una sociedad estamental a una liberal y acabar con el Antiguo Régimen. Incorporando un elenco de principios y derechos básicos del ciudadano, apoyados en los postulados teóricos del liberalismo clásico como la igualdad, la libertad y el derecho a la

---

[334] La Carta de Bayona será entonces la expresión del espíritu reformista de orígenes ilustrados presente en la mejor tradición afrancesada, junto con un oportunista sector colaboracionista que aceptó el gobierno intruso de José I Bonaparte.

[335] El Estatuto de Bayona consiste en una concurrencia entre el tradicionalismo de la monarquía española y la visión constitucional napoleónica. Suponía modificaciones que de haberse llevado a cabo hubieran conseguido un vasto alcance en la sociedad española de su tiempo.

Curiosamente, podría decirse que se trata de uno de nuestros textos constitucionales más europeos, en cuanto que es la más deliberada para actuar en el régimen europeo, aunque tuviese que funcionar con rasgos de una Europa francesa y napoleónica (CRUZ VILLALÓN, P.: «La Constitución de 1808 en perspectiva comparada», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 58-59, 2007, pág. 84). *Cfr.* MARTÍNEZ SOSPREDA, M.: «El Estatuto de Bayona, Originalidad e imitación en la primera Constitución española», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 58-59, 2007, págs. 95 y 96.

[336] CABRERA MARTÍNEZ, J.A.: «La primera Constitución española, La olvidada carta de Bayona» [en línea], 2008, Disponible en http://www.eldigitaldecanarias.net/noticia8327.php [Consultado el 30 de enero de 2015].

[337] FERNÁNDEZ SARASOLA, I.: «La primera Constitución española, el Estatuto de Bayona», en *la Revista de Derecho, División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*, núm. 26, 2006, pág. 106.

propiedad, considerados legítimos y naturales, que aspiraron a modernizar la sociedad española en la fecha de su promulgación[338].

Este texto constitucional reconoce el principio de igualdad al declarar que sólo debe existir un único fuero para todos los españoles[339], esta igualdad jurídica o ante la ley, se ve conformada en el terreno impositivo y reclama la justicia en el ámbito tributario, que encuentra la base de su reglamentación en el concepto de "haberes", donde está concretada la noción de igualdad fiscal que venimos comentando y que es reconocida por primera vez en el constitucionalismo español en la expresión de los preceptos siguientes, concretando, en su artículo 8 expresa que "también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"[340]; asimismo en su artículo 172.8 indica que "las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes: no puede el Rey imponer por sí directa ni indirectamente contribuciones, ni hacer pedidos bajo cualquier nombre o para cualquiera objeto que sea, sino que siempre los han de decretar las Cortes"[341] y además en su artículo 339 decreta que "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno"[342].

---

[338] Efectivamente, la primera Constitución española, estaba inspirada en los principios del liberalismo, la norma esencial concebida en Cádiz integró, en materia de Hacienda, trascendentales acontecimientos que componen el fondo de nuestro actual sistema constitucional tributario. Así, durante su corta vigencia el orden fiscal estuvo salpicado por los principios de legalidad, igualdad, capacidad de pago y control parlamentario de la labor del ejecutivo (OSSORIO CRESPO, E.: «Así fue… La Constitución de 1812», en *La ventana de la Agencia*, *Agencia Tributaria española, Portal de educación cívico-tributaria* [en línea], 2005, págs. 16 y ss., Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/CONSTITUCION_1812.pdf [Consultado el 31 de enero de 2015]).

[339] El artículo 248 de la Constitución Española de 1812, manifiesta que «en los negocios comunes, civiles y criminales no habrá más que un solo fuero para toda clase de personas».

[340] Que las Cortes eran un solo órgano competente para establecer o ratificar cada año los impuestos, lo instauro la Constitución española de 1812. De este modo, el derecho que habían poseído durante los siglos XIII a XVI los españoles podían recobrarlo, de admitir los tributos por medio de de sus mandatarios en las Cortes. También, exponía que todos los ciudadanos intervendrían en el sostenimiento de las cargas públicas.

[341] Afirma BONELL COLMENERO que «la distinción del principio de igualdad fiscal viene constituida por la denegación real de otorgar prerrogativas a personas o corporaciones, artículo 172.8. 8º». Nos recuerda este autor, que anteriormente ya se recogía en «las teorías de Adam Smith acerca de los impuestos en general, materializadas en su estudio *The Wealth of Nations,* en 1776, con relación al modo de contribuir, indican que los ciudadanos deben ayudar a sustentar al Gobierno en cuanto les sea viable a cada uno en base a sus facultades, es decir, en proporción a la renta de que utilizan al amparo del Estado» (*op. cit.*, pág. 180).

[342] Esta declaración suprimía el contexto privilegiado de la nobleza que se encontraba exonerada de específicas exenciones durante el Antiguo Régimen. Con igual objetivo de acrecentar y reforzar la justicia tributaria de aquella época, la norma primordial englobó el principio por el cual el sostenimiento del gasto público debería distribuirse entre los ciudadanos con respecto a su fortuna (OSSORIO CRESPO, E., *loc. cit.* [Consultado el 31 de enero de 2015]).

De forma que la presencia de otros principios constitucionales reconocidos en el ámbito tributario como el de legalidad, generalidad, proporcionalidad y capacidad económica, podríamos defenderla a partir del análisis de la regulación de estos preceptos, ya que se encuentran íntimamente ligados al de igualdad y forman en su conjunto o configuración un marco de justicia tributaria.

En observancia al principio de igualdad en materia tributaria queda garantizado en el artículo 8 con la tímida expresión "sin distinción" después y más concluyente el artículo 339 establece que todos los españoles tenían que ser tratados igualmente por la Hacienda Pública, debiendo pagar todos, proporcionalmente, la misma cantidad de tributos "sin excepción ni privilegio alguno". Pero será en el artículo 172.8 donde se consolida el reconocimiento del principio de igualdad tributaria con la prohibición al Rey de conceder privilegios a personas o corporaciones[343].

De cuanto se ha venido diciendo se desprende, en definitiva, que, la Constitución gaditana constituyó el primer intento de igualdad en materia tributaria[344] dotándola de una

---

[343] Las diferentes predicciones constitucionales francesas de 1791, 1793 y 1795 en cuanto al equilibrado reparto de la carga impositiva eran de similar contenido a la exhibición en ese terreno de lo tributario de la igualdad legal propagada por la Constitución de 1812. Este reconocimiento que ya había sido instituido en Francia lo manifiesta VERGARA SANDOVAL al expresar que «algunas constituciones suprimen explícitamente el privilegio en materia tributaria. En especial Francia, antes de la Revolución, la nobleza y el clero estimaban vergonzoso el pago del impuesto, por lo que no eran conseguidos por la carga tributaria; la inquietud de que los privilegios pudieran ser de nuevo implantados, originó la inserción de este principio en actitud explícita» («Los principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, pág. 135).

[344] Era un propósito preferente, para las Cortes de Cádiz, modificar la Hacienda que había de realizarse a través de un novedoso concepto de los principios de distribución de la carga tributaria. Era viable esta transformación, con una Constitución que suprimiera el régimen injusto y el privilegio y promulgara la igualdad ante el impuesto, puesto que el sistema tributario reinante se estimaba opuesto al nuevo prototipo político liberal que se creó en aquella época, por ello en Hacienda, en su Comisión no ordinaria, el que fuera su representante, mostró el día 6 de julio de 1813, la proposición relativa al reciente régimen tributario de entonces. En éste, se proponía un sistema tributario donde la base esencial del cambio era una aportación directa que habría de ser distribuida entre las provincias en relación a su riqueza y se exponía un proyecto de honda vocación liberal (LÓPEZ CASTELLANO, F.: «Liberalismo, cambio institucional y desempeño económico, España, 1808-1814», ponencia presentada en el X Congreso de la A.E.C.P.A. [en línea], Asociación Española de Ciencia Política y de la Administración, Murcia, 2011, pág. 7, Disponible en http://www.aecpa.es/congresos/10/ponencias/113 [Consultado el 1 de febrero de 2015]).

En este orden se manifestaba el diputado Antillón, al preguntarse qué ante esta adecuada situación en la que el pueblo está seguro de la exigencia de grandes esfuerzos para lograr su libertad y autodeterminación, y cuando la Constitución aprueba que todos los ciudadanos, sin distinción ni ventaja alguna, han de sufragar con igualdad; que no habrá provincias eximidas de este o del otro impuesto, y que todos los años conocerá claramente el país ¿con qué

mayor efectividad, llevando a cabo la abolición de los privilegios entre personas que supuso también el intento de colocar en un mismo plano de igualdad a todos los ciudadanos sin distinción de su ascendencia social. De igual forma, también abolió las injustas diferencias entre regiones lo que supuso situar en un mismo nivel de igualdad las responsabilidades recaudatorias y tributarias de todas las regiones[345].

---

objetivo se le atribuyen o gravan los tributos, y en que se emplean? (LÓPEZ CASTELLANO, F.: «Las Cortes de Cádiz y la implantación del buen orden económico (1810-1814)», en *Historia constitucional, Revista electrónica de Historia Constitucional*, núm. 13, 2012, pág. 241).

Las novedades políticas benefician la adopción de conocimiento acerca de la obligación de la renovación, dado que pocas oportunidades habrá más apropiadas que ésta y quizá es la única, puesto que no lo fue la etapa de ningún Ministro de un Monarca absoluto, ni del Marqués de la Ensenada. Era necesaria una Constitución con la lealtad y compromiso que sus consagrados preceptos instauran, para que se expresase al pueblo sin desconfianza y a la cara, que tan grande era el conjunto de sus privaciones en este año, y tal la suma de las penurias. Tras un extenso y duro debate, a través del Decreto de 13 de septiembre de 1813, el proyecto adquiere carácter legal. El citado Decreto trataba sobre el novedoso procedimiento de contribuciones y se declaraba así la igualdad tributaria y se uniformaba el país desde una perspectiva fiscal (DUASO Y LATRE, J.; PLANA, A. y LÓPEZ CASTELLANO, F.: *Vicios y agravios de la contribución directa*, [en línea], 2ª ed., Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 2010, págs. 22 y 51 Disponible en http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/30/01/_ebook.pdf [Consultado el 2 de febrero de 2015]).

La cuestión fiscal de las Cortes de Cádiz evidencia el pensamiento de que era inadmisible el cambio drástico del sistema fiscal sin transformar la ordenación política del estado. La inclusión en el entorno fiscal de principios como el de igualdad, generalidad y capacidad económica, así como su concisión en la distribución del gravamen a través de una contribución directa, sobresalía demasiado las contingencias económicas y administrativas de la etapa, pero ayudó a establecer el pensamiento social imprescindible para la fijación en el futuro de un régimen de repartición que suponía una novedosa noción del Estado y del impuesto a través del contribuyente. El decreto de 1813, si bien de corta trascendencia práctica, a causa de los inconvenientes para su utilización y al regreso del Absolutismo, supuso durante largo tiempo una relevante mención doctrinal para el liberalismo español (LÓPEZ CASTELLANO, F.: «Liberalismo, cambio institucional y desempeño económico, España, 1808-1814», cit., págs. 16 y 17 [Consultado el 1 de febrero de 2015]). *Cfr.* LÓPEZ CASTELLANO, F.: *Liberalismo económico y reforma fiscal, La contribución directa de 1813*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, Campus Universitario de la Cartuja, Granada, 1995, págs. 442 y 443.

Pero sería tras la interrupción absolutista (1814-1820), cuando se retomó la reforma en el sistema tributario aprobada en el trienio liberal con una arriesgada apuesta por darle una visión moderna, basada en un sistema tributario sustentado en los principios recogidos en la idea de justicia característica del liberalismo y acordes con los proyectados por la Constitución de 1812. En esta línea, puede verse FONTANA LÁZARO, J.: *La hacienda en la historia de España, 1700-1931*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 34 y 35.

[345] Indicar que «el Estado no debe encomendarla sino a sus representantes, a no desistir de ser libre. El estafador más intrépido perecería con sus legiones si no erradicase de los pueblos que esclaviza el forzoso consentimiento de imputar contribuciones a su modo. El resplandor y dignidad del monarca y el servicio público en todas sus formas requieren gastos importantes, que el país está obligado a sufragar. Mas podrá ser libre en acordar la asignación y la condición de las contribuciones, de donde han de proceder los fondos designados a ambas cosas. Para que este deber se efectúe por parte de los pueblos, de forma que pueda ajustarse el cometido con el avance de su prosperidad, y para que la patria tenga siempre en su poder la manera de sortear que se transforme en daño suyo lo que sólo debe destinarse en originar su felicidad, y resguardar su libertad e independencia, se deliberará que las Cortes fundarán y ratificarán una vez al año toda variedad de impuestos y contribuciones» (DE ARGÜELLES, A. y

A pesar de la importancia que representó para todos los españoles la Constitución de 1812, las Cortes no tuvieron gran incidencia en la vida del país debido a la guerra, a su final, la vuelta de Fernando VII frustró la experiencia liberal y condujo al retorno del absolutismo.

## 3. Constitución de 1837

La Constitución de 1837 nació como consecuencia de la crisis del Estatuto Real[346]. En su texto incorporaba por primera vez en nuestra historia constitucional, una declaración sistemática y homogénea de derechos y garantías, entre los que figuraba implícitamente el principio de igualdad, pues aunque no aparece expresamente positivizado, si puede extraerse del contenido de su texto, así, en el Título I bajo el epígrafe "de los españoles" encontramos el deber de todos a contribuir a los gastos del Estado.

El principio de igualdad en materia tributaria no se menciona expresamente[347], por tanto, no se encuentra declarado formalmente como tal en el texto constitucional, aun así, podemos encontrarlo tácitamente en el contenido de los artículos siguientes, en concreto, el artículo 4 expresa que "unos mismos Códigos regirán en toda la Monarquía, y en ellos no se establecerá más que un solo fuero para todos los españoles en los juicios comunes, civiles y criminales", asimismo en su artículo 5 indica que "todos los españoles son admisibles a los empleos y cargos públicos, según su mérito y capacidad", además en su artículo 6 decreta que "todo español está obligado a defender la patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado", también en su artículo 37 manifiesta que "las leyes sobre contribuciones y crédito público se presentarán primero al Congreso de los Diputados, y si en el Senado sufrieren alguna alteración que aquél no admita después, pasará a la sanción Real lo que los Diputados aprobaren definitivamente" y por último, en su artículo 73

---

SÁNCHEZ AGESTA, L.: «Discurso preliminar a la Constitución de 1812», en *Cuadernos y Debates*, *Centro de Estudios Políticos y Constitucionales* [en línea], núm. 213, 2011, pág. 120 y 121, Disponible en http://www.cepc.gob.es/publicaciones/libros/colecciones?IDP=2422 [Consultado el 4 de febrero de 2015]).

[346] Representó la terminación evidente del Antiguo Régimen en España, el avance del Estatuto Real de 10 de abril de 1934, no obstante, no alcanzó a consolidarse el sistema político que pretendió instaurar, sino que fracasó al término de dos años, más o menos. Llego a ser su realización una resolución imprescindible en un empeño de negociar entre la monarquía y la soberanía popular, pero no se le disculpó que no englobara una manifestación de derechos, entre los que se hallaría el principio de igualdad en materia tributaria y que apartase la necesidad de reconocer la soberanía nacional.

[347] Y no se menciona claramente dicha igualdad tributaria, por tres razones: primera, que se trata de un texto imbuido de la filosofía utilitarista de Bentham por lo que evita formulaciones recidivantes; segundo, por la época en la que se aprueba el texto, plena época del liberalismo más clásico con lo que en él significa la igualdad; tercera, que se reconoce tanto el principio de legalidad tributaria como el de igualdad ante la ley (por ejemplo en el caso del acceso a los cargos públicos).

hace mención a que "no podrá imponerse ni cobrarse ninguna contribución ni arbitrio, que no esté autorizado por la ley de Presupuestos u otra especial".

En todos ellos, la plena identidad del principio de igualdad en materia tributaria queda recogida, en primer lugar se observa ante la ley lo que nos lleva también a pensar la igualdad ante la ley fiscal, donde se expresa la unidad de códigos y jurisdicción y se expone la supresión de cualquier "fuero" y por ende privilegio alguno para particulares. Después, se reconoce nuevamente el principio de generalidad al indicar que "todos" contribuirán a la cobertura del gasto público, con lo que hay plena identidad con el principio de igualdad tributaria. Para llegar más tarde, al reconocimiento del principio de legalidad tributaria, donde la imposición de la carga de los tributos se realizará mediante "ley", o lo que es lo mismo, igual para todos. Ello refleja, como argumenta BONELL COLMENERO que "en plena época del liberalismo más clásico en el que uno de los valores que justifican y sustentan toda revolución burguesa es la igualdad social" [348].

España se insertó tempranamente en este movimiento liberal jurídico-político, permaneciendo en él de forma discontinua, y por tanto, no llegó a plasmar el principio de igualdad de forma clara en sus constituciones, solo se puede observar en sus textos, la existencia de concreciones aisladas de esta genérica aspiración de igualdad. Así, podemos observar que el artículo 5 de la Constitución de 1837, recoge la declaración de que todos los españoles son aceptables a los empleos y cargos públicos según su mérito y talento, asumiendo el principio de igualdad en virtud de la valoración de los principios de mérito y competencia. Con esta fórmula genérica que emplea para referirse a muchos de los derechos que figuran en el texto constitucional, se pretende asegurar el goce de los mismos a través de la igualdad para el conjunto de "todos" los ciudadanos[349].

### 4. Constitución de 1845

La Constitución española de 1845 no fue el resultado de ningún proceso constituyente

---

[348] BONELL COLMENERO, R., *op. cit*., pág. 180.

[349] Suponía el novedoso tratado constitucional, la aprobación del liberalismo doctrinario que concedía el poder de conciliador al monarca. La presencia de una extensa proclamación de derechos de los ciudadanos, la libertad de prensa, de opinión, de asociación, derecho de petición, garantía de seguridad, derecho de propiedad etc. y el sostenimiento del principio de soberanía nacional, fueron numerosos de sus éxitos. El desenlace sería una Constitución moderada e implicada en todo el territorio nacional. Subsistió con muchas dificultades la Constitución de 1837 y estuvo vigente desde su publicación el 18 de junio de 1837 hasta su abolición permanente por la Constitución de 1845 el 23 de mayo, fecha de su entra en vigor.

fruto de la Soberanía nacional[350]. Por el contrario, nació como consecuencia de la idea por parte del Gobierno de reformar[351] la Constitución de 1837 dando lugar a un nuevo Texto constitucional de carácter doctrinario más moderado[352]. Dentro de una relativa estabilidad, su andadura resultó ser la más larga del periodo decimonónico[353] estando vigente hasta 1868.

Otra de las modificaciones importantes que la constitución de 1845 introduce, frente a la de 1837, es la desaparición de la unidad de fuero que suponía la igualdad ante la ley, dando lugar a diferentes fueros especiales o privilegios para unos pocos, de donde se desprende también su afectación a la igualdad tributaria al resultar ser ésta una consecuencia de aquella. Junto a ello, se observa que mantiene la misma obligación de que todos contribuyan a los gastos del Estado[354].

---

[350] Lo que contiene esta Constitución, más comedido que sus predecesoras, simbolizó el éxito del moderantismo, mandando continuamente a lo largo de toda la Década Moderada (1844-1854), y dejando su marca en cualesquier entorno de la administración pública. En su texto se alberga la Soberanía compartida del Rey y las Cortes, lo que se resume en un poder legislativo compartido por una y otra institución y en una evidente preferencia de la Corona en el transcurso político. La equivalencia entre la soberanía del Rey y la de las Cortes va a evidenciar la superioridad real de la Corona como instrumento inalterable y por consiguiente, la eliminación de la soberanía popular. Otro semblante fundamental es la limitación de los derechos individuales, fundamentalmente la libertad de expresión. Actualmente los derechos, libertades y principios no se manifiestan regulados en sus preceptos, dado que son enviados a leyes ordinarias que al no tener rango constitucional, propician a que su verificación sea puramente programática. Véase ASTARLOA VILLENA, F.: «Los derechos y libertades en las constituciones históricas españolas», en *Revista de estudios políticos,* núm. 92, 1996, págs. 226 y 227.

[351] Por tanto, pretendía ser la Constitución de 1845 aprobada el 23 de mayo, como indicaba su Preámbulo, una renovación para completar y perfeccionar de la de 1837 en la orientación liberal, lo evidente es que se realizó una Constitución más moderada, orientada a acrecentar el poder de la monarquía pero fundamentalmente novedosa y sobre todo, destinada a fortalecer a una burguesía moderada que perseguía entre el extremismo revolucionario y el institucionalismo del Antiguo Régimen, el justo medio. *Vid.* MEDINA MUÑOZ, M.A.: «La reforma constitucional de 1845», en *Revista de estudios políticos,* núm. 203, 1975, pág. 104 y 105.

[352] Ciertamente, residió el prestigio de los moderados, en saber elegir diferentes alternativas políticas presentes un cauce intermedio. Alternativas como lo era la moderada, la conservadora y la puritana. Fue la Constitución de 1845, la consecuencia de este impulso de los moderados por armonizar costumbre y rebelión. Y así, nuevamente en nuestro constitucionalismo decimonónico, se ratificó la norma de que establece la variación de Constitución, la transformación de la agrupación en el poder. Obsérvese TOMÁS FONT DE MORA, M.A.: «El preámbulo de la Constitución de 1845», en la *Revista de derecho político,* núm. 39, 1994, págs. 100-102.

[353] Pese a que soportó numerosos obstáculos, la Constitución de 1845 llegaría a ser la de mayor trayectoria de la etapa (veinticuatro años, excepto la interrupción del Bienio Progresista), pero su trayecto sufrió incesantes tentativas de acondicionamiento a las situaciones, desde las mismas líneas moderadas, concretando, en 1848 con Narváez, en 1852 con la propuesta de constitución de Bravo Murillo, en 1856 con el acuerdo complementario de O´Donnell, en 1857 con la ley constitucional de cambio de Narváez y en 1864 con la anulación de Mon.

[354] La igualdad tributaria se manifiesta así como una categoría dentro de la clase de la igualdad ante la ley, dado que en ésta todos los ciudadanos son iguales, mientras que en aquella no todos los individuos son iguales ante la ley tributaria, puesto que es la ley del tributo la que tiene que ser igual al ejercitar la fuerza tributaria sobre las fortunas de cada uno.

Así, vemos que en su artículo 6 reproduce literalmente que "todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado" [355].

La Hacienda española antes de la Reforma de 1845, estuvo caracterizada por la precariedad de nuestro sistema tributario[356]. Uno de los acontecimientos tributarios más trascendentales de la historia hacendística española, tuvo lugar con ocasión de la modificación elaborada en la legislación fiscal en 1845[357], por el entonces Ministro de Hacienda Alejandro Mon[358], concluyendo la primera reforma tributaria de 1845 que implantaría en España un nuevo Sistema fiscal de corte liberal[359], más general, justo, y eficiente, que puso fin al arduo y complicado sistema impositivo del Antiguo Régimen, habida cuenta que se encuentra contenida precisamente en la Ley de Presupuestos, promulgada el 23 de mayo de 1845.

---

[355] Concebía el movimiento liberal progresista, que el gravamen tributario tenía que ser repartido por cada habitante en relación a las rentas personales, es decir, en igualdad conforme a su capacidad de capitales.

[356] Como afirma ALLI ARANGUREN «en el régimen popular el gravamen fundamental era la indirecta. Hubo dos intentos en 1749 y 1770 para incluir los tributos en una contribución genérica y directa, que causaron la rebeldía de las clases sociales más fuertes. Existía también un inconveniente añadido con respecto a que las contribuciones directas suponen un estudio estadístico de la base imponible, ficticio hasta que se produjo la confección de los catastros» («Fiscalidad y crecimiento económico, 150 aniversario de la reforma de Mon-Santillan y su repercusión en Navarra», en *Revista jurídica de Navarra*, núm. 20, 1995, pág. 47).

[357] DEL MORAL RUIZ en un análisis sobre la reforma de 1845 y sus consecuencias afirma que «la organización de 1845 venía a materializar el afianzamiento del grupo de dominio económico y social principal (burguesía mercantil e industrial y el círculo terrateniente y agrario), agrupación fijada tras el desplome del regente, general Espartero en 1843. Sus pautas en materia fiscal y sus propios incentivos iban a preponderar hasta 1868, y aún posteriormente, con algunas reformas» («La distribución de la carga tributaria durante la gestación de la reforma de 1845», en VV.AA., *El reparto de la carga fiscal,* Vol. III, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, pág. 877).

[358] En la idea de la reforma, se especifica que Alejandro Mon fue el ministro que la fomentó, y Ramón Santillán, el experto que la sugirió, además de tener un consejo de ilustrados, hace meditar que fue una labor colectiva, lo que pone de manifiesto que en la década de los cuarenta había una conciencia de la reforma fiscal, que posibilitó su puesta en práctica. Pues en 1876, José Emilio Santos expuso lo anterior manifestando que en España debemos someter un tributo de justicia a D. Alejandro Mon y a los Consejeros que le asistieron en la fundación del sistema tributario; sistema tributario que tuvo su iniciación en el año 1841; tenido el citado Sr. Santos oportunidad de ver los detalles que reunió el Sr. Jerez y Barona, secretario de la comisión, y se persuadió de ello. No debemos eliminar, pues, el triunfo que haya podido reunir en el mencionado sistema tributario al partido progresista (VALLEJO POUSADA, R.: «Actores y naturaleza de la reforma tributaria de 1845», en *Revista de economía aplicada,* Vol. VII, núm. 21, 1999, págs. 8 y 9).

[359] Entiende el profesor GARCÍA AÑOVEROS, que «la transformación de Mon-Santillán, de 1845, crea un sistema tributario innovador en España, de condición liberal, de naturaleza francesa, con aptitud uniformadora de los tributos españoles, para un Estado centralizado que contrae cualesquier competencia política, y el peso preponderante del gasto público total» («Las reformas fiscales», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 100, 1998, pág. 511).

A los efectos de nuestro interés por la igualdad en materia tributaria será necesario mencionar lo acaecido en este período de tiempo. Porque fue precisamente la Ley de Presupuestos[360] para el año 1845, la que supuso la implantación de un sistema impositivo de ámbito nacional[361] y promulgó la reforma tributaria de Mon que inspiró los principios básicos del sistema tributario español sobre la doble base de impuestos específicos en impuestos de producto sobre renta y consumos. Ello, nos lleva a destacar dos realidades significativas, la primera, supuso una amplia[362] unificación fiscal en todo el territorio español simplificando el cuadro de impuestos existentes[363], al sintetizar en su impuesto esencial "la contribución sobre bienes inmuebles, cultivo y ganadería" [364] la multiplicidad de las figuras impositivas existentes[365]. Era el impuesto en torno al cual se basó la reforma tributaria y adentro del programa de Presupuestos de Ingresos, fue el más trascendental cuantitativamente[366].

---

[360] Explicita BONELL COLMENERO que «el artículo 6 de la Ley de Presupuestos para 1845 decreta una novedosa imposición, como lo es la ayuda a la industria y el comercio, que retiene a contribución a cualquier persona, ya sea española o extranjera y que practique en la península o islas contiguas cualesquier industria, comercio, profesión, arte u oficio y no esté exento» (*op. cit*., pág. 181).

[361] BANDRÉS MOLINÉ, E.: «La reforma de la legislación presupuestaria», en *Revista española de control externo,* Vol. IV, núm. 11, 2002, pág. 13.

[362] Incluso con el intento de unificar los impuestos, no se logró tampoco un sistema general y universal, pues había también provincias con sus fueros. Incluido Canarias, parecía mantener un sistema tributario propio.

[363] Se excluyeron en la reforma, los diezmos y los millones, proporcionándose más prestigio a los impuestos directos que a los indirectos; además en la misma también se eliminaron la alcabala y las aduanas internas. En un empeño de suprimir los obstáculos al desarrollo económico, dada la oposición de las clases privilegiadas, que no estaban decididas a transformar los principios recaudatorios de la época sobre los que paraba su propia posición social (GARVÍA SOTO, R.: *Loterías, Un estudio desde la nueva sociología económica*, 1ª ed., Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 2008, pág. 42).

[364] En la exhibición de la reforma que el Sr. Mon ejecutó en el Congreso, «se introducía en lo fundamental de la misma al aseverar que no habían podido menos de darse cuenta que la derogación de la antiguo canon decimal que cargaba sobre la tierra, derrocadas las viejas prestaciones señoriales que la abrumaban, era necesario aplicar sobre la propiedad territorial un impuesto que se halla instituido en todos los países de Europa y como lo ha estado en todos los tiempos, sabido es que sobre los frutos de la tierra se han gravado siempre los primeros tributos, porque las mercancías de la tierra anteceden a los de la industria y el comercio». Exposición celebrada el día 8 de enero de 1845 (GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda de España*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 944). Estos impuestos de producto estarían vigentes en España hasta la reforma del año1979 donde Fernández Ordóñez inserta el impuesto de la renta sobre las personas físicas (IRPF).

[365] «Los impuestos del régimen viejo que se combinaban en la nueva norma, fueron marcados por el artículo 5 de la Ley de Presupuestos de 1845, como eran el de paja y utensilios, el de frutos civiles; la parte del catastro, equivalente y talla de la Corona de Aragón, correspondiente a la riqueza territorial y pecuaria; el derecho de sucesiones; la nada pía forzosa; el donativo señalado a las provincias vascongadas y el cupo territorial de la contribución de culto y clero» (ALLI ARANGUREN, J.C.: «Caracterización y fundamentación jurídica de la Ley de 1841 y de los convenios de Tejada Valdosera (1877) y Calvo Sotelo (1927)», en *Iura vasconiae, Revista de derecho histórico y autonómico de Vasconia*, núm. 6, 2009, pág. 558).

[366] PORTILLO NAVARRO, M.J.: «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la Reforma tributaria Silenciosa de Flores de Lemus», en *Anales de derecho, Universidad de Murcia*, núm. 15, 1997, pág. 133.

Lo que interesa destacar por el momento, es el grado de cumplimiento del principio de igualdad en la contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería, por ser difícil su homogénea aplicación al no tener el Estado disponibilidad de la información sobre la riqueza imponible de cada uno de los contribuyentes según su riqueza real[367]. Ante ello, se adoptó aplicar el Sistema de Cupo que sería la contribución del impuesto sobre bienes inmuebles que a través de cada municipio se distribuiría la carga de los impuestos entre los contribuyentes, por lo que quedaría salvaguardada teóricamente la afectación del principio de igualdad en el reparto igualitario de la carga tributaria[368].

Siguiendo esta concepción impositiva directa, el artículo 6 de la citada Ley Presupuestaria estableció un nuevo impuesto el "Subsidio Industrial y de Comercio[369] que somete a contribución a todo individuo -español o extranjero- que practique en la península o islas contiguas cualesquier industria, comercio, profesión, arte u oficio" que no se encuentre exento[370], cuyo reparto se inspiró en el modelo tributario francés, que combinaba los impuestos directos con los indirectos sobre el producto, y consistía en la suma de dos gravámenes, uno fijo y otro proporcional, además se aplican para su cálculo dos tarifas, una extraordinaria para los capitalistas y otra especial para la industria textil. Su desigual aplicación entre las diferentes

---

[367] La decisión de Mon por construir un catastro para conocer la situación real de la riqueza de cada ciudadano, no se ve respaldada por los moderados que eran los mayores contribuyentes.

[368] En este sistema la cuota global era aprobada en Cortes y fijada una cantidad determinada para cada provincia, quien a su vez, la adjudica entre sus municipios. Cada pueblo repartirá equitativamente el cupo municipal que le haya sido fijado entre sus contribuyentes (propietarios, ganaderos y agricultores) en proporción a su riqueza. Sin embargo, aunque este sistema de cupo no fue insoportable para el total de la economía española, prácticamente sí que estaba desproporcionadamente repartido a consecuencia de la manipulación de la carga contributiva que beneficiaba al mejor situado. Una repartición disímil de la contribución entre provincias, municipios y contribuyentes, fue el desenlace de lo ya indicado. En esta línea también se manifiesta FONTANA LÁZARO al expresar que «al no fundarse un catastro determinado con las correspondientes garantías, sino en escuetas apreciaciones de riqueza llevadas a cabo por los ayuntamientos otorgó una gran incógnita que beneficiaba a los grandes propietarios, cuya importancia en los órganos de gobierno municipal solía ser definitiva, dejando gran parte del peso a los pequeños campesinos» (*La hacienda en la historia de España, 1700-1931*, cit., pág. 46).

[369] En la Ley de Presupuestos para 1845, se albergó esta nueva contribución que gozó de escasa aceptación y supuso el mayor fracaso de la Reforma, debido a que se negaron a hacerlo los sujetos pasivos que debían pagar este impuesto, por tanto, fue en parte su resistencia hacia el pago tributo, lo que le hizo fracasar. Pero si detenidamente se analizan las quejas, se observa que no provienen tanto de la forma en que el requerimiento se acredita, a veces un cobro abusivo y agresivo, como de la naturaleza del impuesto.

[370] «Se encontraban libres de hacer efectivo el importe de este impuesto los funcionarios públicos, los propietarios, agricultores, pescadores y ganaderos, los artistas que transfiriesen los productos de su trabajo, los inventores, docentes, sanitarios de las Fuerzas Armadas, los trabajadores por cuenta ajena de comercio e industrias, los vendedores ambulantes y al por menor de artículos de primera necesidad, los pequeños fabricantes de textiles y otros grupos, entre los que se encuentran zapateros, oficiales de albañil, aguadores, costureras, lavanderas, planchadoras, enfermeros, etc.» (BONELL COLMENERO, R., *op. cit*., pág. 181).

industrias creó la rebeldía hacia el tributo y hubo que adoptar un sistema arbitrario de gremios con clara quiebra del principio de justicia tributaria y por ende del principio de igualdad[371].

En cuanto a los restantes conceptos de tributación, cabe subrayar dentro de los impuestos indirectos "la contribución sobre el consumo de especies determinadas" [372], se trataba de un tributo sobre el volumen de ventas que gravaba los consumos específicos de determinados bienes[373] y ordenados bajo los principios de generalidad y flexibilidad en sus formas recaudatorias, supuso la implantación de un sistema impositivo de ámbito nacional, que al prohibir todo tipo de exenciones, le hace no entrar en oposición con el principio de igualdad tributaria que aquí interesa[374].

Las reflexiones anteriores permiten concretar que aun siendo cierto que la contribución

---

[371] Afirma BONELL COLMERNERO que lograron tal trascendencia las obstrucciones a esta contribución de industria y del comercio, que su fin es la admisión de un sistema injusto de acuerdos gremiales (*op. cit*., pág. 182).

[372] Según indica VALLEJO POUSADA «el impuesto de consumos se había ido consolidando en la segunda mitad del siglo XIX como el primordial recurso financiero de los municipios, esencialmente urbanos, a través de las contribuciones, de las cuotas de los recargos y del llamado beneficio de cupo, que era lo que distinguía la relación entre los recursos líquidos y la imposición liquida constituida por la cuota para el Tesoro. De ahí que la disputa sobre su posibilidad de ser sustituida, abierta a principios del siglo XX, entrañara el problema sobre el tipo de financiación de las haciendas locales» («El impuesto de consumos y la resistencia antifiscal en la segunda mitad del siglo XIX, Un impuesto no exclusivamente urbano», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 14, núm. 2, 1996, págs. 345 y 346).

[373] En los artículos 7 y 8 de la Ley de Presupuestos para 1845, este impuesto de consumos se insertó y sometió a gravamen nueve consumos conservando los derechos de puertas. Concretando, dicho artículo 7 señalaba que «un derecho general sobre el consumo de las distintas clases de bebidas alcohólicas, así como de aceite de oliva, jabón y carnes. En este gravamen se combinaban las rentas llamadas provinciales, formadas por los derechos de alcabala, de centenas y millonadas y la fracción del catastro, equivalente y talla que no se incluye en el tributo sobre inmuebles, cultivo y ganadería» y asimismo, el citado artículo 8 sostenía que «prolongarán por el momento los cobros en las capitales de provincia y puertos capacitados los derechos de puertas que en ellos hay instituidos, preparándose, sin embargo a la tarifa que asiste a las bases de que trata el artículo anterior, los de las especies que en ellos se comprenden» (ALLI ARANGUREN, J.C.: «Fiscalidad y crecimiento económico, 150 aniversario de la reforma de Mon-Santillan y su repercusión en Navarra», cit., pág. 50).

[374] Para un mayor entendimiento sobre la fundación del Sistema impositivo de la Reforma, véase el sugerente trabajo de ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: *La reforma tributaria de 1845, Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, 1ª ed., Reedición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 103-137. *Cfr.* VELARDE FUERTES, J.: «Fabián Estapé Rodríguez, La reforma tributaria de 1985, Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos», en *Revista española de control externo*, Vol. IV, núm. 10, 2002, págs. 193-195. Asimismo, también puede verse VALLEJO POUSADA, R.: «Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 19, núm. 1, 2001, págs. 58-74. Véase también al respecto la obra de FUENTES QUINTANA, E.: *Las reformas tributarias en España, Teoría, historia y propuestas*, Crítica, Barcelona, 1990, págs. 4-20. Todos ellos efectúan una excursión sobre la Reforma tributaria española de Mon-Santillán de 1845.

exigida a los sujetos pasivos era menos injusta que la del Antiguo Régimen, seguía siéndolo, porque aun pagaba más quien menos tenía[375]. Por tanto, el sistema no resultó ser tan equitativo como ordenaba la Constitución a causa de la aplicación de un sistema fiscal que seguía siendo injusto, lejos de conseguir el logro que el principio de igualdad tributaria demanda ante los tributos[376].

## 5. Constitución de 1869

En el transcurso del siglo XIX[377] surgieron diferentes tipos de proyectos constitucionales, consolidando con ello, la perniciosa costumbre de confeccionarlos en función de la ideología del

---

[375] Se manifiesta, efectuando un control de la reforma de 1845, que si es posible evaluar la misma por los efectos recaudatorios que brindó al inicio y modificaciones que causó con referencia al contexto tributario precedente. De los nuevos impuestos, puede mantenerse, que el carácter que le dieron a la citada reforma de 1845, hace que establezcan en la fiscalidad española cambios importantes, tales como la firmeza del sistema, la mayor rigurosidad en la determinación legal y en la gestión, la generalización y homogeneidad del marco tributario y la oportunidad de ser desarrollado dentro de sus idénticos fundamentos, distinguen el cuadro de rentas públicas instituido en 1845 del coexistente preliminarmente y justifican su extensa vida. La praxis y situación ingresatoria no se modificó mucho. El objetivo de ganancias fundado en 1845 no fue imposible para el complejo de la economía española, sino al revés, su postura fiscal era más bien leve, pero estaba desproporcionadamente dividida. La reforma de 1845 no fue justo para crear los ingresos suficientes para llenar los requerimientos del Estado de fondos con los que sufragar unos gastos que aumentaban con constantemente. La insuficiente flexibilidad de los impuestos de producto instaurados hizo que esa carencia inicial se dilatara, e incluso empeorara, con el tiempo, resultando ineludibles las numerosas variaciones del sistema la obligación de acudir a soluciones de apremio e impresionantes (COMÍN COMÍN, F.: *Hacienda y economía en la España contemporánea, 1800-1936; El afianzamiento de la hacienda liberal, 1800-1874*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, págs. 161 y 162). No obstante, del citado autor *cfr.* «El papel del presupuesto en el crecimiento económico español, Una visión a largo plazo», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 12, núm. 2, 1994, págs. 301 y 302. Véase también PORTILLO NAVARRO, M.J.: *Reformas tributarias y recaudación en la región de Murcia y en España*, 1ª ed., Servicio de Publicaciones, Universidad de Murcia, Murcia, 1998, pág. 33 y *vid.* de la misma autora «Desde la contribución de inmuebles de cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles, Evaluación histórica, situación actual y perspectivas del futuro», en *Documentos, Institutos de Estudios Fiscales,* núm. 14, 2010, págs. 10 y 11).

[376] Considera ALLI ARANGUREN que «la reforma se plasmó en los principios teorizantes de distribución de la carga tributaria reinantes en Europa en ese momento, cuya firmeza quedó manifestada por su estabilidad hasta 1978, habiendo sido aceptados por los continuos partidos y regímenes políticos a través de los siglos XIX y XX» (ALLI ARANGUREN, J.C.: «Fiscalidad y crecimiento económico, 150 aniversario de la reforma de Mon-Santillan y su repercusión en Navarra», cit., pág. 49).

[377] El siglo XIX fue muy ajetreado para España, durante el mismo se fueron turnando los gobiernos conservadores y progresistas, originándose excesivas variaciones de gobierno en un corto periodo de tiempo. Por tanto, de la Constitución de 1845, de inclinación conservadora, que no acepta la segregación de poderes, se pasa a la de 1869, muy allegada a la de 1812 de carácter liberal progresista, con admisión de la división de poderes. Obsérvese SÁEZ MIGUEL, P.: «Liberalismo y conservadurismo en la Rioja», en *Berceo*, núm. 157, 2009, pág. 124.

partido político en el poder, originando un ciclo continúo de constituciones que tan pronto eran elaboradas como derogadas[378]. Durante el bienio progresista surgió la nueva Constitución española de 1856 conocida como *non nata* porque se archivó antes de su promulgación. A pesar de no haber estado vigente, inició unas líneas democráticas de corte liberal progresista que fueron desarrolladas posteriormente y perdurarían en décadas posteriores[379]. Cabe observar, que en su Texto se recogía el mismo espíritu que sus antecesoras en cuanto a los planteamientos en materia de justicia tributaria, al recoger literalmente en su artículo 7 lo dictado por el artículo 6 que se viene arrastrando desde la Constitución de 1837.

La Constitución de 1856 (no promulgada) no explicita directamente el principio de igualdad en materia tributaria, aunque tácitamente sí está contenido en el texto constitucional, al referirse en su artículo 7 que "todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado".

Tras la Revolución "Gloriosa" y con el inicio del sexenio Democrático nació la Constitución de 1869 que representó el trasunto de los puntos básicos de su reivindicación[380], resultando ser una experiencia insólita en la historia de España, la estructuración de un Estado

---

[378] Se originó el inicio del bienio progresista, después de la victoria de la Revolución de 1854 y el flamante gobierno del general Espartero solicitó elecciones, efectuando así su compromiso. Las Cortes Constituyentes entablaron sus reuniones el 8 de noviembre de 1854 e inminentemente apareció la deliberación de la próxima y novedosa Constitución que debía sustituir a la de Constitución de 1845 (FONTANA LÁZARO, J.: *Historia de España; La época del liberalismo,* Vol. VI, Critica-Marcial Pons, Barcelona, 2007, págs. 272-274).

[379] Se extendía en gran parte la cifra de libertades públicas, a pesar de no haber todavía aceptación alguna de los derechos sociales. La primordial de dichas libertades, era la de imprenta que estaba prevista en el artículo 3, con la recuperación del jurado para los delitos contra ella, la igualdad de los ciudadanos ante la ley o el ingreso a los cargos públicos de armonía con los principios de mérito y capacidad que venía anunciado en el artículo 6.

[380] En realidad, los temas esenciales que constituían la esencia propia de la Revolución del 1968, quedaron declarados en el texto constitucional, pudiendo fijarse como soberanía nacional, sufragio universal, inclinación de la Monarquía como poder establecido y proclamación de derechos. En el momento de reflejar en el texto estos principios, los constituyentes se ilustraron en diferentes documento forasteros, como por ejemplo, en la Constitución belga de 1831, que se constituía como la más democrática de la época, y en la Constitución norteamericana de 1787, por su idea sobre el comienzo y los fines del poder y de los derechos individuales como derechos naturales. Por tanto, lo más insólito de la Constitución era su gran proclamación de derechos en el Título I, que la reflejaban como un tipo de Carta Magna del liberalismo español hasta la Segunda República, que invariablemente dirigirá su figura por todo el resto de la historia española y que constituyó una de las más calurosamente disputadas en aquellas Cortes y de genuina innovación para nuestro constitucionalismo. Además actuó como salvaguardia, en asuntos imprescindibles como el derecho a asociarse, el derecho a enseñar, la acción popular, la liberación de cultos etc. Véase PÉREZ AYALA, A.: «La I República, marco político y proyecto constitucional», en *Revista de estudios políticos,* núm. 105, 1999, págs. 41-47.

democrático que adoptó la convocatoria de Cortes Constituyentes por sufragio universal como se hacía constar en el Preámbulo de la Constitución. Al igual que sus predecesoras, en lo que a materia tributaria se refiere, no explicita directamente el principio de igual, pero sí lo hace de forma indirecta cuando recoge en su artículo 28 el principio de contribución al sostenimiento de los gastos público conforme con las capacidades económicas de cada uno[381], siguiendo la larga tradición del constitucionalismo anterior, de positivar la idea de justicia tributaria.

A pesar de ello, en cuanto a la efectividad real de este precepto reconocido en todas las Constituciones mencionadas, y en referencia al principio de igualdad en materia tributaria que venimos desempeñando, tampoco durante el período más democrático de la Revolución de 1868, nada se hizo, como diría tajantemente FONTANA LÁZARO[382] "ni siquiera se intentó", para mitigar la desigualdad en el reparto de la carga tributaria[383].

Con todo, antes del advenimiento de la modernidad, la organización social estaba jerarquizada y la igualdad no era posible. Lo que existía eran prerrogativas y privilegios y por tanto no había libertad en condiciones de igualdad tributaria. La modernidad empieza a tomar forma en el siglo XVIII y trajo consigo un nuevo Estado y un nuevo Derecho que se diferencian de sus antecesores por la forma en cómo se conciben los derechos, entre ellos el de igualdad ante los impuestos. Así, el avance de esta época es espléndido en lo económico, se mantiene la Reforma de 1845 en el sistema tributario y se abolió el derecho de puerta, se normaliza el sistema monetario con el establecimiento de la peseta para todo el territorio nacional y también se adoptaron medidas para mitigar el paro. Así, encontramos los avances de la igualdad fiscal, al basarse en la capacidad económica de los contribuyentes para que pague más quien más patrimonio tiene y la preocupación de que haya justicia tributaria a la hora del reparto de los impuestos. Como señala MARTÍN NIÑO, si el criterio para juzgar una época son las ideas que dicha época aporta "nunca, quizás, ha existido en la Hacienda española una preocupación tan grande por el problema ético de la justa distribución de la carga tributaria y por el problema económica de la asignación de recursos" [384].

## 6. Constitución de 1876

---

[381] El artículo 28 de la Constitución española de 1869, decía que «todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley y a contribuir a los gastos del Estado en proporción de sus haberes».

[382] FONTANA LÁZARO, J.: *La hacienda en la historia de España, 1700-1931*, cit., pág. 59.

[383] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 59.

[384] MARTÍN NIÑO, J.: *La hacienda española y la revolución de 1868*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 338.

Tras la desintegración de la I República, en el período de la Restauración siendo proclamado Rey de España Alfonso XII, es aprobada la Constitución de 1876[385] que recoge la experiencia constitucional acumulada especialmente de los tres textos fundamentales que han recorrido la tormentosa vida política nacional del segundo tercio del siglo XIX, como son, el progresista de 1837, el moderado de 1845 y el democrático de 1869[386].

En este marco constitucional, se recoge el establecimiento de la unidad de códigos y la igualdad jurídica para todos los españoles, lo que supone mantener el aspecto progresista liberal del texto gaditano. Se suprimen los fueros vascos, y por ende, la exención de las quintas y de los impuestos, estableciendo con ello la igualdad fiscal en materia tributaria y de prestación de servicio militar para todos los españoles, al expresarse así, en los artículos siguientes, en concreto, en el artículo 3 se indica "todo español está obligado a defender la Patria con las armas, cuando sea llamado por la ley, y a contribuir, en proporción de sus haberes, para los gastos del Estado, de la provincia y del municipio. Nadie está obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerla" y en el artículo 75 se establece que "unos mismos Códigos regirán en toda la Monarquía, sin perjuicio de las variaciones que por particulares circunstancias determinen las leyes. En ellos no se establecerá más que un solo fuero para todos los españoles en los juicios comunes, civiles y criminales".

Teniendo en cuenta estas consideraciones, no se observa movimiento alguno relativo al sistema tributario en su conjunto, ni en la igualdad en materia tributaria en particular respecto al panorama anterior. No obstante, seguía siendo un sistema tributario injusto y desigual debido al alto nivel de fraude fiscal[387], y el pueblo español no tuvo ni la fuerza, ni la capacidad suficiente

---

[385] La Constitución de 1876 se mostró como la que más tiempo estuvo reinante en la historia de España, ya que se dilata hasta la dictadura de Primo de Rivera, en septiembre de 1923 y se restablece de inmediato después del declive del dictador hasta la publicación de la II República en 1931. Con ella, el país tuvo solidez política.

[386] MARTÍNEZ SOSPEDRA afirma «cabe reflexionar que en la hipótesis de salida acerca de la presencia de una base constitucional general a todo el constitucionalismo del ochocientos español, queda confirmada, incluyendo el mismo la definición de la nacionalidad, una parte de los derechos individuales, la organización del Parlamento y su organización, la disposición de la imagen del rey y sus poderes, la competencia ministerial, la ordenación del poder judicial y la presencia de una Administración local en poder de corporaciones elegibles». Reiterando que «si una Constitución ha de ser juzgada en base a su aptitud para presidir el proceso político, no hay duda alguna que la de 1876 fue el beneficio más espléndido del constitucionalismo liberal hispano» («Las fuentes de la Constitución de 1876, Continuidad y cambio en el constitucionalismo español del siglo XIX», en la *Revista de derecho político,* núm. 8, 1981, págs. 71 y 96).

[387] De este modo, nos recuerda MARTORELL LINARES que «la Restauración política encontró ya consumada la restauración del sistema tributario, encontrándose relativamente cómodos con el sistema tributario heredado, lo que se redujo a acrecentar los tipos de impuestos ya existentes, ejecutar pequeñas modificaciones en los mismos y mejorar la administración tributaria». En definitiva que «el sistema tributario varió poco en relación a la situación

para rebelarse contra el fraude que suponía el sistema de la Restauración en el reparto de la carga tributaria, lo que dio lugar a nuevas reformas tributarias[388].

En este marco, para remediar el fraude en la gestión local de los impuestos, hubo la necesidad de perfeccionar y modernizar la administración tributaria que tuvo reconocimiento por parte de conservadores y liberares, dado que el escaso tamaño de la administración impedía que el Estado asumiera directamente la recaudación de impuestos y por ello, se crearon las Delegaciones Provinciales de Hacienda para fiscalizar y remediarlo.

En cuanto a los impuestos tanto directos como indirectos apenas sufrieron cambios estructurales, pero los aumentos en los tipos impositivos de los tributos elevaron la presión fiscal, siendo más acusada en la figura esencial del sistema, la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería por el aumento de los tipos de la contribución territorial y porque en el impuesto de consumos se incorporaron productos agrícolas básicos como los cereales y las harinas, de modo que el reparto de la carga fiscal basculó desde la industria y el comercio hacia la agricultura[389]. El alto nivel de defraudación hizo que el mayor peso del fisco recayera sobre los sectores más pobres que carecían de influencia y medios para ocultar el pago de los impuestos, lo que reforzó la injusticia en el reparto del tributo[390].

Estos nuevos parámetros dentro del período de vigencia de este Texto Constitucional, sirvieron de base para las propuestas de reformas tributarias llevadas a cabo en 1882 y 1900, que incluían moderados cambios en la estructura de los impuestos para una mejor distribución de la

---

que encontró Pedro Salaverría en diciembre de 1874. Pero seguía estando un sistema tributario rígido y visiblemente ilegal por motivo del alto índice de fraude fiscal» («La política económica en el reinado de Alfonso XII, Una década tranquila», en *Ayer, Revista de historia contemporánea,* núm. 52, 2003, pág. 161 y 162).

[388] Así pues, la hacienda pública estaba sometida a un sistema fiscal con significativas dificultades, puesto que la cobranza era escasa para menguar el déficit del Estado. Tenían preferencia los impuestos indirectos sobre el consumo y no sobre las rentas o el trabajo, adquiriendo con ello un sistema tributario arbitrario y disímil, donde la defraudación, la desaparición y la gracia de las inmensas riquezas y propiedades eran la regla.

[389] Ciertamente el reparto de la carga fiscal acabó siendo muy disímil. Las consecuencias negativas, fueron fruto de la oposición de los regios propietarios, comerciantes y fabricantes a pagar los impuestos. Así, el reparto de la carga fiscal acabó siendo impopular por la contribución de consumos. También las disconformidades en el reparto de la tierra tanto en minifundio como latifundio generaron una conflictividad social, cada vez era más necesaria la reforma agraria que permitiese a los campesinos acceder a la propiedad de la tierra para subsistir y cumplir con sus tributos. La mencionada crisis menoscabó el rendimiento de la contribución territorial y el impuesto de consumo. Los diferentes gobiernos eran conscientes de la situación de pobreza y de la desigual distribución de la propiedad, se tomaron medidas, pero la reforma agraria no se materializó hasta la Segunda República en 1932.

[390] TEDDE DE LORCA, P.: «Cambio institucional y cambio económico en la España del siglo XIX», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 12, núm. 3, 1995, pág. 535.

carga tributaria. En cuanto a la primera reforma de la Hacienda de 1882, cabe destacar la implantación de nuevos impuestos y el restablecimiento de otros, de acuerdo con el artículo 3 de la Constitución de 1876; se modifican a su vez la estructura de impuestos vigentes sin tener en cuenta el principio de proporcionalidad que debe existir en su fondo; en otros impuestos, simplemente se desarrolla un cambio de denominación. Como se puede comprobar, con esta reforma apenas se produjeron cambios significativos, pues tímidamente aportó el cambio en algunas cuotas y cifras de impuestos establecidos, que tuvieron poca transcendencia[391].

Todo ello supone, que el proceso de modernización que tuvo lugar en España durante su período de evolución, no se extendió al sistema fiscal por los factores políticos, económicos y sociales de España a finales de siglo XIX, a los que habría que unir una Administración excesivamente burocratizada, lenta e ineficaz, evidenciando la falta de adecuación del sistema tributario a las nuevas necesidades económicas del momento[392].

La crisis del 98 tuvo gran calado en el marco de la Hacienda española actuando como acelerador para la iniciación de una reforma tributaria. En 1900 se llevó a cabo una importante reforma tributaria, siendo ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, que añadió a los antiguos impuestos de producto los nuevos, establecidos en la figura de la Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria[393], que gravaba las rentas del trabajo, los rendimientos de capital y los beneficios de sociedades[394], lo que representaba la sistematización de los impuestos de producto.

---

[391] PORTILLO NAVARRO, M.J.: «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la Reforma tributaria Silenciosa de Flores de Lemus», cit., pág. 140.

[392] En este sentido, MANZANO RODRÍGUEZ expresa que «debemos delimitar un sistema tributario actual como aquel que se sostiene en el gravamen directo y, más específicamente en impuestos totales-imponiendo el total de las rentas que recibe un sujeto independientemente de su origen- de talante personal y progresista, de forma que la repartición de la carga tributaria se lleve a cabo sobre pautas de justicia y equidad» («Los condicionantes sociopolíticos y económicos de las reformas tributarias en España durante las dos primeras décadas del siglo XX», en *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense*, Vol. II, núm. 20, 2000, pág. 9).

[393] Sería el propio FERNÁNDEZ VILLAVERDE quien alegara que no aspiraba a alterar el sistema tributario por lo que expuso como terminación del sistema liberal de producto, una nueva concepción de impuesto con respecto a beneficios no soportados dentro del presupuesto español de ninguna otra manera.

[394] Manifiesta PONT MESTRES que «estas últimas instituían la tarifa tercera que aparece como algo así parecido al precursor o antecedente del presente Impuesto de Sociedades» (*Estudios sobre temas tributarios actuales*, Vol. II, Servei de Publicacions, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1987, pág. 140).

Los distintos deseos de concretar de una forma evidente y determinada el ámbito de empleo de la Contribución Industrial y la Tarifa III de Utilidades, habría que agregarlo a lo anterior, dado que una y otra incurrían en los rendimientos que en las industrias económicas, en las empresas etc. surgían. Por ello, el ámbito tributario de la Tarifa III convirtiéndolo, en 1920, Flores de Lemus terminó orientándolo de nuevo, en un impuesto personal sobre

Para ello, optó por reforzar el sistema de impuestos directos de producto sometiendo a gravamen las utilidades procedentes del trabajo, capital, industria y comercio, que en cuanto a nuestro objetivo de avanzar hacia la igualdad en materia tributaria, supuso un aumento de los contribuyentes llamados a sostener los gastos públicos y con ello un mayor reparto de la carga tributaria[395]. Esta estructura del sistema impositivo mantuvo su denominación o configuración hasta la reforma iniciada en el proceso constitucional de 1978[396].

Hemos de hacer referencia que con la Ley del Catastro parcelario de 23 de marzo de 1906, se llevó a cabo un cambio muy importante en la exacción de la Contribución Territorial, al establecerse un sistema de cálculo directo del producto líquido de los bienes inmuebles, del cultivo y de la ganadería, permitiendo con ello, establecer una contribución territorial más justa e igualitaria[397].

## 7. Constitución de 1931

---

la renta de las Sociedades.

[395] Se instituye un progreso catastral, para delimitar la fortuna rústica de cada persona y terminar con la repartición diferente de la carga tributaria. Sistema que al conjunto de los terratenientes les propinó un gran golpe, dado que el fraude máximo sería mucho más complicado de llevar a cabo, al hallarse un documento de referencia elaborado por técnicos del Estado. Sin embargo PRO RUIZ aclara que «el enfoque favorable sobre el desarrollo de la agricultura en España a partir de últimos del siglo XIX está corrompida por una causa de adelanto progresiva de la eficacia de los hechos, al compás del progreso del catastro en aquellas mismas fechas» («Ocultación de la riqueza rústica en España (1870-1936), Acerca de la fiabilidad de la estadística sobre la propiedad y uso de la tierra», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 13, núm. 1, 1995, págs. 107).

[396] Al respecto de la Reforma de 1900, exponemos la opinión de varios autores, uno de ellos es MARTÍNEZ MARTÍNEZ al opinar que «el gravamen real halló su consagración y desarrollo en la reforma de Fernández Villaverde de 1900 y en el magnífico progreso legislativo que le ocurrió. Con las tres tasas del tributo acerca de los beneficios de la riqueza mobiliaria, se decreta y cumplimenta la contribución de producto, adecuando el sistema fiscal a las novedosas magnitudes de la economía del país» (*La reforma de la imposición sobre la renta, Un informe de 1976*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 36). En la misma línea FONTANA LÁZARO expone «la realidad es que las modificaciones insertadas por Villaverde, a pesar de su moderación, consiguen equiparar el presupuesto, en una circunstancia que se alargaría hasta 1909» (*La hacienda en la historia de España, 1700-1931*, cit., pág. 68). Para terminar, puntualiza que «se ha atacado a la reforma de Villaverde de no haber fundado una imposición acerca de la renta y se le ha difamado además de no haber ejecutado la progresión tributaria, que comenzaba a propagarse por Europa. La verdad es que este hacendista modificó y aumentó el impuesto de derechos reales y ambicionó llevar a cabo la progresión en la tributación de sucesiones, pero no lo logró» (BELTRÁN FLOREZ, L.: «Evolución histórica del sistema tributario español», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XVI, núms. 65-66, 1966, págs. 1143 y 1144).

[397] Claramente, hubo ciertos progresos significativos en la transformación del sistema tributario, en los iniciales diez años del siglo XX, como la introducción del juicio de progresividad en la imposición sobre las sucesiones, en

El 9 de diciembre de 1931, fue promulgada la Constitución de la Segunda República española que implicaba un cambio fundamental con relación a todo el constitucionalismo vigente en nuestro país con anterioridad, entre otros, el no reconocer expresamente ninguno de los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y proporcionalidad que rigen la justicia del sistema tributario.

No obstante, este texto jurídico de carácter democrático recogió junto a los derechos clásicos de las constituciones liberales del siglo XIX, los derechos sociales y económicos, reconociendo un sistema de garantías de todos los derechos en el Tribunal de Garantías Constitucionales que suponía el control de la constitucionalidad de las leyes, constituyendo una de las principales novedades jurídicas del Derecho Público comparado.

En relación con el tratamiento recibido por parte del principio de igualdad que nos interesa, la Constitución Republicana lo recoge implícitamente en varios puntos de su articulado, con el ánimo de dar un carácter más abierto y directo al Estado, dado el gravísimo problema social existente donde las desigualdades económicas eran desesperantes para una gran parte del pueblo español ante la inconsciencia de las clases más acomodadas[398].

El principio de igualdad jurídica queda recogido en el articulado del Texto republicano. En su Título preliminar ya deja indicios de este nuevo estatus de igualdad, al expresar en su artículo primero que "España es una República democrática de trabajadores de toda clase, que se organiza en régimen de Libertad y Justicia. Los poderes de todos sus órganos emanan del pueblo".

La igualdad formal de todos los ciudadanos se encuentra recogida en el artículo segundo, al afirmar que "todos los españoles son iguales ante la ley". Este principio surge dando paso a la igualdad de todos los hombres y su igual capacidad jurídica, que representan los pilares del nuevo Sistema Tributario.

---

1907 y el empuje a la elaboración del catastro, en 1906, lo que determinó un notable avance en la imposición tributaria, en su logro por modernizarse.

[398] En este mismo sentido, OLIVER ARAUJO afirma que «en el constitucionalismo republicano, en su artículo 1 aseveraba que España es una república democrática de obreros de cualquier género y procuró terminar con este mandato de cosas. En resumen, se puede asegurar que el tratado de 1931 quería insertar un Estado Social moderno, es decir, un Estado del bienestar con economía híbrida, en el cual los poderes públicos conservaran el encargo de la función de reimpartir la riqueza, con el objetivo de optimizar el contexto socio-económico de las esferas más desfavorecidas y disminuir las distancias entre las grupos sociales» (OLIVER ARAUJO, J.: «La Constitución Republicana de 1931», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. VI, núm. 1, 1997, pág. 112).

La igualdad territorial de todos los españoles sirve como límite a las autonomías de cada región, ya que las mismas carecen de soberanía, prevaleciendo el Derecho estatal sobre el Derecho regional, así se manifiesta en el artículo 17 de la misma norma, al decir que "en las regiones autónomas no se podrá regular ninguna materia con diferencia de trato entre los naturales del país y los demás españoles". Recabando con ello las desigualdades.

En esta misma línea de síntesis, la igualdad nace con la pretensión de poner fin a todo un sistema de privilegios, para ello, el artículo 25 de este Texto reconoce que "no podrán ser fundamentos de privilegio jurídico: la naturaleza, la filiación, el sexo, la clase social, la riqueza, las ideas políticas ni las creencias religiosas. El Estado no reconoce distinciones y títulos nobiliarios".

Siguiendo con los mismos argumentos, los privilegios desaparecen también, para las confesiones y órdenes religiosas quedando sometidas a una ley especial, así lo prescribe el artículo 26.5 y 6, que expresa "sumisión a todas las leyes tributarias del país". A su vez, están obligadas como cualquier ciudadano a la rendición de cuentas al Estado, según la redacción del punto 6 del citado artículo, que manifiesta la "obligación de rendir anualmente cuentas al Estado de la inversión de sus bienes en relación con los fines de la Asociación. Los bienes de las Órdenes religiosas podrán ser nacionalizados". Todo ello, en relación con los fines que se persigan.

La igualdad queda reflejada también en las previsiones del artículo 40, al reconocer que "Todos los españoles, sin distinción de sexo, son admisibles a los empleos y cargos públicos según su mérito y capacidad, salvo las incompatibilidades que las leyes señalen".

No obstante todo lo anterior, y como enunciamos al principio, la igualdad en materia tributaria no se encuentra recogida expresamente en el articulado de la Constitución, pero sí que da paso, a una interpretación tácita si vinculamos todos ellos con lo que manifiesta el artículo 44 en su redacción dada en el primer inciso, al decir que "toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la Constitución y a las leyes"[399]. Este reconocimiento constitucional de la igualdad ante la ley, también se manifiesta ante la ley tributaria, en cuanto al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, quedando así reconocido en este último precepto para todos los españoles.

---

[399] En efecto, pese a esta afirmación, el artículo 47 señala que "la República protegerá al campesino y a este fin legislará, entre otras materias, sobre el patrimonio familiar inembargable y exento de toda clase de impuestos, crédito agrícola, indemnización por pérdida de las cosechas, cooperativas de producción y consumo, cajas de

Como colofón a ese breve recorrido por la Constitución Republicana, nos detendremos en resaltar uno de los últimos esfuerzos por implantar el proyecto del Impuesto sobre la Renta. Efectivamente, tras varios intentos frustrados, sería Carner quien en 1932, introduciría el Impuesto Global y Personal sobre la Renta que fue concebido como complementario de los de producto y dirigido a un reducido número de contribuyentes que poseían grandes fortunas. La creación de tan anhelada contribución sobre la renta durante el período de la Segunda República fue respaldado por el Parlamento y cierra el ciclo de reformas tributarias de ese primer tercio del siglo XX[400].

## 8. Leyes Fundamentales del Reino

En el periodo de 1938-1967 de la historia de España, se invirtió la tendencia a la modernización en la estructura de la Hacienda española. La obra legislativa elaborada por las Leyes Fundamentales del Reino[401], supusieron un retroceso en el sistema tributario respecto al constitucionalismo anterior. La explicación viene dada, porque este sistema autoritario sólo beneficiaba a los grupos sociales privilegiados que apoyaban al Régimen y que hubieran sido perjudicados con el establecimiento de un impuesto progresivo sobre la renta y una eficaz recaudación que hubiese acabado con el fraude fiscal[402]. Por tanto, este sistema tributario actuaba con opacidad, garantizando así, la impunidad para sus defensores, lo que alentaba aún más la defraudación fiscal en lugar de avanzar por el camino de la democracia y de promover la

---

previsión, escuelas prácticas de agricultura y granjas de experimentación agropecuarias, obras para riego y vías rurales de comunicación. La República protegerá en términos equivalentes a los pescadores".

[400] PORTILLO NAVARRO, M.J.: «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la Reforma tributaria Silenciosa de Flores de Lemus», cit., pág. 147.

[401] Las Leyes Fundamentales del Reino concernían al grupo de ocho leyes que instituían la potestad del Estado mientras el gobierno franquista. Estas leyes serían: el Fuero del Trabajo de 1938, que armaba la vida profesional y financiera; la Ley Constitutiva de las Cortes de 1942, en la que se fundaron cortes como mecanismo de cooperación y limitación, para dotar y confeccionar las leyes; el Fuero de los Españoles de 1945, que fijaba los poderes y obligaciones de los españoles; la Ley del Referéndum Nacional de 1945, que instituía el empleo del referéndum para temas de gran notabilidad; la Ley de Sucesión en la dirección del Estado de 1947, que reglaba la sucesión; la Ley de Principios de la maniobra Nacional de 1958, que indicaba unos principios prioritarios del orden jurídico franquista; la Ley Orgánica del Estado de 1967, que detallaba los objetivos del Estado, limitando los poderes del jefe del Estado y proclamando su empeño político y finalmente, la Ley para la Reforma Política de 1977, que cambió el marco legislativo e instituyó las situaciones mínimas para designar a unas Cortes por sufragio universal. La Constitución Española de 1978, llevó a cabo la supresión de las Leyes Fundamentales del Reino.

[402] Con la competencia de mandar contra los dictámenes republicanos, la restauración franquista en su acción se concretaba indudablemente en la contrarreforma agrícola, restituyendo las tierras a los terratenientes que habían sido embargados, al igual, que las gracias y cesiones al clero, que también recobró el dominante papel que siempre había poseído.

igualdad en materia tributaria[403].

El principio de igualdad ante la ley viene recogido en la Ley de Principios del Movimiento Nacional, dentro de su Principio V[404] estableciéndose en los términos siguientes, tales como que "la Ley ampara por igual el derecho de todos los españoles". Posteriormente, quedaría matizado en el artículo 3 del Fuero de los Españoles, determinando que "la Ley ampara por igual el derecho de todos los españoles, sin preferencia de clases ni acepción de personas".

La igualdad ante la ley es culminada en materia tributaria por la Ley de Principios del Movimiento Nacional reconociendo en su Principio IX[405] que "todos los españoles tienen derecho a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales".

El sistema tributario ha de ser justo, y una exigencia irrenunciable para aspirar a esta justicia en el plano tributario, es el tratamiento igual para todos los sujetos que se encuentran en la misma situación. Desde esta perspectiva, cabe señalar que el paso de los años, poca madurez han aportado a la evolución seguida por el sistema tributario español, pues la observancia en esta ocasión, demuestra el incumplimiento absoluto del principio de igualdad en materia tributaria[406].

Debido a ello, el elemento esencial de todo sistema tributario, lo constituyen los principios impositivos que lo componen, dado que, como señala ROMERO GARCÍA, "el estado de perfeccionamiento de un régimen impositivo estará dado por la dimensión en que realice los principios que de él se solicitan" [407], puesto que el contribuir a la financiación de los gastos públicos ha de realizarse en base al conjunto de tributos debidamente organizados que ofrezcan debida respuesta a las exigencias de justicia.

En este sentido, cabe precisar que en la implantación del sistema tributario, han sido

---

[403] Para un mayor detalle, véase COMÍN COMÍN, F.: «La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959», en VV.AA., *Autarquía y mercado negro, El fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959*, Crítica, Barcelona, 2003, pág. 269.

[404] Ordena textualmente este principio V de la Ley de 17 de mayo de 1958 que «la comunidad nacional se funda en el hombre, como portador de valores eternos, y en la familia, como base de la vida social; pero los intereses individuales y colectivos han de estar subordinados siempre al bien común de la Nación, constituida por las generaciones pasadas, presentes y futuras. La Ley ampara por igual el derecho de todos los españoles».

[405] El principio IX de la Ley de 17 de mayo de 1958, declara «el derecho de los españoles a una justicia independiente, a los beneficios de la educación, a los beneficios de la seguridad social y a una equitativa distribución de la renta nacional y las cargas fiscales».

[406] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 63.

[407] ROMERO GARCÍA, F.: *El valor sistema tributario, Acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005, pág. 166.

varias las razones por las que ha derrapado, la falta de voluntad política para llevar a cabo una verdadera reforma fiscal que convirtiera al sistema tributario en una doctrina igualitaria, así como las graves afecciones del sistema basado en los llamados impuestos de producto, ponen de relieve la profunda injusticia del reparto de las contribuciones tributarias al aliviar la carga tributaria de los grandes contribuyentes discriminando en perjuicio de los más pequeños, vulnerando de plano el principio de igualdad en materia tributaria[408].

Es evidente, que el nivel de fraude fiscal por la falta de igualdad en el reparto de la carga tributaria se manifestó en las concesiones de desgravaciones, exenciones, moratorias y amnistías fiscales[409], a la vez que apoyaba la lucha contra el fraude, lo que supuso el desaprovechamiento de la capacidad que el paulatino y rápido desarrollo de la economía podía ofrecer en el período franquista[410]. Esta falta de equidad y eficiencia, atacan directamente al principio de igualdad en materia tributaria que no verá su efectiva propulsión hasta la llegada de la Constitución de 1978[411].

---

[408] Otro de los elementos que padecía el sistema tributario era su inepta complicación. Los tributos deben poseer una asignación de sencillez, aun conociendo que detrás de los impuestos hay unas hipótesis y caracteres que en varios supuestos se muestran confusos, es preciso que éstos sean fáciles de imputar y cobrar y así impedir que se causen evasiones fundadas en sus complicaciones. Para un mayor desarrollo, véase RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», en la *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13, 2005, págs. 249 y 250.

[409] También en la misma línea COMÍN COMÍN, resalta que «con el fin de acrecentar lo recaudado, obteniendo la expectación del contribuyente, se reconoció una amnistía fiscal, que consistía en la extinción de las declaraciones a la Hacienda anteriores a 1956, y en que se perdonaron los impuestos que se debían sobre los acrecentamientos patrimoniales sin justificación que se consignase a adquirir los valores preceptuados por el Ministerio de Hacienda, desde 1959» («La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959», cit., pág. 267).

[410] HERNÁNDEZ MOYÉS, A.: «Un análisis cuantitativo de los ingresos presupuestarios», en *Documentos de Trabajo, Departamento de Economía, Universidad Pública de Navarra*, núm. 1, 2006, pág. 30.

[411] En el Derecho comparado podemos encontrar los precedentes al artículo 31.1 CE a través de los artículos siguientes «el artículo 53 de la Constitución italiana indica que "todos están obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica. El sistema tributario se inspira en criterios progresivos"; la Ley Fundamental de Bonn de 1949, a pesar de que dedica su título X al régimen financiero, no contiene una disposición similar a la examinamos. El Preámbulo de la Constitución de la IV República Francesa, vigente en la Constitución de 1958, reafirma solemnemente los derechos y libertades del hombre y del ciudadano consagrados por la Declaración de Derechos de 1789. El artículo 13 de esta Declaración afirma que "para el mantenimiento de la fuerza púbica y para los gastos de administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades"» (GARRIDO FALLA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; ... [et al.]: *Comentarios a la Constitución*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2001, págs. 715 y 716).

## *II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE JUSTICIA TRIBUTARIA*

La Constitución española de 1978, recoge en su texto los principios materiales de justicia tributaria que deben regir todo el sistema tributario justo. Mediante los mismos se pretende alcanzar el reparto de la carga tributaria, al constituir los criterios básicos con arreglo a los cuales debe ordenarse e interpretarse todo el ámbito tributario, representando a su vez, la estructura donde deben asentarse todas las instituciones jurídico-tributarias. Sirven también, para informar la actuación de los poderes públicos en el desarrollo de su actividad financiera y por tanto informan y estructuran todo el ordenamiento jurídico-financiero, al representar las fuentes normativas sustanciales a las que debe ajustarse el mismo.

La inserción de los principios del ordenamiento tributario en el texto constitucional, se traduce en que todos ellos presentan un contenido normativo que los poderes públicos no deben desconocer. Poseen además carácter vinculante por lo que constituyen un verdadero límite al ejercicio del poder financiero y su eficacia limitativa se aseguras mediante el reconocimiento de la competencia del Tribunal Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de cualquier disposición con rango de ley que conculque los principios materiales de justicia tributaria, dado que, ese valor normativo inmediato y directo que les irradia la Constitución[412] llega a lograr que los principios concretos del ordenamiento tributario, previstos en el art. 31 del texto constitucional: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de

[412] Diría GARCÍA AÑOVEROS que «es en la Constitución donde nace un derecho financiero completo, y puede expresarse que, desde ella, el derecho financiero es otro factor, es real. Por hacer memoria la más cierta en este mandato, manifiesta principios financieros que se incluyen en normas, como la propia Constitución, de directa y rápida utilización (legalidad, capacidad económica, igualdad no confiscatoriedad, progresividad, justicia del gasto, seguridad jurídica, y otros); además, esta ley crea un Estado de derechos, derechos públicos subjetivos, de enorme alcance frente a demasías legislativas tributarias. Así, el derecho financiero es, en su origen, derecho constitucional, y como tal tiene que ser trabajado, desarrollado, erigido, reglado y empleado» («El discurso del Método en el ámbito Hacendístico», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11, 2002, pág. 26). De igual forma, señala GARCÍA DE ENTERRIA que «la publicación de la Constitución de 1978 nos ha introducido repentinamente en una materia jurídica totalmente novedosa y, al mismo tiempo, significativa, dado que incurre de modo decisivo, sobre todas y cada una de las ramificaciones del ordenamiento, aun de aquellas más supuestamente apartadas de las materias políticas de origen. Es por tanto, que la Constitución es el texto obligatorio de todas las normas y de todas las reglas y que, consiguientemente, sin apreciarla claramente no puede siquiera ser interpretado el artículo más sencillo» (*La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 4ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Madrid, 2006, pág. 25).

igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley".

En el mismo sentido, el art. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad".

Cabe señalar, que nuestra Constitución española de 1978 no se limita a establecer los principios que rigen las normas tributarias, sino que además como novedad incorpora a nuestro Derecho tributario nuevos principios de ordenación material del gasto público. Este suceso instaura y consolida el pensamiento del reparto justo de la carga tributaria concerniente a la total actividad financiera[413].

Como hemos podido comprobar, el apartado primero del artículo 31 de la Constitución española de 1978, establece la ordenación básica y sustantiva del tributo a través de los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad, bien comprendido que todos ellos son reconducidos a un solo principio, el de justicia tributaria, pues cada uno de los señalados anteriormente no son más que acumulaciones parciales de este último. Por ello, cabe manifestar que los principios enunciados no hallan justificación de manera separada sino que entre ellos impera una comprensible vinculación, al ser la afirmación de un mismo ideal, la distribución justa de la carga tributaria. Así conocido, el principio de igualdad requiere, en propiedad, el de la generalidad que, al mismo tiempo, sólo adquiere sentido en correspondencia con el de capacidad económica, y, en resumen, la progresividad es una expresión de la igualdad, concebida como igualdad real. La gran parte de la doctrina acepta que la justicia del sistema tributario se calcula teniendo en cuenta, de forma inherente, el grado de ejecución normativo del catálogo de los principios acreditados en el texto constitucional, cuya superioridad ordenadora está fuera de toda duda.

En nuestro ordenamiento jurídico, la construcción actual del Estado social y democrático de Derecho supone la consecución de unos fines y el establecimiento de unos instrumentos necesarios para alcanzar estos objetivos. Entre sus notas configuradoras está el cumplimiento de

[413] Sería el entonces senador FUENTES QUINTANA quien consiguió, mediante una enmienda al texto del Proyecto de la Constitución, la inclusión de un segundo apartado en el artículo 31 por el que también se establecen distinguidos principios materiales del gasto público.

determinados deberes, como son los tributarios. La interpretación del deber de contribuir al sostenimiento de la carga tributaria ha de ser realizada desde su conexión con el valor superior de igualdad, que se encuadra y concreta dentro de los principios que aquel contiene. Y para la realización de estos fines se orienta la actividad de la Hacienda pública, ofreciéndose el Sistema tributario como un medio de transformación social. Es ahí, donde radica la importancia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante unos principios constitucionales en materia tributaria[414].

El deber jurídico tiene que estar reconocido por una norma perteneciente al ordenamiento, pues no hay derechos sin deberes, por lo que omitir la ejecución del deber equivale entonces a la violación de algún otro derecho ajeno. Este ideal de justicia también está presente en el ámbito del tributo que debe reflejarse en los principios constitucionales de justicia tributaria, mediante los cuales se pretende alcanzar el reparto justo de la carga impositiva en materia tributaria.

Dentro de las numerosas incursiones que la igualdad protagoniza en el ordenamiento jurídico, también resulta ser que uno de los requisitos del legislativo en España, es que ha resuelto incluir dicha igualdad en los principios del precepto 31.1, en unión a la progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad, para lograr la justicia en el plano tributario[415].

De esta enumeración de principios de justicia en materia tributaria destaca especialmente el de igualdad por ser uno de los requisitos indispensables en la ordenación del

---

[414] Nos enseña el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, que «los principios son reglas faltas de una suposición de hecho predeterminada, aunque ello no quiere decir por supuesto, que de ellos no se origine ningún resultado jurídico. Son pautas que decretan que algo se lleve a cabo de la mejor forma permitida según las aptitudes reales y jurídicas. A lo que algunos autores amplían señalando que los principios son órdenes que optimizan y se definen porque pueden ser ejecutadas en distinto grado y que la dimensión de su creación pende no sólo de los resultados efectivos sino además de las jurídicas que se devienen de los cánones o de los principios contrarios de bienes o fines también constitucionalmente preservados» [*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)*, cit., pág. 42]. Y es que esta peculiar estructura normativa de los principios constitucionales tributarios y la utilización del enunciado de los conceptos jurídicos indeterminados, entiende GARCÍA DE ENTERRÍA, que «no se interpreta en una imprecisión dogmática de su práctica, que admita cualesquier razonamiento y la opuesta, o una petición puramente arbitraria capaz de legitimar cualquier fin. Por el contrario, resulta notorio que el uso que hace la ley de estas concepciones denota ineludiblemente a una realidad exacta, claramente señalada como definible, pues instantáneamente proscribe totalmente a tomar en cuenta la idea contraria u opuesta» (*Democracia, jueces y control de la Administración*, 6ª ed., Thomson-Civitas, Aranzadi, Madrid, 2009, pág. 243). De ahí, que el control por parte del Tribunal Constitucional sea decisivo para definición y concreción de los principios tributarios.

[415] BONELL COLMENERO, R., *op. cit*., pág. 183.

Sistema tributario. Su importancia radica no sólo en constituirse como norma de justicia en el reparto de la imposición sino también como criterio inspirador de todos los tributos, de forma que impida que el sistema tributario sea tachado de injusto en el reparto de las cargas fiscales con el pretexto del deber de contribuir.

Así, el principio de igualdad tributaria debe ser entendido en la ordenación de los tributos, como proyecto de justicia[416], por constituir el núcleo que inspira a todo el sistema tributario justo que el artículo 31.1 CE proclama, y es que como afirma RODRÍGUEZ BEREIJO "la justicia es posible solamente entre iguales"[417], a lo que hay que añadir, que la justicia tributaria es la razón de ser del Derecho tributario y al margen de ideologías ha perdurado junto al eterno tema de la justicia[418].

Por eso, consideramos que la igualdad se ha convertido en elemento básico y estructural de nuestro ordenamiento jurídico constitucional, y en consecuencia, trataremos de analizar de entre las diversas concreciones el reflejo que el valor superior igualdad encuentra como criterio básico en materia tributaria. Asimismo analizaremos, el principio de igualdad desde su consideración como criterio inspirador del sistema tributario, donde promoverá la exigencia de igualdad no sólo en la ley tributaria, sino también la igualdad en la aplicación de la ley tributaria, manifestaremos al mismo tiempo, la igualdad tributaria como derecho subjetivo de todos los españoles a obtener un trato igual, evitando toda discriminación por cualquier causa[419].

---

[416] DE MOYA ROMERO, J.E., *op.cit.*, pág. 201.

[417] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 618.

[418] El profesor SÁINZ DE BUJANDA afirma que no hay salida, o se quiere y se litiga porque el tributo sea justo (de acuerdo, obviamente, a unas concretas ideas acerca de la justicia) o los pueblos se marcharán a un sistema de coexistencia política donde la honestidad de la persona no invada un sitio central. Por tanto, lo que menoscaba no es la justicia tributaria, sino, claramente, el Derecho (*Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 233), citado por PONT MESTRES, M.: «La justicia tributaria y su formulación constitucional», en Civitas. Revista española de Derecho Financiero, núm. 31, 1981, pág. 366.

[419] Sería el espíritu de la Constitución Española quien lograse el compromiso de que el deber de tributar ha de ser hecho desde su unión con los valores superiores de igualdad y libertad social. El valor igualdad se manifiesta en el principio de no discriminación que veta que en ningún supuesto, la exigencia del deber de tributación tenga cualesquier manifestación de desigualdad. En la consecución de tales objetivos será necesario contar con la contribución de la solidaridad ciudadana para llegar a conseguirlos. Pues según manifestaba el artículo 1 de la Constitución francesa de 1795, "si los derechos del ciudadano son las obligaciones impuestas al legislador, la conservación de la sociedad exige que sus componentes conozcan y cumplan igualmente sus deberes". Es a este contribuyente a quién quiso preservar la Constitución española al acreditar en su artículo 31.1 los principios materiales de justicia tributaria, como garantía de una tributación justa e igualitaria, de acuerdo con su capacidad económica y sin alcance confiscatorio.

## *III. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA COMO PROYECCIÓN DEL VALOR SUPERIOR IGUALDAD EN EL DEBER DE TRIBUTACIÓN*

Como hemos tenido ocasión de expresar, el valor superior de igualdad promulgado en el artículo 1.1 de la Constitución española se halla expresado en cuantiosos conceptos o concreciones a lo extenso del articulado constitucional[420]. Entre estas diversas manifestaciones, en cuanto reflejo del valor superior igualdad, se encuentra el principio de igualdad en materia tributaria, objeto de nuestro estudio, que se proyecta como criterio inspirador de un sistema tributario justo[421], al establecerse en el art. 31.1 de la CE 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". El Tribunal Constitucional ha reconocido que el principio de igualdad constituye un valor preeminente en nuestro ordenamiento jurídico[422] que se proyecta en el deber de tributación para la corrección de las desigualdades socialmente existentes, llamado a inspirar el sistema tributario justo[423].

---

[420] GARCÍA DORADO, F., *op. cit*., págs. 65 y 66.

[421] Como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, «la igualdad tiene una valía sublime en nuestro ordenamiento jurídico español, al que debe emplazarse en una jerarquía céntrica, según preceptúa el art. 1.1 de la Constitución española de 1978» [SSTC 103 y 104/1983, de 22 y 23 de noviembre (FJ 6) respectivamente]. «Este valor tiene multitud de afirmaciones concretas y definidas en el mismo texto constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad manifestado en el art. 31.1 de la Constitución española de 1978, ha de ser iluminador del régimen tributario» [(STC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4)].

[422] Según la tesis del Tribunal Constitucional, al reconocer el principio de igualdad como valía sublime en el ordenamiento jurídico español, afirma que «el artículo 1.1 señala la igualdad en conexión con la libertad, la justicia y la pluralidad política como uno de los valores principales del ordenamiento jurídico. Sin embargo, el artículo 14, como se puede destacar, en un capítulo destinado a los derechos y libertades, prevé la denominada igualdad ante la Ley y la prohibición de discriminaciones por motivo de nacimiento, raza, religión, opinión u otro requisito o situación personal o social, mientras que en el artículo 31.1 el principio de igualdad, en unión con el de progresividad y el de capacidad económica, es contemplado como pauta inspiradora del sistema tributario. Estos mandatos, del artículo 14 y el 31, como algunos otros que podrían mencionarse (v. gr. el artículo 9.2) son muestra del valor superior manifestado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos la misma trascendencia, ni tienen la misma eficiencia» [STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3)].

[423] Y así lo ha reconocido pertinazmente nuestro Tribunal Constitucional, en su Sentencia 8/1983, de 18 de febrero (FJ 3), estimando que «la igualdad se conforma como una valía prócer que, se programa con una eficiencia trascendental, de manera que toda circunstancia de desigualdad perseverante a la entrada en vigor de la ley constitucional deviene opuesta con la ordenanza de valores que la Constitución, como norma suprema, manifiesta».

De la proclamación de este precepto constitucional se extrae un expreso pronunciamiento significativo sobre la indudable conexión que existe entre este valor fundamental de la igualdad con la idea de un sistema tributario justo. Y es que la constitución, al referirse en el art. 31.1 al principio de igualdad, mira hacía la justicia distributiva que debe existir ante el cumplimiento del deber al sostenimiento de los gastos públicos, pues al margen de otros planteamientos[424], como bien afirmaba SÁINZ DE BUJANDA "la idea de igualdad es la expresión lógica del valor de justicia" de ahí que "el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás" [425]. Este principio, obviamente, exige que el reparto de la carga tributaria se haga tratando por igual a todos los contribuyentes que se encuentren en iguales situaciones económicas, pues como ha afirmado el Tribunal Constitucional "la igualdad absoluta, matemática es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe tender hacia ella" [426].

A partir de las consideraciones precedentes, no cabe duda de la íntima relación entre la

---

[424] Hasta la llegada de la Constitución española de 1978, el principio de capacidad económica era de amplia tradición en los textos constitucionales y gozaba de una positiva aceptación estando considerado por la doctrina como una medida material para el logro de la justicia en materia tributaria, al encontrar en el mismo el dato para entender la igualdad. El desarrollo del principio fue estudiado tempranamente por el profesor PALAO TABOADA, en su trabajo «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV.AA., *Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375-426. También fue así reconocido en su obra por CORTÉS DOMÍNGUEZ, al señalar que «la imparcial repartición en la tributación conlleva el afianzamiento de un criterio para determinarla, y desde antiguo y a la luz de nuestro derecho positivo, el valor con el que precisar las distintas posiciones frente a los tributos no puede ser otro que el principio de capacidad económica como razón tangible de justicia tributaria» (*Ordenamiento Tributario Español, I*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 91).

A mediados del siglo XX, la doctrina italiana elevó a la capacidad contributiva como definidora de la justicia tributaria, a raíz del artículo 53 de su Constitución que afirmaba «todos quedan obligados a sufragar los gastos públicos en atención con su capacidad contributiva». Pero sería a partir de la publicación de la Constitución española de 1978, cuando el principio de capacidad económica deja de tener el modo prioritario que había mantenido anteriormente, como criterio o valor de justicia del sistema tributario. Esta exhibición ha sido superada por la doctrina tras la complacencia de la CE, al entender que ahora, este pensamiento no es posible aceptarlo de acuerdo con el contexto del art. 31.1 de la CE, en el que «la capacidad económica es sólo uno de los principios que, asociado a los de igualdad y progresividad, enuncian un justo sistema tributario, a través del cual hay que realizar la aportación de todos al sostenimiento de las cargas públicas», según ha entendido MARTÍN DELGADO, J.M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», en *Hacienda pública española*, núm. 60, 1979, págs. 72 y 93, al considerar además «no adecuada la rigidez del concepto tradicional de capacidad económica, percibida en cuanto ponderación de lo igual y lo desigual, y se posibilita no ya la igualdad "a través" de la capacidad económica, sino la igualdad "sobre" la capacidad económica». También, en la misma línea, véase ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF, Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 9, núm. 27, 1989, pág. 173.

[425] SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 106.

[426] STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 7).

igualdad y la justicia tributaria a la luz de la interpretación del art. 31.1 CE por la jurisprudencia constitucional, dado que la Constitución española no agota en la capacidad económica el principio de justicia en materia tributaria, sino que la entiende como una exigencia lógica[427] que no asegura por sí sola "un sistema tributario justo", por lo que debemos entender que el principio de igualdad no agota su contenido con el de capacidad económica, por el contrario, debe ser interpretado en conexión con otros principios, particularmente, con el principio de progresividad para lograr el ideal de justicia tributaria[428], y así lo ha descrito el Tribunal Constitucional al expresar 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. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: 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" [429].

En coherencia con lo dicho por el Tribunal Constitucional en relación con la conexión entre la igualdad tributaria del art. 31.1 y la igualdad del art. 14 de la Constitución, hay que advertir, que la intrínseca relación entre ambos preceptos no parece dar lugar a dudas[430], dado que se encuentra plenamente respaldada por la jurisprudencia constitucional, al afirmar que la

---

[427] Ha sido también el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), el que en correspondencia con el principio de capacidad económica ha preceptuado que la capacidad económica con la finalidad de participar en los gastos públicos, se representa como la anexión de un requerimiento lógico que exige encontrar la fortuna allá donde el patrimonio se encuentre.

[428] El art. 31.1 de la Constitución española de 1978 instituye la coordinación sustancial y real del sistema tributario por conducto de los principios de, capacidad económica, igualdad y progresividad, que se atraen a un único principio de justicia tributaria, por lo que concurre entre ellos una evidente relación para adquirir el propósito de la adjudicación ecuánime de la carga tributaria.

[429] STC 27/1981, de 10 de julio (FJ 4). El principio de igualdad se pone pues, en intrínseca concordancia con el principio de capacidad económica, por ello, el Tribunal Constitucional ha matizado en la aludida Sentencia, que el artículo 31.1 de la Constitución española, al imponer a todos a cuantos deben participar a la sustentación de los gastos públicos, acomoda este deber en unos contornos definidos, como es el de la capacidad económica de cada individuo y la del cimiento, permanencia y progreso de un sistema tributario justo e iluminado por los principios de igualdad y progresividad y con el mismo criterio la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1), expone que la igualdad que se demanda en el artículo 31 de la Constitución española está intrínsecamente relacionada a la idea de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no merece estar, en efecto, derivada, sin más, a los límites del artículo 14 de la Constitución española de 1978.

[430] PATÓN GARCÍA, G.: «Análisis de la STC 193/2004, de 4 de noviembre, El principio de igualdad tributaria y el Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Vol. I, núm. 3-4, 2005, pág. 51.

igualdad ante la ley se muestra como una realidad indisociable de los principios de justicia tributaria, entendiendo que la igualdad del art. 31.1 es una modulación del alcance del art. 14[431], además se indica que, la igualdad consagrada ante la ley está explícitamente incorporada a la igualdad tributaria[432].

Efectivamente, la igualdad ante la ley se predica para todo el ordenamiento jurídico y por ende al tributario, el problema surge cuando existen trabas para la invocación del art. 14 por una vulneración de la igualdad tributaria, impidiendo la entrada de la misma en el ámbito del recurso de amparo, y como ha señalado el Alto Tribunal[433] "estos preceptos, el artículo 14 y 31, como algunos otros que podrían citarse, son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance ni poseen la misma eficacia".

No obstante, a la vista de todo lo expuesto, resulta necesario precisar que la igualdad que exige el art. 31 C.E. va intrínsecamente unida a la idea de capacidad económica y al principio de progresividad, lo cual supone que dicha igualdad aunque puede identificarse, no puede ser encauzada a los términos del art. 14 de la Constitución Española de 1978[434], sino que, como subraya el profesor ESCRIBANO LÓPEZ, "la justicia del sistema tributario se funda -mediante íntimo enlazamiento- en la capacidad económica tratada mediante un principio de progresividad que constituirá el criterio de específica aplicación del principio de igualdad" [435].

En sentido parecido, se manifiesta RODRÍGUEZ BEREIJO, al subrayar que "la Constitución, al referirse en el art. 31.1 al principio de igualdad, está exigiendo algo que va más

---

[431] El Tribunal Constitucional se ha proferido en relación con la conexión entre los artículos 14 y 31.1 de la Constitución manifestando que, «la igualdad ha de evaluarse, en cada hecho, tomando en cálculo el sistema jurídico propio del Estado de analogías en que se proponga, y en la componente tributaria es la misma Constitución la que ha sintetizado y armonizado la trascendencia de su artículo 14 en otro canon, cual es el artículo 31.1 CE, cuyas disposiciones no pueden dejar de ser tomadas en consideración. Concluyendo que la igualdad ante la ley, o lo que es igual, ante la ley tributaria, se denota, pues, inseparable de los principios que se informan en el actual precepto constitucional referido, que constituyen los principios de generalidad, capacidad y progresividad, en materia tributaria, que compendian y especifican la tradicional prohibición del tratamiento arbitrario de diferenciar» [STC 209/1988, de 10 de noviembre (FFJJ 6 y 7)].

[432] En esta línea, la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4), manifiesta que el paralelismo existente ante el principio genérico de igualdad presentado por el artículo 14 de la Constitución española de 1978 y los principios directores del régimen fiscal, puntualizados en el artículo 31 C.E., puede decirse que está, expresamente integrada al último precepto indicado, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad.

[433] STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3).

[434] FERNÁNDEZ SEGADO, F.: «Los principios constitucionales tributarios», en VV.AA., *El constitucionalismo en la crisis del Estado social,* Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 232.

[435] ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, *Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 263 y 264.

va más allá de la simple igualdad jurídica o igualdad formal y mira a la justicia distributiva, pues es claro que ante el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todos no son iguales, sino diferentes por razón de su capacidad económica para soportar la carga de los tributos necesarios para cubrirlos". Subrayando que "todos tienen, por igual, el deber de contribuir y son iguales jurídicamente ante el cumplimiento de dicho deber constitucional pero no deben contribuir de manera formalmente igual, sino diferente, de acuerdo con su capacidad económica"[436].

En apoyo de esta tesis, PATÓN GARCÍA, sostiene que "por lo que se refiere a la justicia tributaria, ésta se explicita en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a que el ciudadano está constitucionalmente obligado a contribuir –a tenor de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución– generando un conjunto de relaciones jurídicas que el ordenamiento establece y regula en aras de la consecución de los intereses generales que sirve la Administración (artículo 103.1 de la Constitución). La observancia de este deber de contribuir se articulará en el seno de «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Asimismo, el deber de contribuir coloca al ciudadano en la situación subjetiva de «contribuyente» frente a la Administración tributaria, cuyas relaciones jurídicas estarán guiadas por una suma de deberes que originan, por una parte, una relación de deuda impositiva, y por otra, una relación de liquidación, tendente a la determinación del impuesto" [437].

Al hilo de esta doctrina, hay que recordar la importante declaración que se hace por parte del Tribunal Constitucional en su Sentencia 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3), al indicar que la igualdad en materia tributaria "se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza" lo que "conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad".

Es por ello, que la capacidad económica se sitúa respecto de la tributación, como "medida de la igualdad" [438] o, lo que es lo mismo, de la justicia tributaria, en cuanto que todos deben de

---

[436] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 74.

[437] PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, 1ª ed., I.A.T.A. y S.U.N.A.T., Lima, 2012, pág. 33. En idéntica forma, puede consultarse SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 103 y 106.

[438] El Tribunal Constitucional respalda esta afirmación al entender en su Sentencia 209/1988, de 10 noviembre (FJ 8), que el legislador debería disponer el tributo sobre la renta con vigilancia en la capacidad económica que

contribuir de acuerdo con ese criterio que es la capacidad económica, entendida, como fundamento y medida del deber de contribuir, en tanto, que es el criterio básico de la imposición[439], ya que el alcance y eficacia del principio de igualdad en materia tributaria no puede reducirse al principio de capacidad[440].

Consecuente con lo anterior, todos los contribuyentes son iguales para la ley, a la hora de establecer los tributos, pero naturalmente, el principio de igualdad en materia tributaria exige un trato igual a los iguales, o sea a los de igual capacidad económica, y un trato desigual a los de desigual capacidad económica, en la consecución de conseguir la efectiva igualdad tributaria que corrija las desigualdades existentes.

En definitiva, ha de ser comprendida la igualdad en materia tributaria en cuanto a la repartición de los tributos se refiere, como propulsión de justicia[441], así lo ha manifestado con excelente criterio PONT MESTRES al sostener que "los principios de igualdad y progresividad tributaria son atributos de un sistema tributario justo, según es entendida la justicia de nuestro tiempo, que aspira al libre perfeccionamiento de la persona, con lo que no es sólo la distribución justa de la fiscalidad en sentido estricto lo que ha de lograrse, sino que esa propia fiscalidad permita la redistribución de la riqueza para su mejor aprovechamiento al servicio del hombre" [442].

En fin, debemos concluir que el Estado social y democrático de Derecho que propugna nuestra Constitución española, como parte de su función social y mediante la tributación, juega un papel importante en la distribución y redistribución de las riquezas con el fin de lograr la justicia e igualdad proclamadas como valores superiores constitucionales.

---

expresen los sujetos pasivos ante el impuesto, dado que la capacidad, es en esta materia, magnitud de la igualdad del art. 31.1 CE. Entre muchas otras *vid.* SSTC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3); 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6); 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4); 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4); 214/1994, de 14 de julio (FJ 5); 46/2000, de 17 de febrero (FJ 4); 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 4); 10/2005, de 20 de enero (FJ 5); 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3); 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3); y 54/2006, de 27 de febrero (FJ 7).

[439] Mantiene BONELL COLMENERO, que el principio de igualdad entraña ante la Ley tributaria que la repartición de la obligación de contribuir sea hecha homogénea, en consideración con su capacidad económica, empleando la teoría de la progresividad, en cuanto que la progresividad actúa constituyendo una atribución del principio de igualdad, dado que con su proyección se supera la disparidad de trato respecto de la Ley tributaria y que la igualdad en materia tributaria requiere con fuerza para la obtención de la igualdad real o promovedora anunciada en el artículo 9.2 de la Constitución española de 1978 (*op. cit*., pág. 203).

[440] GARCÍA DORADO, F., *op. cit*., pág. 72.

[441] DE MOYA ROMERO, J.E., *op.cit.*, pág. 201.

[442] PONT MESTRES, M.: «Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXXIX, núm. 203, 1989, pág. 1125.

## *IV. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA*

Como es sabido, de la naturaleza jurídica de los principios puede extraerse que constituyen parte del derecho positivo y como tales, son mandatos imperativos que vinculan a todos los poderes públicos[443]; son parámetros de cumplimiento que deben ser observados por las normas jurídicas y son normas generales aplicables a las normas específicas y necesarias para su correcta aplicación, definición que debe hacerse extensible a los principios constitucionales en materia tributaria[444].

Cuando nos referimos al principio de igualdad en materia tributaria debemos abordarlo desde el marco normativo constitucional en que se inserta[445] y, por ende, al resto de principios tributarios que participan en el enunciado del artículo 31.1 C.E. Para concretar sus rasgos y caracteres, seguiremos a RODRÍGUEZ BEREIJO que manifiesta lo siguiente: "1) Son reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas; su objeto no consiste tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas cuanto en versar sobre la aplicación de estas normas. 2) Se caracterizan por una relativa indiferencia de contenido, en el sentido de que transponen los límites de distintos campos de la regulación jurídica; de ahí

---

[443] Los principios tributarios recogidos en el artículo 31.1 CE al encontrarse situados en la sección segunda del capítulo segundo del título primero de la Constitución, le es aplicable lo dispuesto en el apartado 1 del propio artículo 53 al expresar que en el Capítulo segundo del presente Título se encuentran reconocidos los derechos y libertades que supeditan a todos los poderes públicos, que serán garantizados únicamente por ley y con el debido respeto a su significado fundamental, deberá ordenarse la función de estos derechos y libertades, que además, serán tutelados con arreglo a lo advertido en el artículo 161, 1, a), lo que evidencia este precepto es que se refiere a principios claramente enlazados a los poderes públicos.

[444] Al mismo tenor y como ha declarado manifiestamente y en insistente doctrina el Tribunal Constitucional, los principios alcanzados por la Constitución formalizan medidas de eficiencia y actividad inmediata, vinculantes para todos los poderes públicos y capaces de ser empleados como parámetros de constitucionalidad de las leyes (COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); LUCHENA MOZO, G.M. (coord.); ... [et al.], *op.cit.*, pág. 116).

[445] La igualdad tributaria es otra garantía de los derechos de los Contribuyentes, por ello, es relevante invocar sus inicios. Aparece en su primera formulación legal, por oposición a los privilegios habidos por grupos sociales como nobleza y clero dispensados de cargas tributarias. Sería con el sistema republicano liberal cuando nace el principio de igualdad tributaria, que forjaba a los tributos con fines esencialmente fiscales, por eso se consideró la igualdad tributaria en razón del monto de la capacidad económica de cada uno. Más adelante, el principio de igualdad en materia tributaria es consagrado por la Constitución de 1978 y en ella también la capacidad económica encuentra valor de principio. Por eso ahora, a iguales capacidades económicas se aplicarán iguales tributos. Lo relevante del principio de igualdad tributara reside en la esencial atención de la capacidad económica más que de las personas.

su carácter de reglas generales y de ahí también su posible calificación de normas sin presupuesto de hecho concreto, en cuanto son una mezcla de precisión (que evita su disolución nebulosa) e indeterminación (que permite su dinamicidad y su superior grado para dominar supuestos muy varios, sin llegar por sí mismos a suministrar decisiones a los casos concretos). 3) Indican cómo deben aplicarse las normas específicas, esto es, qué alcance darles, cómo combinarlas, cuándo otorgar precedencia a algunas de ellas" [446].

De ello, se deriva que, el principio de igualdad en materia tributaria se manifieste en forma de obligación hacia los poderes públicos imponiéndoles que el reparto de la carga tributaria se haga gravando por igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación y diferente a los que están en situaciones diferentes**.** Más aún, siguiendo a CALVO ORTEGA, "podríamos decir que este principio tributario es un tipo especial de la igualdad en la ley y ante la ley jurídica recogida normalmente esta última en el art. 14 de nuestra Constitución. De cualquier forma, se observa que la igualdad ante la ley preside la igualdad tributaria y la refrenda en cuanto supone una actitud del poder constituyente contra la discriminación y un imperativo para los poderes públicos, comenzando por el legislativo"[447]. De tal forma, que la doctrina del Tribunal Constitucional habrá de tenerse en cuenta tanto por el órgano judicial como por el legislativo.

Por tanto, en materia tributaria, la Constitución española de 1978 procura con el principio de igualdad tributaria proteger su valor, principio y derecho supremo de igualdad y no discriminación de todos ante la ley tributaria. El contenido de este principio de igualdad en materia tributaria consistiría en que la ley tributaria no puede dictarse atendiendo a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes, dado, que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe ser igual para todos aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones y desigual para los que se encuentren en situaciones diferentes[448]. Sin embargo, una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este

---

[446] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución, Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 22.

[447] CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2014, págs. 57 y 58.

[448] La Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 7), del propio Tribunal Constitucional mantiene que el principio de igualdad no priva al legislador llevar a término una desigualdad de trato sin más, por suerte únicamente las discriminaciones en las que no concurra manifestación de proporcionalidad sobre los medos utilizados y el propósito seguido, ya que la diferenciación para entenderla constitucionalmente legal no es bastantes con que preexista el desenlace que con ella se sigue, solamente es imprescindible asimismo que las repercusiones jurídicas que trasciendan de tal diferencia acontezcan ajustadas y conformes al citado fin, de forma que la conexión entre la norma adquirida, el efecto que se origina y el confín reclamado por el legislador sobrepasen la resolución de proporcionalidad en base constitucional, para evitar desenlaces esencialmente excesivos o descomedidos.

principio de igualdad tributaria[449], precisamente, la que se realiza mediante la progresividad[450] global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta[451].

En este sentido, precisa MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, que "esa conexión entre igualdad y progresividad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con la construcción que del primero de estos principios ha realizado el Tribunal Constitucional[452], según el cual, más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real, recogida en el art. 9.2 C.E. En él

---

[449] Para CAZORLA PRIETO «el principio de igualdad tributaria despliega sus efectos en un doble sentido; por una parte, obliga a que las situaciones económicamente equiparables sean tratadas de igual forma y, por otra, garantiza también, como ha señalado el Tribunal Constitucional, entre otras, en su Sentencia 8/1986, de 14 de enero, posibles tratamientos discriminatorios siempre que se encuentren justificados y respondan a otros criterios acogidos por el ordenamiento jurídico» («Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», en VV.AA., *Tratado de Tributación Medioambiental,* Vol. I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, pág. 71). En la misma dirección RODRÍGUEZ BEREIJO, señala que el principio de igualdad en materia tributaria contiene una orden de desigualdad para el logro de la igualdad efectiva consintiendo, con ello, medidas cuya desigualdad formal se evidencia en el desarrollo de la igualdad material, para reestabilizar la desigualdad natural de las situaciones económicas, sociales o de posición jurídica de los sujetos («Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 620).

[450] También encontramos referencia en PÉREZ DE AYALA al señalar que «el Estado al proceder al reparto de la carga tributaria debe actuar en función de los principios siguientes: a) a dos sujetos semejantes en necesidades y disponibilidades de recursos económicos debe tratarlas fiscalmente igual; b) a dos sujetos desemejantes, por la proporción de bienes y necesidades, de que son respectivamente titulares, debe tratarlos desigualmente, en cuanto que el que está relativamente peor puede invocar un derecho de justicia a ser tratado más benévolamente que el más poderoso; éste no sólo carece de derecho a invocar, tiene, como contribuyente a las cargas públicas, un deber de justicia. El deber de justicia de pagar más que proporcionalmente que el contribuyente cuya relación entre medios escasos y fines o necesidades es inferior a la que él (más poderoso económicamente) disfruta» («Las cargas públicas: principios para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 92).

[451] Acorde con repetida doctrina del Tribunal Constitucional, ha venido concibiendo que el principio de progresividad no es reivindicatorio de cada tributo en concreto, sino que actúa en el sistema tributario en su totalidad, SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4); 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1); 134/1996, de 22 de julio (FJ 5); 173/1996, de 31 de octubre (FJ 1); 14/1998, de 22 de enero (FJ 11.d); y 327/2006, de 20 de noviembre (FJ 4).

[452] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4) persiste en la compatibilidad entre los distintos principios constitucionales, señalando que «la igualdad es correctamente factible con la progresividad del impuesto, que únicamente requiere que el valor de progresividad se establezca en acomodo de la base imponible y no en razón del sujeto». En efecto, entiende PÉREZ DE AYALA que todas las personas poseen el derecho a concurrir por igual, del total de las riquezas económicas disponibles en la sociedad, como de la repartición del gravamen tributario y «de aquí se deriva ya una primera conexión entre justicia e impuesto. La justicia social, al demandar una justa distribución de la renta, fundamenta la progresividad del impuesto (en la medida en que se acude a éste como mecanismo redistribuidor)». Recordando que «es una política de redistribución el fundamento moderno de la progresividad fiscal y sólo la justicia en razón social puede conferirle la cualidad de principio de justicia en materia tributaria» («Las cargas públicas: principios para su distribución», cit., pág. 93).

se amparan discriminaciones operadas por las normas tendentes a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables"[453].

Es por ello, que este principio de igualdad en materia tributaria engloba rasgos y fundamentos importantes para la actividad cobradora toda vez que se destina tanto al contribuyente como al Estado en su base a su afán recaudatorio[454]. Por consiguiente, el Estado debe reembolsarse por idénticos modos y en las mismas situaciones a todos los contribuyentes sin favorecer o diferenciar. Pero también, el Estado debe apremiar y penar a aquellos que no satisfagan sus obligaciones contributivas tributarias para hacer realidad esta igualdad[455].

Importante, sobre todo, por lo que respecta a la protección y tutela de los derechos, es la diferente ubicación constitucional en que se encuentran el principio de igualdad tributaria y el principio general de igualdad ante la ley del art. 14, dado el apretado margen que a la materia tributaria ofrece el recurso de amparo, cuya protección es distinta en atención al artículo 53 de la Constitución española de 1978 que lo excluye expresamente del mismo[456]. De este modo,

---

[453] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 111.

[454] Sobre la «obligación de ayudar al mantenimiento de los gastos públicos que a todos exige el art. 31.1, la Constitución emplaza en una original disposición a los dominios públicos, en cuanto los autoriza poseedores de la potestad tributaria, y a los habitantes, como sujetos pasivos y, en todo caso, sujetos transgresores de la obligación de contribuir. Esta admisión constitucional del compromiso de colaborar al mantenimiento de los gastos públicos incurre en la propiedad misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, una posición de adherencia y de cooperación con la Administración tributaria, en cambio para los dominios Públicos este compromiso constitucional permite además pretensiones y atribuciones específicas en orden a la efectividad de su acatamiento por los contribuyentes» [Sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 3)].

[455] En una importante interpretación para la defensa y pretensión del respeto de la necesidad de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, el Tribunal Constitucional ha argumentado que «la finalidad del legítimo desempeño del compromiso que atribuye el artículo 31.1 de la Constitución es ineludible la facultad inspectora y corroboradora de la Administración Tributaria, ya que de otra forma "se causaría un repartimiento injusto en la carga fiscal", "dado que lo que no se pague, por quien debe hacerlo, lo deberán realizar otros con más esfuerzo y menores ambiciones de defraudar". Es más, la ordenación y despliegue de las potestades de la Administración tributaria se ha sustentado sobre la idea de justicia, de modo que el acatamiento de las necesidades tributarias no es una simple elección que esté a la soberana reserva de la Administración, sino que, contrariamente, es una pretensión inmanente a "un sistema tributario justo" como el que la Constitución defiende en el artículo 31.1» [STC 76/1990 de 26 de abril (FJ 3)].

[456] El Tribunal Constitucional ha explicado que la declaración constitucional de la igualdad tributaria no es transportable al artículo 14 de la Constitución, lo que exceptúa abiertamente, salvo una apelación simplemente precisa del artículo 14, en verdad es que el demandante decida a sostenerse en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978, consigna que no debe valer de base a una solicitación en este procedimiento constitucional, teniendo en cuenta lo ordenado en los artículos 53.2 de la Constitución española de 1978 y 41.1 de la LOTC [SSTC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3); 183/1997, de 28 de octubre (FJ 3) y 55/1998, de 16 de marzo (FJ 2)].

para cualquier violación de este principio de igualdad tributaria, los contribuyentes disponen de una doble vía, no tan directa, pero fecunda, para acceder al Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, en defensa de sus derechos constitucionales, motivando la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad contra las leyes tributarias de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 53.1, 161.1a) y 163 de la Constitución española de 1978[457].

La doctrina del Tribunal Constitucional ha advertido que "la cuestión de inconstitucionalidad no es una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley, sino un instrumento puesto a disposición de los órganos judiciales para conciliar la doble obligación en que se encuentran de actuar sometidos a la ley y a la Constitución" , o lo que es lo mismo, la imposibilidad de que el juez por sí mismo pueda no aplicar las leyes que considere contrarias a ella. "La cuestión de inconstitucionalidad, como el recurso de inconstitucionalidad, se presentan como instrumento procesal de conexión entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional, teniendo como objetivo común, la preservación de la constitucionalidad de las leyes, que puede ser perseguido a través de estas dos vías procesales que presentan peculiaridades específicas, pero cuya identidad teleológica no puede ser ignorada" [STC 17/1981, de 1 de junio (FJ 1)].

Anteriormente, nos ocupamos de la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley que consagra el artículo 14 de la Constitución, al proponer una teoría de la igualdad jurídica, pero además debemos considerar las peculiaridades específicas de la igualdad ante las leyes tributarias.

---

[457] El artículo 53.1 CE señala que «1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título relacionan a todos los poderes públicos. Solamente por ley y respetando su cometido básico, deberá reglarse la acción de dichos derechos y libertades, que se protegerán en armonía con lo estipulado en el artículo 161, 1, a)». Mientras que el artículo 53.2 CE, ordena que «todo ciudadano tendrá facultad para obtener la tutela de las libertades y derechos contemplados en el art. 14, y la Sección primera del Capítulo segundo ante los jueces ordinarios por un proceso razonado en los principios de supremacía y sumariedad y, también, por medio del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional». El artículo 161.1 CE declara que «el Tribunal Constitucional posee atribuciones en todo el Estado español y tiene competencia para comprender: a) En cuanto al recurso de inconstitucionalidad frente a legislaciones y normas que tengan fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de medidas jurídicas con rango de ley, analizada por la jurisprudencia, vinculará a ésta, si bien la sentencia o sentencias reiteradas no abandonarán la valoración de cosa juzgada». Además el artículo 163 CE sostiene que: «cuando un órgano judicial contemple, en cualquier procedimiento, que alguna normativa con rango de ley, adaptable al asunto, de cuya firmeza estribe el veredicto y sea opuesta a la Constitución, sugerirá la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los ´pretendidos, en el modo y con las consecuencias que disponga la ley, que nunca podrán ser suspensivas».

## *V. LA CONEXIÓN DE LA IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA CON LA IGUALDAD JURÍDICA ANTE LA LEY*

Iniciaremos el recorrido, adoptando la igualdad como elemento básico de nuestro ordenamiento constitucional y del Estado democrático de Derecho. Esta recepción constitucional del principio de igualdad dibujada en diversos preceptos constitucionales desarrolla importantes consecuencias jurídicas. Precisamente, por ello, haremos un itinerario por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la conexión del derecho a la igualdad ante la ley del art. 14 de la Constitución española de 1978[458] con la igualdad en materia tributaria del art. 31.1 Constitución española de 1978, en torno a los razonamientos sentados por la doctrina constitucional.

La cuestión que interesa ahora, es precisar la conexión existente entre ambos preceptos y qué consecuencias jurídicas pueden extraerse de las distintas proclamaciones que la Constitución española de 1978 consagra de la igualdad. Pues aunque el texto constitucional recoge el principio de igualdad tributaria y el principio general de igualdad ante la ley en artículos separados, el 31.1 y el 14 respectivamente, cabe preguntarse, si ambos son expresión de un solo principio con diversas especificaciones o por el contrario la igualdad tributaria es un principio dotado de singularidad propia y no una concreción material del principio de igualdad ante la ley. Está claro, que el principio de igualdad en materia tributaria ha de ser reconducida a este planteamiento, por cuanto la misma, entiende RODRÍGUEZ BEREIJO, "comprende el más general principio de igualdad ante la Ley (en la Ley y en la aplicación de la Ley) del artículo 14 CE, pues difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la Ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos"[459].

Lo cierto es, que la conexión del artículo 14 con el 31 de la CE es un tema ampliamente

---

[458] El Tribunal Constitucional la ha definido en los términos siguientes, concretando que «el artículo 14 de la CE instituye el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que establece, por obligación constitucional, un derecho fundamental del individuo a no soportar ninguna discriminación jurídica, es decir, a no verse jurídicamente tratado de forma distinta a los que se hallen en igual realidad, sin que prevalezca una causa objetiva y juiciosa de esa diferencia de trato. Pero, se observa además que lo manifestado por el art. 14, no supone la exigencia de que cualquier ciudadano español deba encontrarse continuamente en cualquier lugar y ante distintas situaciones, en disposiciones de absoluta igualdad» [SSTC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4) y 83/1984, de 24 de julio (FJ 3), entre otras].

[459] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 618.

tratado por la jurisprudencia constitucional referida al sistema tributario. El Tribunal Constitucional ha mantenido desde sus más tempranas sentencias la "singularidad" del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, al no identificar la igualdad tributaria con la igualdad formal del art. 14, su razonamiento jurídico es "porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución, es decir, 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" [460].

Pero efectivamente, la intrínseca relación entre ambos preceptos no es cuestionable a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, donde ha respaldado plenamente la conexión entre los artículos 14 y 31 CE, al afirmar que la igualdad ante la ley es una realidad "indisociable" de los principios de justicia tributaria, entendiendo por tanto, que el art. 31.1 es una modulación del alcance del art. 14[461]. Insiste nuestro Alto Tribunal que "la relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 C.E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 C.E., está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre los citados principios, el de igualdad" [462].

---

[460] STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4). Y en esta misma línea, en la STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3), se dice que «si en la causa en la que sea plantea el asunto, la normativa constitucional referente a la igualdad menciona cuantas haya en conjunto, no es inoportuno aclarar que no todas ellas poseen igual aspecto ni el mismo efecto. Así, el artículo 1.1 refiere la igualdad conectada con la libertad, la justicia y el pluralismo político como valores superiores del ordenamiento jurídico. En contraste, el artículo 14, como es evidente, expresa la invocación de igualdad ante la Ley y la prohibición de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier diferente posición o naturaleza personal o social, aislado en un capítulo ofrecido a los derechos y libertades, entretanto en el artículo 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es calificado como criterio orientador del sistema tributario. Estos principios, el artículo 14 y el 31, y cualquier otro que merecerían señalarse como es el artículo 9.2, son imagen del valor superior expuesto en el artículo 1, sin que en ellos exista idéntica importancia, ni posean la misma magnitud. Esta lógica alienta explorar por separado si concurre una trasgresión definida del derecho a la igualdad entre la Ley consagrado en el artículo 14, como infracción independiente, en relación a si coexiste o no incumplimiento del principio de igualdad que inspira todo el sistema tributario inseparablemente asociado con el principio de legalidad que en la citada materia rige».

[461] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6), ha sostenido que «la igualdad, no obstante, ha de evaluarse, en cada asunto, tomando en consideración el régimen jurídico sustantivo del ámbito de manifestaciones en que se conciba, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha cristalizado y articulado el alcance de su art. 14 en otro principio el art. 31.1, cuyas disposiciones no permiten dejar de ser tomadas en cuenta. La igualdad ante la ley y ante la ley tributaria, resulta, pues, inseparablemente de los principios que se expresan en los últimos preceptos constitucionales señalados».

[462] La doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4), ha subrayado la mencionada conexión que media entre los artículos 14 y 31.1 CE.

Ahora bien, el principio de igualdad tributaria adquiere su significado propio al conectarlo con los conceptos de capacidad económica y progresividad[463], para establecer las situaciones diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato, es cierto que se ha de aceptar una cierta desigualdad para lograr un verdadera real, puesto que la igualdad que recoge el artículo 31.1 tiene en cuentas las circunstancias que diferencian las situaciones individuales de cada persona en aras de conseguir un reparto justo e igual de las contribuciones públicas. Es precisamente, la estrecha relación que guarda la igualdad con el resto de principios tributarios la que ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional cuando indica que "la igualdad que se reclama en el art. 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida, sin más, a los términos del art. 14 CE" [464].

El resultado es siguiendo la línea jurisprudencial, según advierte RODRÍGUEZ BEREIJO, que "en materia tributaria el derecho a la igualdad jurídica del art. 14 CE no puede prescindir o desconectarse de los principios contemplados en el art. 31.1 CE, «cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta»; llegando incluso hablar del derecho fundamental de cada uno, sujeto pasivo del impuesto, a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica" [465].

Del análisis anterior se sigue que el Tribunal Constitucional ha cuidado mucho de establecer una diferenciación entre el principio de igualdad ante la ley y el principio de igualdad en materia tributaria, establecidos en los artículos 14 y 31.1, respectivamente, ante el sutil paradigma que plantea su aplicación, no siempre fácil de distinguir, dado que la línea que separa

---

[463] Así, DE MOYA ROMERO «diferencia tres postulados en la norma constitucional que recoge una aplicación efectiva de la igualdad tributaria: la teoría del beneficio, entendida como la afirmación del pago de una cantidad proporcional de tributos correspondientes al beneficio que proviene de las prestaciones que recibe ese individuo del Estado, la hipótesis de la capacidad económica, apoyada en la distinción de exigencias indivisibles (aquéllas en las que no se puede precisar o determinar, la ventaja o compensación, que cada ciudadano, indistintamente considerado, obtiene al ser satisfecha) y necesidades públicas partitivas son las que permiten individualizar, la ventaja o utilidad, que se obtiene por el ciudadano, en la prestación del servicio; y, la que nos produce mayor interés, la teoría del sacrificio, en el sentido de que todos los ciudadanos habrán de ser iguales en el momento de comportar el compromiso de los tributos. Es obvio que no se alude con ello a una igualdad aritmética o numérica en el pago de los tributos, (en cuyo caso se producirían altos niveles de injusticia pues no se tendría en cuenta la capacidad económica) sino que se conviene que "cada ciudadano sufrague una cuantía que establezca en él, un sacrificio equivalente al que soportan los demás"» (*op.cit.*, págs. 199 y 200).

[464] STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1).

[465] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 16.

ambos preceptos es poco consistente y en ocasiones se traspasan por ambas manifestaciones de igualdad[466].

Esta prudencia a la hora de deslindar cada una de estas proclamaciones del principio o valor de igualdad constitucional, ha llevado a mi modo de ver, a estimar que es obvio que todos ellos tienen su propio significado, específico y autónomo y que no cabe integrar en una unidad normativa la igualdad jurídica del art. 14 CE con la igualdad tributaria del art. 31.1 CE que plantean exigencias específicas distintas. No obstante, si bien han de coexistir y compatibilizarse ante la ley y en la aplicación de la ley, no por ello, deben confundirse ni someterse entre sí a una sola disposición[467], pues ambos preceptos constituyen principios constitucionales diferentes con sustantividad y significado propio entre los que existe una clara distinción estructural. Ello sintoniza con las afirmaciones del Tribunal Constitucional en su Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6) ha venido afirmando que cuando se trata de igualdad ante la ley tributaria "las determinaciones del art. 31.1 no pueden dejar de ser tenidas en cuenta", reiterado también en la STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4) [468].

Esta recepción constitucional del principio de igualdad recogida en diversos preceptos como son el art. 14 y 31.1 de la Constitución despliega importantes consecuencias jurídicas en

---

[466] Precisa la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio (FFJJ 5 y 6) que «el principio de igualdad general ha de evaluarse, siempre, manteniendo el sistema jurídico particular del campo de actividad en que se proyecte, y en la esfera tributaria sería la Constitución la que ha sintetizado y expresado cuál debe ser la eficacia de su art. 14 para con el art. 31.1, por cuanto sus resoluciones han de ser tomadas en cuenta», ello significa que desde la faceta rigurosamente tributaria el «impuesto personal designado a gravar la ganancia de cada sujeto pasivo y subordinado al principio constitucional de igualdad (art. 14) y asimismo a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en la esfera tributaria delimitan y limitan aquella común privación del procedimiento discriminatorio (art. 31.1 CE)».

[467] JIMÉNEZ CAMPO, J., *op. cit*., pág. 86.

[468] Como ha observado RODRÍGUEZ BEREIJO, «tampoco la jurisprudencia constitucional resuelve claramente, el discernimiento de la correlación entre el principio general de igualdad del art. 14 CE y el de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, ni se desglosa de la misma con precisión si al filo de su íntima relación, para el Tribunal conste que sean principios constitucionales diferentes con sustantividad y sentido propio diferenciado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FFJJ 4 y 5; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 12/1989, de 25 de enero, FJ 3; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 159/1997, de 2 de octubre, FFJJ 3 y 4; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6, entre muchas otras y ATC 230/1984, de 11 de abril) o si, por el contrario, el principio de igualdad tributaria debe ser concebido de un modo unívoco cuyo significado se deduce conjuntamente de los arts. 14 y 31.1 CE, como una "especificación", una "concreción o modulación del principio general de igualdad del art. 14" del cual "resulta indisociable" y al cual puede ser reconducido por lo que cuando se trate de la igualdad ante la ley tributaria "las disposiciones del art. 31.1 no sean tenidas en consideración", como se dijo en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6, y se reiteró en la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4» [*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)*, cit., pág. 93].

la Ley y en particular en la Ley tributaria, que deben ser tenidas en cuenta en el momento de establecer los tributos por exigencia de la Constitución española, a cuya disposición deben atenerse las instituciones el Estado y los poderes públicos al realizar su función[469].

En lo esencial, la igualdad ante la ley es una de las notas que de manera más destacada componen la noción de la justicia donde se engloba también la tributaria, como ha señalado GARRIDO FALLA, "igualdad que habrá de entenderse en el sentido de que ante la ley no debe haber trato diferente para los ciudadanos y que es un reflejo en la parcela fiscal del art. 14 CE", si bien la diferencia debe ser entendible en términos cuantitativos y también cualitativos[470].

Es innegable, respecto del principio general de igualdad ante la ley -ante la ley tributaria- como puntualiza JARACH que "la ley misma debe dar un tratamiento igual y que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes"[471]. También se ha referido a este expresar que la igualdad ante la ley preside e informa la producción de normas fiscales lo que supone una limitación del poder y actividad legislativos, lo que supone que el reparto de los tributos se haga por igual para todos los contribuyentes. Siguiendo esta misma construcción PUEYO MASÓ reitera que "el principio constitucional de igualdad en la ley supone una condición de validez interna de las leyes y una limitación de la competencia legislativa"[472], así este principio de igualdad ante la ley tributaria supone el derecho de los contribuyentes a someterse a idénticas normas legales.

En efecto, la igualdad ante la ley tributaria obliga concretamente al legislador a no discriminar en sus disposiciones legales, el límite que el principio impone a la potestad legislativa abarca a todos los poderes a los que les esté reconocida capacidad para crear normas, así lo ha interpretado el Alto Tribunal, al dictar que "aunque es cierto que la igualdad jurídica reconocida en el artículo 14 de la CE vincula y tiene como destinatario no sólo a la Administración y al Poder Judicial, sino también al Legislativo. Ello no quiere decir que el principio de igualdad contenido en dicho artículo implique en todas las cosas un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica"[473].

---

[469] FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva», cit., pág. 11.

[470] GARRIDO FALLA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; ... [et al.], *op. cit.*, pág. 730.

[471] JARACH, D.: *Curso superior de Derecho Tributario,* Vol. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pág. 117, citado por PONT MESTRES, M.: «La justicia tributaria y su formulación constitucional», cit., pág. 379.

[472] PUEYO MASÓ, J.A.: «El principio constitucional de igualdad tributaria», en VV.AA., *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 279.

[473] STC 22/1981, de 2 de julio (FJ 3). Sigue expresando la misma que «el Tribunal Europeo de Derechos

Desde esta perspectiva, cabe entender que el principio de igualdad tributaria adquiere su significado propio al conectarlo con los conceptos de capacidad y económica y progresividad, y se cumple cuando la carga tributaria se distribuye con arreglo a la capacidad económica de cada contribuyente, dado que la limitación que realiza la igualdad al legislador tributario no significa que no pueda establecer distinciones entre los contribuyentes, pues al contrario, estas habrán de ser introducidas en las leyes si se quiere alcanzar la justicia en la configuración del sistema tributario en su conjunto[474].

Las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho bien de forma genérica en el art. 14 o en cualquiera de sus manifestaciones específicas desde el punto de vista estrictamente tributario del art. 31.1 CE, se han ido sintetizando por el Tribunal Constitucional al señalar que "las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido" [475].

Aplicando esta doctrina constitucional al ámbito tributario, podemos formular la igualdad en la ley como la obligación de norma tributaria de gravar igual a sujetos que tienen una misma situación económica, pues de esta forma, tan contraria a la igualdad es, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin

---

Humanos ha señalado, en relación con el art. 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que cualquier desigualdad no establece obligatoriamente una discriminación. El art. 14 del Convenio Europeo -declara el mencionado Tribunal en varias de sus Sentencias, no veda toda divergencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades, dado que la igualdad es únicamente vulnerada si se encuentra destituida la desigualdad de un fundamento imparcial y razonado, debiendo la efectividad de dicha evidencia evaluarse en concordancia a la finalidad y consecuencias de la medida adoptada, teniendo que procurarse una correlación justa de proporcionalidad entre las medidas utilizadas y el propósito que se persigue».

[474] En este mismo tenor, resulta esclarecedor el contenido de la igualdad tributaria, en la STC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3), al matizar que «la mención en el artículo 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad afirma que el primero de ellos no puede ser concebido de tal forma que imposibiliten al legislador, a la hora de organizar el sistema tributario que considere justo, insertar diferencias entre los contribuyentes, bien sea teniendo en cuenta el valor de sus rendimientos, el origen de éstas o cualesquier circunstancia social que se contemple notable para satisfacer al confín de la justicia. Por fortuna que la violación del artículo 14 CE por la Ley Tributaria sólo se causará, casualmente, en el momento que injustamente se dispongan diferencias entre contribuyentes en los cuales no intervenga ni una sola razón objetiva de discriminación».

[475] En la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (FJ 8), se añade que «lo que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es determinar el lugar en una parte del territorio español, y para una sección o grupo de personas, una subvención tributaria sin un razonamiento laudable que haga predominar la pérdida del común compromiso de concurrir al mantenimiento de los gastos del Estado desde la intención de realizar una justa redistribución de la riqueza (art. 131.1 CE)».

legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad[476].

Evidentemente, como manifiesta HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, "a la hora de interpretar el principio de igualdad como principio de ordenación en materia tributaria debemos señalar que las anteriores consideraciones efectuadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de tal principio deben modularse atendiendo a los demás principios de la imposición que se establecen en el artículo 31.1 CE (generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad) que servirán para determinar si en el caso concreto la ley ha vulnerado aquel" [477].

En consecuencia, para entender el contenido y ámbito de aplicación del principio de igualdad tributaria en la ley, el Tribunal Constitucional ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: "a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo de este principio, 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; b) La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues 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" [por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril (FJ 9); 214/1994, de 14 de julio (FJ 8); 46/1999, de 22 de marzo (FJ 2); 200/2001, de 4 de octubre (FJ 4); y 39/2002, de 14 de febrero (FJ 4); 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 6); 10/2005/, de 20 de enero (FJ 5)].

Este carácter de la razonabilidad de la medida del trato desigual no sólo hay que buscarlo

---

[476] Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1983, de 3 de agosto (FJ 2).

[477] HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.); ALMENAR BELENGUER, J.; GARRIDO MORA, M.; ... [et al.]: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Vol. I, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2013, pág. 118. A su vez, en este lugar citado se hace mención que en el ATC 289/1999, de 30 de noviembre (FJ 6), se observa que «el principio de igualdad en la Ley tributaria, se muestra conectado de forma intrínseca con los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, que vienen planteados y expuestos en el susodicho precepto constitucional del artículo 31.1 CE».

en la diferenciación de supuestos de hecho, sino en la distinción de consecuencias jurídicas, lo que, como señala HERRERA MOLINA, convierte al principio de igualdad en instrumento de control sobre "la justicia de las soluciones legislativas"[478].

De esta forma, en el terreno legislativo, cabe destacar la reciente línea que tiende a la realización de leyes específicas de desarrollo del principio de igualdad lo que, como apunta PÉREZ ROYO, "para el legislador la igualdad ya no es solamente un principio que se trata al hilo de la regulación concreta de cada ámbito en el que debe realizarse, sino también una materia objeto de una regulación específica en la que se concentran las previsiones normativas tendentes a promover la igualdad en todos los ámbitos de la organización y de la actividad de los poderes públicos y de la Administración y en los importantes ámbitos de las relaciones privadas"[479].

Así, la utilización del principio de igualdad tributaria como principio rector de la justicia tributaria permite la unión de éste con el fundamental principio constitucional de igualdad, entendido aquel como una de sus especificaciones. Esta manifestación permite que la justicia tributaria se presente como uno de los aspectos de la más amplia justicia constitucional[480].

---

[478] HERRERA MOLINA, P.M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 67, 1990, pág. 395. El Magistrado Díez Picazo en el voto particular que realizó a la Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1981, de 19 de noviembre, critica el problema que suscita el establecimiento de la igualdad entre los supuestos de hecho construidos en abstracto y sobre ello, expresa que «el principio de igualdad y el examen de constitucionalidad que interviene, conlleva la desconfianza de transformarse en control valorativo de la justicia de las soluciones legislativas, por lo que en mi criterio no resulta en discreción atribución del Tribunal. La referencia a la naturaleza de las cosas, al respecto razonable y a otros valores semejantes a los que se suele acudir para encuadrar la igualdad, proporciona una asequible desviación hacia el iusnaturalismo, que debe ser escrupulosamente restringido por la actual jurisdicción constitucional. La igualdad consiste ser igualdad en la ley y significa que a igualdad de acontecimientos haya igualdad de resultados jurídicos. De ahí, que no sea probable disminuir los supuestos de hecho y los preceptos jurídicos cuestionados a un principio formal de derecho, no explícitamente manifestado por la ley, para dilucidar la igualdad en él o con orden a él, dado que por ello no se trataría de igualdad ante la ley, sino de igualdad ante los principios, factor que sería perfecto en métodos valorativos, pero no como utilización del art. 14 de la Constitución ni como ejercicio normal del Tribunal». En esta tendencia, el Magistrado Rubio Llorente en el voto particular a esta misma Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1981, de 19 de noviembre, manifiesta su discrepancia sobre el razonamiento llevado a cabo acerca de los límites que impone al legislador el principio de igualdad ante la cuestión de inconstitucionalidad, expresando que «la primera medida de tal reflexión será la determinación concreta del precepto que ocasiona la supuesta desigualdad y una forma abreviada de hacerlo realidad es la de contraponer este principio con la norma general, en relación de la que se intuye la discrepancia».

[479] PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Constitucional*, cit., pág. 236.

[480] LEJEUNE VALCÁRCEL afirma que «en el cúspide, del ordenamiento jurídico, la culminación de las posiciones entre justicia y principios básicos, superándose de esta forma esa no deseable situación de departamentos estancos de normas y principios que bien pueden captarse al adquirir una configuración determinada, lo que nada

En definitiva, como venimos señalando, tanto el art. 14 CE como el art. 31.1 CE prohíben en el fondo lo mismo, que en supuestos iguales se otorgue un tratamiento desigual a personas o grupos de personas, salvo que exista una justificación razonable y el trato desigual no resulte desproporcionado[481]. No obstante, como viene sustentando el Tribunal Constitucional, dichos artículos tienen una repercusión perceptiblemente diferente[482].

En efecto, este alcance sensiblemente distinto al que hace referencia el Tribunal Constitucional sobre las dimensiones de la igualdad ante la ley se podrá observar en relación con la tutela que se les dispensa a cada uno, y así lo ha expresado de esta forma "de suerte que la vulneración del artículo 14 CE por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación"[483]. Al respecto, se podría entender que el principio de igualdad en materia tributaria reflejaría un modelo especial de la igualdad del art. 14 CE.

Precisamente, a esa sutil alegación de la modulación del principio de igualdad del art. 14

---

o limitada se emplearía para una mejor concepción global del ordenamiento jurídico y de la labor que él mismo ha de amplificar al servicio del modelo de sociedad que se dibuja en la Constitución» (*op. cit*., pág. 121).

[481] Puede observarse, «que el Tribunal Constitucional aplica a las normas tributarias el test canónico del juicio de igualdad en la ley o ante la ley que se ha ido perfeccionando a lo extenso de su jurisprudencia, con la presencia de una disparidad de trato. La igualdad que el artículo 14 CE reconoce es la jurídica o formal y no soporta forzosamente la igualdad real o material. Simboliza que a los supuestos de hecho equiparables deben aplicársele unas conclusiones jurídicas que estén también en igualdad. Debiendo ser considerados distintos hechos cuando la admisión en uno de ellos de un factor que tolere distinguirlo de otro que se halle privado de racionalidad y sea, por ello, injusta. Asimismo, la comprobación en la identidad del término de comparación, buscando idoneidad y homogeneidad en cualquiera de las disposiciones jurídicas aportadas para ilustrar la desigualdad acusada, porque ambas citas son expresas de una análoga declaración de riqueza, existente o probable, indicativa de capacidad económica. En este punto, suele acontecer la evidente dificultad de la utilidad práctica del principio de igualdad, debido al margen de discrecionalidad con que opera el Tribunal Constitucional, al establecer los rasgos o elementos calificados significativos de las posiciones doblegadas a comparación para entablar el juicio de igualdad respecto de una diferencia de trato normativa. Rasgos o elementos que, no vienen impuestos por la propiedad misma de las situaciones que se comparan, sino por la determinación, de quien evalúa, que es quien marca los dispositivos más notables que hacen comparables entre sí dos situaciones o realidades» (RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial», en la *Revista española de Derecho* Constitucional, año 30, núm. 89, 2010, pág. 276).

[482] AGUALLÓ AVILES, A. y BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en VV.AA., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 90.

[483] Lógicamente como se observa en su comentada Sentencia 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3), el Tribunal Constitucional puso de relieve que ello no significa que este Tribunal no pueda apreciar en ningún caso una infracción del artículo 14 CE por una Ley tributaria, pero debe tratarse de una diferenciación tributaria subjetiva. Así también, lo ha subrayado en la STC 209/1988, de 11 de noviembre (FJ 6) y la que es su consecuencia, la 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4).

CE, en el art. 31.1 para el ámbito tributario, dice MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, "se ha abrazado el Tribunal Constitucional, para que no pueda ser invocado ante el mismo una lesión de este principio de igualdad en materia tributaria mediante un recurso de amparo, que sólo es otorgable para la tutela de los derechos recogidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución. Y, para ello, acude a la distinción entre discriminación contraria al art. 14 CE, por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, la que sí es recurrible en amparo ante el Tribunal Constitucional, y la desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el artículo 31 CE, que no es recurrible en amparo" [484].

A la vista de estas consideraciones parece evidente, como dice CALVO ORTEGA que "si la igualdad tributaria es la suma de la generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad" [485], no cabe identificarla ni reducirla a una simple especificación o aplicación de la igualdad formal del art. 14 CE, pues ello supondría, en la práctica, negarle el significado autónomo que posee, lo que llevaría a devaluar su función como garantía del derecho del contribuyente a contribuir a las cargas públicas, con el fin de logar la justicia distributiva del sistema tributario[486].

---

[484] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 106. *Vid.* GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «Algunas consideraciones acerca del impuesto municipal sobre actividades económicas», en *Revista de estudios de la administración local y autonómica,* núm. 280-281, 1999, pág. 384.

[485] De cualquier manera, precisa CALVO ORTEGA que «la igualdad ante la ley predomina la igualdad tributaria y la legítima al punto que supone una conducta del poder constituyente frente a la discriminación y un imperativo para los poderes públicos, comenzando por el legislativo. De igual forma sostiene que, la aplicación de los tributos ofrece tal riqueza de matices que la utilización del principio de igualdad en sus dos vertientes (en la ley y ante la ley) ofrece un atractivo modernizado» (*Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, cit., pág. 58). Véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», en *Quincena Fiscal,* núm. 12, 2007, págs. 9-11.

[486] Entiende RODRÍGUEZ BEREIJO que «reducir el principio de igualdad tributaria a la igualdad general del art. 14 CE supone, la negación del carácter normativo autónomo de la igualdad tributaria -directamente conectada a la idea de igualdad sustancial y a la solidaridad económica y social- agotaría de contenido el artículo 31.1 CE y reduciéndolo, en tanto medida constitucional, a un mero precepto formal de comprobación de la racionalidad y analogía de las reglas tributarias, desvalorizando su actividad de seguridad subjetiva del derecho del contribuyente frente al poder tributario a contribuir a las imposiciones públicas acorde a la capacidad económica, de cada individuo» («El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial», cit., pág. 287).

## VI. LA TUTELA CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

A partir de esta concepción, otra consecuencia jurídica que puede extraerse de las distintas proclamaciones constitucionales que se ofrecen de la igualdad, como derecho reconocido en el art. 14 y como principio inspirador del sistema tributario del art. 31.1 de la CE, es la tutela ofrecida por el recurso de amparo[487]. Lo que obliga a diferenciar las violaciones específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido en el art. 14 CE de las que afecten a la igualdad y los restantes principios del sistema tributario a que informa el art. 31.1 CE. Debiendo por ello, rechazarse aquellas demandas de amparo que, so pretexto de la invocación formal del art. 14 CE y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del art. 31.1 CE, que no figura entre los preceptos constitucionales susceptibles de protección por la vía de amparo[488].

---

[487] A este respecto SERRA CRISTÓBAL, ha manifestado que «el recurso de amparo instituye una herramienta de reclamación extraordinaria y responsable, que se otorga y se interpone ante el Tribunal Constitucional frente al incumplimiento de alguno de los derechos fundamentales recogidos en la Constitución, artículos 14 a 29, más el derecho a la objeción de conciencia del art. 30.2. A través del recurso de amparo el Tribunal Constitucional preserva la defensa de los derechos fundamentales, que hayan sido violados por una norma constitucional que proteja algunos de estos derechos, restableciendo así, el ordenamiento jurídico constitucional infringido, que desde su interpretación se ha formulado la pertinente doctrina legal que relaciona a todos los poderes públicos» («Nuevos tiempos en las relaciones entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en España, ¿De las desavenencias a una relación dialogada?», en *Anuario iberoamericano de justicia constitucional,* núm. 18, 2014, págs. 379). De este modo, la STC 1/1981, de 26 de enero (FFJJ 1 y 2), señala que «como establece el art. 53.2 de la Constitución Española y en semejante colaboración con el art. 41.1 de la LOTC, en defensa de las libertades y derechos de los ciudadanos, para quienes se extiende la oportunidad del acceso de protección por los cauces del proceso constitucional de amparo son las contempladas en los arts. 14 al 29 y 30.2 de la Constitución Española, dado que la razón primordial del recurso de amparo es la garantía de los derechos y libertades, en caso de que los medios ordinarios no hayan sido propicios. El TC en su función como intérprete supremo, actúa de forma que su concepción de los preceptos constitucionales imperan sobre los poderes públicos. Corresponde, por ello, al Tribunal Constitucional concretar el principio de constitucionalidad, entendido como vinculación a la Constitución de todos los poderes públicos».

[488] Para más detalle, véase el Auto del Tribunal Constitucional 392/1985, de 12 de junio (FJ 2), donde se explicita que «el art. 31 de la Constitución, no tiene vínculo subsumible en el marco del art. 14 CE», y posteriormente en la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1), expone que, «con todo, han de rechazarse las demandas de amparo en las que, con excusa de la solicitación directa del artículo 14 de la CE, y sin una relación asumible en el ámbito de este precepto, lo que evidentemente se revela es una infracción de los principios tributarios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del artículo 31.1 de la CE». Esta restricción que en principio mantuvo el Tribunal Constitucional queda reflejada en el Auto 230/1984, de 11 de abril (FJ 1), cuando debía enfrentarse a la posibilidad de admitir un recurso de amparo por vulneración del art. 31.1 CE

Como quiera que la igualdad tributaria no se identifica sólo con la exigencia de igualdad formal, el recurso de amparo no es la llave que sirve para abrir la puerta de entrada ante el Tribunal Constitucional, así lo han entendido MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID al indicar que "sólo cabrá si existe un razonable enlace subsumible en el marco de la lesión inferida a la igualdad ante la ley y no cuando el recurrente se limite a invocar formalmente este principio, dado que las alegaciones de desigualdad tributaria han de encaminarse por cauces diferentes, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad" [489].

El Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo la igualdad ante la Ley, recogida en el art. 14 C.E. y el principio de igualdad plasmado en el art. 31.1., señalando, a este respecto que "mientras el derecho reconocido en el art. 14 está tutelado por el recurso de amparo, por el contrario la protección de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario reconocido en el art. 31 no tiene cabida en el citado recurso. Ello obliga a diferenciar las violaciones específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido en el art. 14 de las que

---

justificado en el trato recibido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde analiza por separado ambos preceptos constitucionales del art. 14 y 31.1, concluyendo inadmisible el recurso de amparo, basándose en los fundamentos siguientes: 1. El art. 31.1 de la Constitución establece el principio por el que el sistema tributario ha de buscar ser justo basándose en los principios de igualdad y progresividad. La sola referencia que supedita a estos dos principios confirma que el de igualdad no merece ser percibido en análogos términos que dificulten la voluntad del legislador, para crear el sistema tributario que considere justo, insertar distinciones entre los contribuyentes, bien sea contemplando el volumen de sus riquezas, la procedencia de las mismas o alguna otra situación social que aprecie importante para cumplir el propósito de la justicia. Por consiguiente, es evidente, que al no encontrarse el art. 31.1 entre los que poseen fundamento para recurrir al recurso de amparo constitucional, la evocación del mismo como apoyo de una pretensión que pueda argumentar la demanda de amparo en una presunta vulneración del principio de igualdad, no es bastante para acoger la diligencia de la solicitud de la petición que se formula. En consecuencia, en la extendida disposición en que la demanda se ampara sólo en este fundamento, debe ser proclamada inaceptable con arreglo a lo declarado en el art. 50.2 a) de la LOTC. 2. En la demanda se realizan además reiteradas pretensiones del art. 14 de la Constitución, cuya infracción se invoca. En prueba de lo dicho en el precedente fundamento, es patente que el principio de igualdad confirmado en el art. 14 de la Constitución no interrumpe de manera alguna que el legislador, a fines tributarios, dé un tratamiento distinto a ciudadanos cuyo estatus social esté distinguido por diferencias objetivas concernientes a la base de sus retribuciones o a la cantidad de los mismos. Consecuentemente, y en esta razón, la violación del principio de igualdad únicamente se originará, casualmente, cuando injustamente se instituyan diferenciaciones entre contribuyentes respecto de los que no interviene ni un solo razonamiento objetivo de distinción. Dicho de otra forma, no se puede fundar, para razonar la presencia de una discriminación, la confrontación entre los que reciben las rentas de otro origen, como ocurre en este caso, dado que la demandante no se reconoce diferenciada en relación de otros preceptores de utilidades agrarias, sino sobre quienes las reciben por trabajos de otro género. Es evidente, por tanto, que la reclamación es asimismo por esta razón inaceptable e injusta, en el orden a que ya no lo fuese por la reflexión mencionada en el antecesor fundamento. [ATC 230/1984, de 11 de abril (FFJJ 1 y 2). Asimismo, entre otro, ATC 388/1984, de 27 de junio (FJ 2)].

[489] MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J.M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª ed., Iustel, Madrid, 2015, págs. 86-89.

afecten a la igualdad y los restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el art. 31.1"[490].

Este elemento diferencial que efectúa el Tribunal Constitucional entre los preceptos de la igualdad del artículo 14 CE al que se le atribuye para su violación, basada en una diferenciación de carácter subjetivo la consideración de interponer un recurso de amparo, no es sin embargo, susceptible para las desigualdades contrarias al artículo 31.1 CE fundadas en elementos objetivos que no son recurribles en amparo. Es decir, la diferencia entre igualdad formal y tributaria de los artículos 14 y 31.1 ambos de la CE, no carecen de transcendencia práctica de cara a las vías de acceder al Tribunal Constitucional mediante el recurso de amparo, al derivar éstas, de lo que dispone el artículo 53.2 de la CE que ampara solo las pretensiones de los derechos fundamentales, entre los que se encuentra la igualdad proclamada en el art. 14 CE[491].

De la consideración que hace el Tribunal Constitucional en cuanto a la diferencia entre el carácter subjetivo del art. 14 CE y los elementos objetivos del art. 31.1 CE, para poder recurrir en amparo, no cabe deducir que el recurso de amparo no pueda ser admisible en materia tributaria. Pues, ello no quiere decir como subraya COLLADO YURRITA que "el Tribunal Constitucional no pueda apreciar una infracción del artículo 14 por una ley tributaria, pero para que ello sea posible, dicha ley tributaria deberá generar una discriminación de carácter subjetivo"[492].

---

[490] ATC 97/1993, de 22 de marzo (FJ 3).

[491] ROMERO GARCÍA, F., *op. cit.*, pág. 195.

[492] COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); LUCHENA MOZO, G.M. (coord.); ... [et al.], *op. cit.*, pág. 128. Además este autor, pone un ejemplo concreto, «la STC 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3), si bien, finalmente desestima el recurso de amparo planteado, admite su tramitación al apreciar que podía entender producida una discriminación de carácter subjetivo (basada en el estado civil, la condición de progenitor y el sexo) por un precepto de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que excluía la oportunidad de que los padres que deben retribuir pagos de alimentos en amparo de sus hijos por determinación judicial pudieran deducir de la base imponible del Impuesto el importe de las mismas (en la misma línea, SSTC 1/2001, de 15 de enero, y 57/2005, de 14 de marzo)». No obstante, se manifiesta también que «han existido ocasiones en que el Tribunal Constitucional ha admitido el empleo del recurso de amparo por la indisociable relación entre la igualdad ante la ley y los principios que han de inspirar el sistema tributario» (MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, págs. 88 y 89). En la misma línea, señala PÉREZ ROYO que, «enfrentados con el análisis de las disposiciones especiales de uno y otro precepto, diríamos (más bien, ha dicho el TC) que el primer precepto trata de la garantía de igualdad ante la ley y prohíbe la discriminación en razón de criterios subjetivos o relacionados con la condición de la persona (nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social), mientras que la igualdad de que trata el artículo 31 es la igualdad en la ley y se relaciona con la prohibición de desigualdad de trato en el reparto de la carga tributaria sobre la base de contextos o métodos objetivos» (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 24ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2014, pág. 71).

Así lo ha entendido expresamente el Tribunal Constitucional al afirmar que "la vulneración del art. 14 C.E. por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación. Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31.1 C.E. en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos" continúa alegando el Tribunal Constitucional en la Sentencia que "no puede ser enjuiciada en un recurso de amparo la pretendida desigualdad en la carga fiscal entre empresas de diferentes ramas de actividad", pues "la eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el art. 31.1 CE" [493].

En definitiva, se observa una cierta evolución en la doctrina constitucional y dando un paso más adelante, recientemente el Tribunal Constitucional muy cauteloso ha reconocido "siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo" [STC 54/2006, de 27 de febrero (FJ 6)].

Con este planteamiento, cabe inferir de la jurisprudencia constitucional que el recurso de amparo carezca en absoluto de viabilidad en materia tributaria, sino más bien, que el Tribunal

---

[493] El Tribunal Constitucional se ha referido a la citada distinción en la Sentencia 159/1997, de 2 de octubre (FFJJ 3 y 4), al mencionar «la exigencia de distinguir las diferencias entre individuos o conjuntos de individuos por razones subjetivas, que se especifican en el art. 14 y, en distinto lado, las que considera en el art. 31.1 CE, en analogía con el principio de igualdad, apoyadas en capacidades objetivas referentes a la renta o los ingresos de los contribuyentes». El alcance de esta diferencia tiene, como diría PEREZ ROYO, un sentido esencialmente procesal. De hecho, la doctrina realizada por el Tribunal Constitucional para rechazar recursos de amparo, propuestos por vulneración del artículo 14 resulta que, en realidad denunciaban divergencias de carácter objetivo prohibidas por el artículo 31.1 CE, así, citando de nuevo la STC 159/1987, refleja que «no puede ser enjuiciada en un recurso de amparo la pretendida desigualdad en la carga fiscal entre empresas de diferentes ramas de actividad», dado que «la ocasional discordancia con el principio de igualdad, no se albergaría ciertamente en una discriminación adversa al art. 14 CE por estar fundada en una discriminación de cualidad subjetiva sino en una desigualdad apoyada en mecanismos objetivos, que es la observada por el art. 31.1 CE» (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, cit., pág. 71). Y en la misma línea, Sentencias 183/1997, de 28 de octubre (FJ 3), 55/1998, de 16 de marzo (FFJJ 2 y 3), 71/1998, de 30 de marzo (FJ 4), 36/1999, de 22 de marzo (FJ 3), y 200/1999, de 8 de noviembre (FJ 3).

Constitucional se muestre prudente al pretender evitar la avalancha de reclamaciones procedentes de cualquier lesión de los principios constitucionales de justicia tributaria que basándose en el art. 14 CE recaben la tutela mediante el recurso de amparo constitucional[494].

Al respecto, el Tribunal Constitucional realizó una extensa y enjundiosa resolución en su Sentencia 209/1988, de 10 de diciembre, que merece reflejar, por su importante doctrina y trascendencia, que en ella se establece respecto del ámbito objetivo del recurso de amparo por vulneración de los principios del artículo 31.1 de la Constitución y en concreto sobre el alcance del principio de igualdad en materia tributaria, lo que supuso un hito en la jurisprudencia constitucional sobre la admisibilidad de un recurso de amparo por vulneración del principio de igualdad en el que se inspira el sistema tributario, al reconocer para el "recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", por lo que -concluye el Tribunal- "ha de otorgársele, por consiguiente, el amparo que de este Tribunal

---

[494] Esta forma de actuar del Tribunal Constitucional ha sido juzgada por la doctrina, al entender, que la distinción que realiza el Alto Tribunal entre los principios 14 y 31.1 CE es con la finalidad de limitar los excesivos recursos de amparo que llegan ante él, por ello, ha manifestado TEJERIZO LÓPEZ que la doctrina constitucional por lo que a la igualdad tributaria se trata, tiene más «un espíritu utilitarista y pragmático (limitar los recursos de amparo, ya de por sí numerosos) que de un análisis lúcido y certero de los preceptos constitucionales», añadiendo que «resulta diáfano que la finalidad de esta postura haya sido la de evitar recursos de amparo que, bajo el pretexto del ataque a la igualdad, procurarán interferir en verdad por la supuesta vulneración de los principios de justicia tributaria» («Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente, Una perspectiva constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 100, 1998, pág. 701). Es ilustrativa la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 2), y porque, continua el Tribunal Constitucional calificando las referencias al art. 14 CE como «simples apelaciones elocuentes que a través de las mismas ha querido la demandante impulsar las fehacientes limitaciones que, para el mantenimiento de este proceso, representaba el hecho de que el precepto evidentemente justificador de su demanda -el art. 31.1- no se encuentre entre los dispuestos de protección por la vía de amparo, por lo que se deniega el recurso de amparo». Ésta idea unánime de la doctrina acerca de la restricción de abrir la entrada del art. 14 CE para invocar de forma indiscriminada las lesiones del art. 31.1 CE, es también compartida por MARTÍN QUERALT, cuando dice que el Tribunal Constitucional no debe dejar vía libre «para que, de forma indiscriminada y apriorística, la invocación rituaria del artículo 14 propicie un pronunciamiento acerca de la constitucionalidad de las normas tributarias». Pero también, manifiesta que, «tan complicado es cimentar una procurada distorsión del patrimonio sobre una violación del artículo 14, como, la inversa, arrancar desde la juiciosa consecuencia de que todo lo que tenga relación para la contribución de los tributos debe ser impugnado in límine en un presunto recurso de amparo: pueden existir actuaciones administrativas -expresas, presuntas, simples vías de hecho y actuaciones concretadas en aprobación de disposiciones normativas-, susceptibles de originar vulneración de derechos fundamentales comprendidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución en tales casos, aun cuando la actuación haya tenido su origen en la aplicación de una norma tributaria, cabrá interponer recurso de amparo y el Tribunal Constitucional no podrá oponerse a su admisión. Que lo aprecie o no es una cuestión distinta» («El recurso de amparo en materia tributaria», en *Tribuna fiscal, Revista tributaria y financiera,* núm. 150, 2003, págs. 3-5 y *vid.* RUIZ ZAPATERO, G.G.: « ¿Tendrá el recurso de amparo tributario "trascendencia constitucional"?», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* núm. 17, 2008, págs. 9-11).

solicita"[495].

Lógicamente, dada la imbricación que existe ente los preceptos del artículo 14 y 31.1 CE, sostiene RODRÍGUEZ BEREIJO que "no siempre resultará tarea fácil separar con nitidez en la casuística constitucional cuándo estamos ante una vulneración de la igualdad tributaria -sólo reconducible al art. 31.1 CE- y cuándo ante un problema de igualdad formal en la ley o ante la ley, tributaria en este caso"[496]. Para dilucidar esta línea que separa ambos preceptos en la aplicación de los criterios de admisión del recurso de amparo en materia tributaria, el Tribunal Constitucional parece orientarse por la naturaleza objetiva o subjetiva del elemento o razón de la diferenciación normativa[497].

Llegados a este punto, puede observarse que el rechazo de la vía de amparo que se mantiene en una alegación de vulneración de la igualdad del art. 31 en conexión con el art. 14, ha procurado un alcance limitado del derecho fundamental a la igualdad ante la ley. Lo cual determina a priori que el art. 14 no incluye el contenido del art. 31 de la CE y, por ende, excluye las vulneraciones de los principios de capacidad económica, justicia, igualdad tributaria y progresividad[498], si nos atenemos a lo declarado en la STC 53/1993, de 15 de febrero (FJ 1)[499], lo

---

[495] Doctrina que, sin embargo no prosperó ni tuvo la continuidad deseada para haber concretado con precisión el alcance de esta jurisprudencia hacia una extensión mayor del recurso de amparo ante cualquier disputa sobre el derecho a la igualdad en materia tributaria en relación con el resto de los principios en la consagración de los tributos, que hubiera implicado acceder al recurso de amparo en el ámbito tributario «produciendo significativas perspectivas entre los ciudadanos en razón de las disposiciones accesibles al recurso de amparo en materia tributaria acerca del fondo de la conexión entre los art. 14 y 31 del derecho primordial a la igualdad tributaria que, al amparo de la misma, apreció el Tribunal en el ámbito del Impuesto sobre la Renta» (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., pág. 12).

[496] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., págs. 17 y 18. Si bien, apunta este autor que «como se advertirá, en muchos casos del contexto práctico la delgada línea que existe entre ambos principios constitucionales se desvanece y tan contundente raya de disociación no resulta cómoda de dibujar, pues los componentes objetivos y subjetivos se asocian y entrelazan en la desigualdad normativa, con los legítimos conflictos que conllevan, no ya en la práctica de la pauta de la recepción de los recursos de amparo que alegan una violación de la igualdad tributaria, sino en la comprensión del mismo principio formal de igualdad en el Derecho tributario».

[497] Lógicamente aunque el Tribunal Constitucional en ocasiones ha desestimado el recurso de amparo, sí que ha admitido su tramitación por apreciar que podía entenderse producida una discriminación subjetiva (por ejemplo, cuando se planteó la discriminación que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ocasionaba a los individuos pasivos incluidos en una unidad familiar).

[498] Asimismo, se expresa también GASCÓ CASESNOVES que respalda la admisión del recurso de amparo por entender que «el principio de igualdad tributaria conlleva que un ciudadano no pueda sufragar más impuestos que otro ciudadano con la misma capacidad económica. Cuando este principio se quiebra por la norma tributaria o por la aplicación que de ella se haga, debe quedar abierta la vía del amparo ante el Tribunal Constitucional para hacer

cual parece una diferenciación demasiado estricta en principio al hilo de la posterior jurisprudencia constitucional, donde el Tribunal Constitucional a propósito de la admisibilidad del recurso de amparo en el ámbito tributario lo ha aceptado sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas[500].

Aunque la posición del Tribunal Constitucional ha sido admitir que la igualdad jurídica del art. 14 CE no puede prescindir o desconectarse de los principios contenidos en el art. 31.1 CE, lo cierto es que, que ha dejado fuera del alcance de la tutela constitucional los derechos de los contribuyentes. Por ello, cabe preguntarse si no existen razones derivadas del contenido y alcance, así como de la naturaleza del principio de igualdad tributaria que hubieran podido permitir extender, por conexión, el ámbito del recurso de amparo para la tutela jurídica en el Derecho tributario[501].

---

efectiva la complacencia del derecho fundamental» («Principios constitucionales y su aplicación en Derecho Tributario», en *Palau 14, Revista valenciana de hacienda pública,* núm. 19, 1993, pág. 129).

[499] Y en AATC 230/1984, de 11 de abril (FJ 1) y 392/1985, de 12 de junio (FJ 2).

[500] En este sentido, destacamos que «si una ley tributaria gravara a los ciudadanos cuyo estado civil es de soltero con una presión fiscal menor que a los casados, se trataría de una ley discriminatoria por razón de la condición de la persona, contraria al mandato de igualdad concretado en el artículo 14 de la Constitución, por lo que el agraviado por esa disposición podría acudir ante el Tribunal Constitucional promoviendo un recurso directo de amparo para restablecer el equilibrio en la aplicación de la norma discriminatoria por tratarse de una ley que desposee su derecho a la igualdad ante la ley» (*Cfr.* FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva», cit., págs. 25-34). Véase también PATÓN GARCÍA, G.: «La Interpretación del Principio de Igualdad Tributaria según el Tribunal Constitucional Español» [en línea], cit., pág. 221, [Consultado el 20 de julio de 2015].

[501] «Lo que asombra es que el Tribunal Constitucional aún hoy prosiga sin explicar cómo reconociendo que el derecho fundamental a la igualdad del art. 14 CE está, por así decir, explícitamente incorporado al art. 31.1 CE, siendo la igualdad ante la ley una realidad inseparable de los principios de justicia tributaria, al ser el art. 31.1 una modulación del alcance del art. 14, culmine distinguiendo el ámbito del art. 14 y del art. 31.1 CE en atención a la dimensión subjetiva u objetiva de la razón concluyente del trato desigual» [SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4); 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6) y 46/2000, de 17 de febrero (FJ 4)]. Al *cfr.* DE LA MORENA MORÁN, S. y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la *R.O.E.D., Revista online de estudiantes de Derecho*, núm. 3, 2013, págs. 6-9. De igual forma, es patente la preocupación que manifiesta FALCÓN Y TELLA, por esta aptitud del Alto Tribunal, lo que «supone una profunda quiebra de la supremacía constitucional, ya que la desconsideración de los amparos supone de hecho ratificar sentencias que atribuyeron una ley inconstitucional, consagrando así una solución injusta (en el sentido de no ajustada al ordenamiento), cuya injusticia consta manifiestamente al desestimar el amparo; provocando también (o al menos ampliando su alcance) una discriminación injustificada entre unos contribuyentes y otros, según la suerte que en cada tribunal ordinario haya corrido su pretensión de inconstitucionalidad. Pues desde esta dimensión, añade, "la desestimación de los amparos no deja de ser preocupante, pues el Tribunal Constitucional no sólo tiene confiado el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes y el amparo de los derechos fundamentales, entre otras funciones, sino que también refrenda la preeminencia de la Constitución (artículo 27.1 LOTG). Ciertamente esta última función se cumple sobre todo a través de los procedimientos de declaración de

En este momento, y a la luz de todo lo expuesto, nos corresponde hacer un ligero repaso por la doctrina jurisprudencial donde se observa que el Tribunal Constitucional no cierra el acceso de modo absoluto al recurso de amparo para las posibles vulneraciones ante la igualdad en materia tributaria que provengan de las leyes tributarias o de la aplicación de las mismas cuando arbitrariamente realicen diferencias de trato o discriminaciones entre los contribuyentes, tanto por razones subjetivas o relacionadas con las condiciones personales o sociales de los sujetos, como objetivas que vengan dadas en referencia a la capacidad económica, relacionada con la prohibición de discriminaciones o desigualdades de trato entre contribuyentes, entre los cuales no medie ninguna otra razón objetiva de diferenciación[502].

Por todo ello, cabe inferir que el elemento sustancial que definirá una vulneración del principio de la igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria serán las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren fundamentadas en motivaciones de índole objetiva y por tanto, nos queda por aclarar en qué supuestos puede ser vulnerado el principio de igualdad tributaria en su esencia, sin necesidad de recurrir a la alegación de la vulneración conjunta del art. 14 CE y cuando puede admitirse una posible vulneración el principio de igualdad tributaria[503].

---

inconstitucionalidad pero no es menos cierto que la supremacía de la Constitución es una pieza esencial del Estado de Derecho que obliga a interpretar la totalidad del ordenamiento (también las leyes tributarias y, por supuesto la LOTC) de manera que en cualquier caso permanezca asegurada la efectividad de dicha primacía» («Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes, La peligrosa doctrina sentada por la STC 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego», en *Quincena fiscal*, núm. 20,1997, pág. 7).

[502] En fin, el «Tribunal Constitucional ha sintetizado en su jurisprudencia más reciente [(SSTC 57/2005, de 14 de marzo (FJ 4); 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3), y 54/2006, de 27 de febrero (FJ 6)], el canon de aplicación para tribuir conjuntamente a ambos preceptos del artículo 14 y 31.1 CE la violación del principio de igualdad, que se materializa en lo siguiente: a) La naturaleza subjetiva de las razones en que se basa la desigualdad o diferencia de trato fiscal por la norma o el acto administrativo al que se imputa la vulneración de la igualdad, basadas en las cualidades personales o condiciones subjetivas del contribuyente, entre ellas, las específicamente mencionadas en el art. 14 CE, como son, nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social que son naturales, intrínsecas a la persona y como tales irrenunciables. b) La naturaleza puramente objetiva de la causa o razón de la desigualdad o diferencia de trato fiscal entre contribuyentes; esto es, el diferente trato desde la perspectiva del deber de contribuir a idénticos supuestos de hecho en sí mismos considerados, como declaraciones de riqueza o de capacidad económica como la renta, el patrimonio o el consumo; cuyas vulneraciones han de situarse únicamente en el ámbito de la igualdad tributaria según la capacidad económica del art. 31.1 CE» [RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 233]. También STC 159/1997 de 2 de octubre (FJ 3).

[503] «El término más cardinal que definiría una vulneración del principio de la igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria serán las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren tan cimentadas en

Ahora bien, la defensa y protección de la vulneración de los principios constitucionales de justicia tributaria del art. 31.1 CE también ha de buscarse a través de otros cauces procesales que recoge la Constitución, en donde cualquier violación de los referidos principios podrá motivar la interposición de un recurso de inconstitucionalidad o la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra las Leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley[504]. Este reconocimiento por parte del Alto Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de cualquier norma que atente contra los principios de justicia tributaria, dará la medida de la eficacia real de tales principios. Así, ha quedado expresado y podemos encontrar en el primer pronunciamiento que realizó el Tribunal Constitucional donde se declara una vulneración del principio de igualdad tributaria.

Es ilustrativa a estos efectos la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio (FJ 5), donde en este supuesto, resuelve sobre la "tacha de inconstitucionalidad centrada en la atribución de un diferente trato fiscal a quienes perciben cantidades por la misma causa, de donde puede extraerse un dato fundamental al establecer que no es necesario admitir una conexión entre el art. 14 y el art. 31 para conocer del fondo del asunto. Pero no sólo afirma este extremo y la violación de los dos preceptos, sino que aporta las condiciones para enjuiciar la igualdad tributaria en relación a la igualdad ante la ley" [505].

---

estimulaciones de índole objetiva» (PATÓN GARCÍA, G.: «La Interpretación del Principio de Igualdad Tributaria según el Tribunal Constitucional Español» [en línea], cit., pág. 225, [Consultado el 20 de julio de 2015]).

[504] En varios momentos el Tribunal Constitucional ha expresado con firmeza que «no toda divulgación constitucional del principio de igualdad es enfocada, sin más, a la originada por el art. 14 CE. Indudablemente, también ha manifestado que aún así, tampoco simboliza que este Tribunal no conceda a llegarse a valorar una trasgresión del art. 14 por la Ley Tributaria, sí expulsa directamente que, encubierto un llamamiento puramente formal del art. 14 CE, en pureza del reclamante de amparo acuda a recostarse en el art. 31.1 CE, instrucción ésta que, como se ha apuntado, no debe usarse de soporte a una demanda en este desarrollo constitucional, por obligación del art. 53.2 CE y del art. 41.1 LOT. Conviene en este momento invocar, que de lo anterior se deduce con facilidad que la viable inconstitucionalidad que la demandante hace responsable al art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por su casual contrariedad con el principio de igualdad, no estribaría físicamente en una diferenciación discordante al art. 14 CE por encontrarse soportada en una discriminación de cualidad subjetiva, sino en una desigualdad instalada en dispositivos objetivos, que es la apreciada en el art. 31.1 CE. Y, por ello, la inferencia definitiva sólo debe darse, al albor de la disciplina antes exhibida, que nos enfrentamos delante de una ocasional diferencia no apta de ser subsanada por el curso del actual sumario de amparo, si bien pueda serlo por otras técnica constitucionales, como la cuestión de inconstitucionalidad. En definitiva, se debe de negar la reivindicación de amparo producida por la demandante sobre el fundamento de un requerimiento del art. 14 CE» [STC 111/2001, de 7 de mayo (FJ 7)].

[505] STC 134/1996, de 22 de julio (FFJJ 6, 7 y 8), que debe ser adoptada como modelo de criterio del Tribunal en este tipo de cuestiones referidas al art. 31.1 CE, pero que puede apreciarse a su vez infracción del artículo 14 por una ley tributaria. En la misma el Tribunal Constitucional ante el recurso de inconstitucionalidad situado en la esfera de la igualdad tributaria, resuelve que «se debe empezar comprobando que las técnicas de comparación que se alegan para dilucidar la diferencia señalada son análogas, conditio sine qua non para lograr determinar la violación del art. 14 en conexión con el 31.1, ambos de la Constitución. Insiste el Alto Tribunal que lo importante ahora no es la

En consecuencia, a pesar de la distinción que realiza el Tribunal Constitucional entre las desigualdades contrarias al artículo 14 CE, basadas en una diferenciación de carácter subjetivo que trata de impedir que circunstancias del individuo sean discriminadas por la ley y por tanto recurribles en amparo y las desigualdades en la ley tributaria debido a razones objetivas y no recurribles en amparo, no quiere decir que el Tribunal Constitucional no pueda apreciar una infracción del artículo 14 CE por una ley tributaria, solamente que para que esta circunstancia sea posible, la citada ley tributaria deberá generar una discriminación de carácter subjetivo.

Así, en la STC 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3), aun habiéndose desestimado el recurso de amparo planteado, es admitido a tramitación al apreciar el Tribunal Constitucional que "las razones por las que, según la demanda de amparo, el art. 71.2 de la derogada Ley 18/1991 establece la discriminación denunciada, no son de naturaleza objetiva sino de carácter subjetivo, pues lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir (la procedencia o no de la deducción en la base imponible) es, en última instancia, su estado civil, su condición de progenitor y su sexo. En este sentido, tal y como hace el recurrente y aceptan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio público, y vinimos a reconocer en las SSTC 1/2001, de 15 de enero (FJ 5) y 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3), el proceso constitucional que enjuiciamos debe asimismo situarse en la esfera del art. 14 CE que sí puede ser objeto de amparo". No obstante, cuando las desigualdades provienen de la ley tributaria, como ya hemos indicado, el recurrente debe apoyarse en el artículo 31.1 CE, interponiendo el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad.

---

denominación de las cantidades que se perciben, sino que corresponden a la misma razón. En realidad, con imparcialidad de que, por lo citado, en esta coyuntura no se encuentra extinguida la ordenación del sistema de ayudas sociales de las asociaciones pasivas en la reciprocidad del ordenamiento en su totalidad, como las peticiones sujetas a los preceptos de igualdad tributaria en correlación con el de capacidad económica ex art. 31.1 C.E., frenan que el legislador de impuestos se valga de los desarreglos normativos entre los sistemas de ayuda social de los obreros y de los funcionarios para prescindir, aunque haya sido solo de una parte, sin causa o razón que lo justifique.

En consecuencia, aporta el Tribunal Constitucional la existencia de un distinto trato fiscal para quienes han recibido cuantías debidas a la misma causa sin que se encuentre un argumento o razón objetiva que lo justifique por ello, el desenlace es que la distinción encajada por la actual transcripción de la derogada Ley 18/1991 para las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos viola el principio de igualdad sancionado en la Constitución porque, desde el enfoque de la disposición de la norma, está necesitada de una razonable y proporcionada justificación. Por lo que en el fiel proceder de su voluntad de elección política, lo que no le está permitido al legislador es contradecir los preceptos edificados en el artículo 14 y en el artículo 31.1 C.E. Al declarar libres de cargas los beneficios de común propiedad (pensiones por incapacidad permanente absoluta) en el momento en que quien recibe está en el régimen de la Seguridad Social y no en el que está vinculado al sistema de categorías pasivas se infringe el principio de igualdad tributaria y se emplea una pauta en la repartición de las cargas públicas, privadas de una racionalidad justificada y, asimismo, contraria con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución preceptúa en el art. 31. Ello supondría una discriminación de trato que, como se expresa, habría demandado la existencia de un razonamiento objetivo».

# *VII. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA*

## A. La igualdad en materia tributaria ante la descentralización territorial

Nuestra Constitución de 1978 establece una organización territorial del Estado de carácter descentralizado convirtiéndolo en un Estado Autonómico[506]. En el orden tributario importa, tanto la potestad originaria del Estado para mediante ley establecer los tributos, como la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y la Corporaciones Locales establezcan y exijan tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Procurando con ello la Constitución conciliar la estructura territorial del Estado a las exigencias que se proyectan de la igualdad en la ley tributaria y que deberán compatilizarse[507]con la necesaria autonomía de los Entes territoriales[508].

Para resolver las controversias que se deriven entre ambos preceptos, habrá que atenerse

---

[506] El Estado de las autonomías es una organización política del Estado español por la que se descentraliza el poder político del Estado en las Comunidades Autónomas, existiendo una repartición vertical de la supremacía estatal, tanto política como administrativa, que se traduce fundamentalmente en un concreto sistema de reparto competencial sobre las distintas materias -en las que se encuentra la tributaria- entre el Estado central y los entes territoriales. Distribución de materias en las que cabe distinguir tres posibilidades: materias sobre las que el Estado tiene reservada exclusivamente la competencia; materias que los Estatutos de Autonomía reservan totalmente a las competencias de las Comunidades Autónomas y otras materias en las que el Estado y las Comunidades Autónomas despliegan competencias aunque con distinto grado de intervención. Para más información sobre el tema véase URRETAVIZCAYA AÑORGA, I.: «Jornadas sobre el Sistema de distribución de competencias, Crónica de la IVª Semana de Derecho Público», en *Revista vasca de Administración pública, Herri-Ardura Iaritzazko Euskal Aldizkaria*, núm. 36 (I), 1993, pág. 328; CLAVERO ARÉVALO, M.F.: «La organización territorial del Estado desde 1950 al 2000», en *Revista de administración pública,* núm. 150, 1999, págs. 46-49 y LUCAS VERDÚ, P.: «Reflexiones en torno y dentro del concepto Constitución, La Constitución como norma y como integración política», en *Revista de estudios políticos,* núm. 83, 1994, págs. 27 y 28.

[507] La compatibilidad que se impone entre ambos preceptos, ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional, de forma que la igualdad territorial no puede superponerse al principio de autonomía de los Entes territoriales, y así lo ha expresado el Alto Tribunal en su jurisprudencia a propósito del reproche de vulneración del principio general de igualdad dirigido contra la Ley andaluza de la reforma agraria, al declarar que «el principio constitucional de igualdad no exige que las Comunidades Autónomas deban tener iguales competencias, ni, tampoco, que realicen su ejecución de una forma o con una capacidad y unas consecuencias equivalentes o uniformes» [STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 10)].

[508] Así lo ha entendido MATA SIERRA, para quien «huelga señalar la preocupación de nuestro Constituyente por garantizar las exigencias de la igualdad en la ley en los preceptos de nuestro Texto Constitucional que se ocupan de la organización territorial del Estado» (*op. cit*., pág. 77).

a la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Constitucional, quien ha señalado que "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"[509]. Las posibles desigualdades que se deriven en la creación de la tributación por parte de los Entes territoriales en referencia a la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no deben resultar necesariamente contrarias al principio de igualdad en materia tributaria, ya que este principio no exige un tratamiento jurídico uniforme en todo el territorio del Estado, dado, que el tratamiento uniforme resultaría frontalmente incompatible con la autonomía de cada Comunidad Autónoma. Lo que se exige por parte del Tribunal Constitucional es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales[510].

---

[509] STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 10). De igual manera, la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 7), después de mencionar que el ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para implantar recargos sobre los impuestos creados por el Estado (como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en este caso) no precisa, un fundamento explícito de la discriminación tributaria que provoca, ya que se refiere a una demostración de su autonomía financiera, declara que «la diversidad que resulta del requerimiento de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quebranta la igualdad de las decisiones jurídicas fundamentales de las personas en la ejecución de las obligaciones que les atribuye el art. 31 de la Constitución, si así ocurriese, estaría absolutamente anulada la facultad de las Comunidades Autónomas para imponer recargos, en desacuerdo con las disposiciones constitucionales y legales que versan al respecto».

No obstante, la STC 96/2002, de 25 de abril (FFJJ 8 y 9), ha expresado contraria al principio de igualdad tributaria y, por ello, inconstitucional una norma legislativa que instalaba ventajas fiscales para los residentes en los territorios forales (navarro y vasco) y en la Unión Europea, excluyendo a los residentes del resto del Estado español a quienes le es aplicable la normativa común. La no inclusión de éstos últimos en esas ventajas fiscales los coloca «en un escenario de inferioridad extraordinaria que deviene en diferenciadora, ya que el desenlace final es que la generalidad de los ciudadanos que intermedian en el negocio autonómico mencionado (residentes en las citadas jurisdicciones forales y residentes en el espacio europeo que no hayan sido en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se encuentran sometidos a colaborar integrando al importe de sus movimientos la cuantía fiscal correspondiente derivada de la aplicación de la normativa común». Lo que representa «en definitiva, que el catálogo de privilegios exhibidos revela que la subvención estatal conferida a los no residentes que ejercitan en el País Vasco y Navarra sitúa a un grupo de sujetos –los definidos no residentes en España- en una circunstancia de completa inmunidad fiscal por lograr incluso, en situaciones, a dificultar completamente el deber constitucional -de todos- de ayudar a los gastos del Estado de conformidad con sus posibilidades, no solamente sin que exista evidencia admisible que la legalice desde el asentamiento de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino también de un modo tan descomedido que la transforma en dañosa y adversa a ese deber de todos de contribuir mediante un sistema tributario justo». Sigue expresando el Alto Tribunal que lo que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es situar en una porción del espacio nacional, y para un conjunto de ciudadanos, una ganancia tributaria sin justificación que pueda superar la rotura del universal deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos rebasando los ideales de repartición de la riqueza del art. 131.1 CE y solidaridad del art. 138.1 CE, que la Constitución española defiende, dotando de argumento al Estado social y democrático de Derecho del art. 1.1 CE».

[510] Sobre este asunto, puede verse CAZORLA PRIETO, L.M.: «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», cit., pág. 72.

En este sentido, es expresiva la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional[511] al mencionar de un lado, la necesaria garantía de un nivel mínimo de igualdad entre los contribuyentes del Estado, así como el respeto a la diversidad impositiva para ejercer la autonomía de las Haciendas territoriales en donde poder decidir y regular las figuras jurídicas que estimen necesarias como recursos financieros de sus propios territorios, con la exigencia de que sea la ley la que ordene los criterios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria en la creación del tributo, si bien, teniendo como límite lo establecido en la ley estatal y los principios y normas constitucionales[512].

El principio de igualdad ante la ley tributaria queda por tanto articulado constitucionalmente mediante diversos preceptos a los que debe ajustarse los diferentes regímenes tributarios en todo el territorio nacional[513] como consecuencia de la cesión y atribución a las Comunidades Autónomas para crear sus propios tributos[514], todo ello en referencia a que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio" (art. 139.1 CE), al igual, que "las diferencias entre los Estatutos de las diferentes Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales" (art. 138.2 del mismo Texto constitucional). No obstante todo lo anterior, el Tribunal Constitucional ha declarado al respecto que "la igualdad que el mencionado precepto constitucional (art. 139.1 CE) garantiza 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" [515]. Dado que, con la debida reserva de ley respecto de la igualdad en materia tributaria de las condiciones

---

[511] A este respecto, precisamente el Tribunal Constitucional ha afirmado en su Sentencia 192/2000, de 13 de julio (FJ 6), que «es incuestionable, el vínculo que existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE cuando establece que el Estado está capacitado para moderar no sólo sus particulares tributos, sino que de igual forma el conjunto de todo el sistema tributario y la demarcación de las capacidades financieras de las Comunidades Autónomas en relación con las del mismo Estado».

[512] PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 96.

[513] Es sumamente significativo lo que afirma CAZORLA PRIETO al entender que «la igualdad tributaria alcanza tanto al tributo en particular como al sistema tributario en su conjunto. Aunque su estimación no parece factible en ningún caso, las dificultades se presentan sobre todo con afinidad al sistema tributario en su conjunto, ya que se necesitan criterios generales de referencia que previamente han tenido que ser aceptados como indicadores de justicia tributaria en cada caso. El planteamiento se complica, además, si se introduce el elemento territorial, muy beligerante si se vincula al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas, que es en el que se desenvuelve la tributación medioambiental en España» («Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», cit., pág. 72).

[514] HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.); ALMENAR BELENGUER, J.; GARRIDO MORA, M.; ... [et al.], *op. cit.*, pág. 118.

[515] Rigidez, según MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO,

básicas en el ejercicio del cumplimiento de los derechos y deberes constitucionales del art. 149.1.1 CE, "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"[516].

Ahora bien, precisa LEJEUNE VALCARCEL "que junto al concluyente artículo 139.1 de la Constitución, ésta ordena al mismo tiempo un régimen tributario plurilegislativo que por su propia naturaleza conduce a la diversidad de obligaciones tributarias en los diferentes territorios. Y esta diversidad no debe comprenderse contraría al artículo 139 de la Constitución, en cuanto que la misma es el producto inevitable de ese régimen plurilegislativo cuyo origen es también constitucional. De forma que la igualdad de deberes a que se refiere el artículo 139.1 de la Constitución conviene interpretarse sin perjuicio de la diversidad a que pueden conducir los sistemas tributarios propios de cada Comunidad Autónoma"[517].

Entonces, cabe admitir que la ley permite diversidad, es decir, trato diferenciado para los contribuyentes del territorio nacional en función de la radicación en un territorio específico, ya sea Comunidad Autónoma o Ente Local, lo que puede justificar un tratamiento fiscal distinto, por el puro hecho de residir en un territorio diferente. Así se desprende del "Auto 182/1986, de 26 de febrero (FJ 1), que de forma más explícita formula que el hecho de residir en una Comunidad u otra puede ser, indudablemente, una posición que pueda evidenciar un trato

---

que «lleve a considerar como inconstitucional la discriminación que logre originarse del proceder legítimo, por parte de las Comunidades Autónomas, de sus competencias en materia tributaria y financiera. Y así lo ha establecido la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero (FJ 5), al señalar que "si por derivación de la actuación de esas competencias aparecen diferencias en la situación jurídica de los sujetos residentes en cualquiera de las Comunidades Autónomas, no quiere decir que imperiosamente aparecerán incumplidos los artículos 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución, ya que los citados principios no precisan un procedimiento jurídico homogéneo de los derechos y deberes de los individuos en cualquiera de las disciplinas y en todo el territorio del país. En fin, la igualdad de derechos y obligaciones en su dimensión interterritorial no debe ser percibida en unos contornos que sea contradictorio con el principio de descentralización política del Estado (artículo 2 CE)"» (*op. cit.*, págs. 112 y 113).

[516] Véase SSTC 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 2) y STC 46/1991, de 28 de febrero (FJ 2).

[517] Insiste LEJEUNE VALCÁRCEL que como consecuencia «la analogía de deberes que reclama el artículo 139.1 solamente podrá definirse en relación a aquellas que genéricamente establece la Constitución para todos los españoles, sin menoscabo de que en su concreción o en la disposición de su contenido estas pueden resultar distintas en cada territorio como consecuencia de las competencias que en los diferentes sectores del ordenamiento jurídico tenga aplicada cada Comunidad Autónoma. Y así, en el ámbito tributario, los mismos derechos y obligaciones que pregona el artículo 139 no puede aparentar más que el general llamamiento al mantenimiento del gasto público del art. 31.1 CE, pero nunca ese deber de contribuir al gasto público será realizado cuantitativamente por igual en cada uno de los territorios. Entonces, al analizar los problemas derivados del sistema tributario y Comunidades Autónomas, dichas cuestiones no se deben plantearse en sede de identidad de obligaciones, sino de uniformidad y armonización» (*op. cit*., pág. 153 y 154).

fiscal diferente. De ahí, que el principio de suficiencia de las Haciendas Locales (art. 142 CE) vaticine la disposición de tributos propios, y acerca de la afectación a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (art. 143 CE) sobre la competencia de imponer incrementos sobre tributos estatales, así como de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales que no pueden ceder, sin más ante el dato del artículo 139.1 de la Constitución al referirse a los mismos derechos y obligaciones en las distintas secciones del territorio".[518]

Al respecto, hay que estimar que el origen de una obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, por tanto, la salvaguarda de la igualdad en materia tributaria en todas las partes del territorio del Estado viene asignada a la función de reserva de ley[519], y así lo recuerda el Tribunal Constitucional al declarar que "el significado que puede buscarse en la reserva de ley insertada en el artículo 31.3 CE no debe concebirse despegado de las circunstancias apropiadas al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (artículo 137)"[520]. Para luego precisar que "es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios -la conservación de la armonía del ordenamiento y de una esencial igualdad de situación de los contribuyentes-, añadiendo que tales principios están garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2"[521].

En este sentido, ha de recordarse la importancia que esta Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4), da a la "unidad del ordenamiento tributario"[522] repitiendo reiteradamente que "en

---

[518] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., pág. 50.

[519] Es evidente, por su importancia, según nos recuerda BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, que «el principio de igualdad en materia tributaria está ligado claramente al principio de legalidad, puesto que las Cortes aceptan los tributos por Leyes, votadas en ellas» («Hacienda y los principios tributarios constitucionales», en *Crónica Tributaria*, núm. 31, 1979, pág. 41).

[520] Sentencia 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 10).

[521] STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4). Efectivamente, los tributos son requeridos por el Estado en prueba de su potestad de autoridad. No obstante, esta supremacía no es ilimitada puesto que coexisten fronteras formales y materiales al poderío tributario, así, los primeros se refieren a la reserva de ley y legalidad tributaria, mientras que en los materiales se encuentran los principios de igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. El adecuado respeto al principio de legalidad en el ordenamiento tributario implica que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, definir los supuestos y los componentes de la relación tributaria, y el hecho imponible en su significación objetiva y subjetiva. Por tanto, el principio de reserva de ley puede quedar lesionado, ya sea por la delegación de atribuciones que se expanden por los legisladores a favor de la administración, o porque ésta dicta normas que imponen la creación de nuevos impuestos sin respaldo legal.

[522] Para el principio de igualdad en materia tributaria del art. 31.1 CE, resulta novedoso el hecho de que el sistema jurídico de la disposición de los tributos haya sido calificada por la Constitución como un sistema, al vincular éste, por primera vez, el fundamento sustantivo de la garantía de la reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE), siempre percibida en un sentido formal y que así, vinculando a la igualdad tributaria, garantiza un tratamiento lo suficientemente unitario como para que de su aplicación no resulte una desigualdad relegada en la

el art. 31 CE se refleja el sistema jurídico relativo a la disposición de los tributos estimado como un régimen, lo que requiere una toma ineludible de uniformidad. Consecuencia del art. 31.1 CE y también del art. 31.3 CE es la unanimidad de todo sistema tributario en cualquier parte del territorio nacional como inexcusable necesidad de la igualdad de todos los españoles". Matizando además, que la reserva de ley contenida en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución en un Estado constitucional democrático sujeto a la supremacía de la ley es "una consecuencia de la igualdad y por tanto salvaguarda de la identidad capital de la situación de todos los contribuyentes, con importancia no mínima, de la unidad propia del ordenamiento (art. 2 de la CE), unanimidad que -en lo que se respecta a la ordenación de los tributos y, de manera muy particular, de las imposiciones- contiene la normal consecución, por medio de las disposiciones que la Ley comprenda, en cuanto a objetivos de la actividad social y económica en el cerco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución defiende".

En efecto, la Constitución es única para todo el territorio nacional y esa garantía constitucional es de carácter general en la configuración del modelo de Estado, vinculando a todos los poderes públicos a unas mismas normas de actuación, conciliadoras entre el poder estatal y el autonómico, porque la medida de la unidad política se configura a partir del equilibrio que se encuentra en las reglas de la Constitución. En consecuencia, la interpretación de la Norma fundamental debe estar presidida en todo lo referente a la organización territorial del Estado por la conciliación entre unidad y autonomía en lo referente a la propia distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por ello, el Tribunal Constitucional ha destacado la supremacía de la Constitución al considerarla la norma suprema del Estado como totalidad, dado que sus principios obligan por igual a todas las organizaciones que forman parte de esa totalidad[523].

Importante argumento, por lo que respecta a la dimensión territorial de la igualdad en materia tributaria ante un modelo de Estado descentralizado, como es el caso español, donde su estructura está compuesta por el Estado de las Autonomías, reclamando como ha advertido el Tribunal Constitucional "una dosis inevitable de homogeneidad y de unidad respecto de su aplicación en todo el territorio nacional"[524].

---

norma. Véase ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, *Perfiles constitucionales*, cit., págs. 278 y 279.

[523] La STC 32/1981, de 28 de julio de 1981 (FJ 5), «impone que la fijación por parte de la Constitución de esas condiciones esenciales de carácter general no puede denotar en todo caso el implantamiento de un régimen igual para cualquier ente territorial del Estado, sino que ha de consentir diversas elecciones, para que sea compatible y consienta armonizar los preceptos de unidad y autonomía que la Constitución acredita en sus arts. 2 y 137».

[524] Es significativa la afirmación de FALCÓN Y TELLA, al entender «de suma importancia la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 19/1987 en este momento, pues al acentuar la conexión entre los principios

La igualdad, en expresión de RODRÍGUEZ BEREIJO, es la "facultad reaccional de poner en marcha los dispositivos de vida en un Estado compuesto, con política descentralizada, reflejada en la propia naturaleza de las Autonomías, que se cimenta en la estabilidad dentro de unidad y diversidad [la adaptada unificación del principio de autonomía en el principio de unidad que lo engloba -STC 35/1982,de 14 de junio (FJ 2)-]; de modo que el principio de igualdad repercute en el progreso del principio de autonomía pero no logra debilitarlo confundiendo la igualdad con la uniformidad total del ordenamiento. Insiste este autor, que la igualdad, por su naturaleza complicada, consagrada en numerosos preceptos constitucionales y su personalidad relacional, resulta evidente, ser el tema más comprometido y delicado a la hora de manejar tanto por la doctrina como en la jurisprudencia constitucional"[525].

RUBIO LLORENTE, dice al respecto que "el desarrollo, las oscilaciones e inclusive las discordancias son inevitables en la edificación de un principio que por medio del mismo el ordenamiento se extiende a la conciencia social y por ello, sitúa a facultad del juez la defensa más eficaz y vigorosa, así como la más dificultosa de usar de cuantas el Estado de Derecho ofrece" [526].

En conclusión, en el ámbito tributario el establecimiento de los tributos debe perpetrarse mediante ley, precisamente por ello, el principio de reserva de ley tiene la finalidad de garantizar que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos que dependan de la voluntad de sus legítimos representantes, para así, favorecer la distribución uniforme de las cargas tributarias, lo que resulta de gran interés en un Estado cuya estructura territorial admite varios poderes tributarios como son las Comunidades Autónomas y los Entes Locales. Esta garantía de uniformidad a la hora del reparto de las cargas tributarias es en nuestro Estado constitucional democrático una consecuencia del principio de igualdad en materia tributaria.

---

de igualdad y de reserva de ley abre la posibilidad de residenciar formalmente ante el Tribunal Constitucional esporádicas vulneraciones de este último a través de la vía de defensa jurisdiccional de los derechos fundamentales de las personas, asimismo, si esta doctrina se generaliza, también la posibilidad -muy disputable actualmente- de trasladar esta proposición a los recursos de amparo» («Comentario general de jurisprudencia», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 56, 1987, pág. 637).

[525] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., págs. 81 y 82).

[526] *Vid.* RUBIO LLORENTE, F.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Introducción», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 11, núm. 31, 1991, págs. 11-19, así como del mismo autor *Derechos fundamentales y principios constitucionales*, 1ª ed., Ariel, Barcelona, 1995, pág. 517 y «Derechos fundamentales, principios estructurales y respeto por la identidad nacional de los Estados miembros de la Unión Europea», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 17, 2013, págs. 523 y 524. También *cfr.* HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: «Los principios de generalidad e igualdad en la normativa

Ahora bien, señala PRIETO SANCHÍS "si los principios que han de regir los tributos deben ser ordenados por ley, cabe apreciar que únicamente el Estado y las Comunidades Autónomas tendrán capacidad para elaborar sus propios impuestos, en cambio, las Corporaciones Locales, en la manera que escasean de autoridad legislativa, no tienen facultad para disponer seguidamente los propios, sino que debe haber una ley, estatal o autonómica, que elabore los impuestos locales y ordene los mecanismos fundamentales propios, estas normas tendrán que ser definidas en los términos que indique la ley, por las Corporaciones Locales dentro de su poder reglamentario que se ejecuta por medio de las Ordenanzas fiscales" [527].

Ciertamente, como ya hemos advertido, nos dice el Tribunal Constitucional que "la reserva de ley instituida en materia tributaria no es absoluta, o lo que es igual, condicionada a la producción ex novo de los tributos y a la conformación de los mecanismos fundamentales o conformadores del mismo"[528]. Sobre esta base, y dado que la reserva de ley en materia tributaria que establece el art. 133 CE para el estricto ámbito de los tributos y el art. 31.3 para las "prestaciones patrimoniales de carácter público", lo hacen de una manera flexible para cubrir los criterios o principios que han de regir la materia tributaria, en aras de conseguir la igualdad en la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos[529].

Todo ello, evidencia la íntima conexión que existe entre el principio de igualdad en materia tributaria con el principio de reserva de ley, garantizando el interés colectivo de que todos los contribuyentes tengan el mismo derecho a que sus obligaciones sobre la distribución de las cargas tributarias sean adoptadas por el Parlamento, preservando así, la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como exigencia de igualdad para los españoles.

Esta unidad en todo el territorio nacional se refleja en la recíproca autonomía de la

---

tributaria local y su incumplimiento por los ordenamientos fiscales», en la *Revista Boliviana de Derecho*, núm. 19, 2015, págs. 370-372.

[527] PRIETO SANCHÍS, L. (coord.); ... [et al.]: *Introducción al Derecho*, 4ª ed., Ediciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Cuenca, 1996, pág. 114.

[528] ATC 123/2009, de 30 de abril (FJ 3), SSTC 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3) y 150/2003, de 15 de julio (FJ 3).

[529] Concluye MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, que «aún habiendo admitido nuestra Constitución una opinión de reserva de ley reducida, los arts. 31 y 33 de la CE requieren que el asentamiento de tributos se realice necesariamente mediante ley lo que conlleva la limitación de que sea el oportuno Parlamento el que establezca los componentes fundamentales del tributo. En definitiva, la reserva de ley no puede darse por complacida cuando el legislador no precisa los fundamentos básicos del tributo. La pretensión mencionada se acredita siempre, tanto si la reserva de ley va ligada a tributos estatales como si la misma es vinculada a las Comunidades Autónomas de sus tributos propios, por consiguiente, es una pretensión constitucionalmente asignada tanto a las Cortes Generales como a los Parlamentos regionales y de la que

Hacienda estatal, autonómica y local que la Constitución impone en sus artículos 156.1 y 103[530] que se representa a través del reconocimiento del principio de coordinación de toda la Constitución configurándose como base de un único ordenamiento jurídico que se dirige a todos los entes público, ordenándoles que deben actuar coordenadamente a la hora de llevar a cabo sus actuaciones, y prohibiéndoles de igual forma, que éstas perjudiquen a las demás piezas del conjunto, e imponiéndose el deber de lealtad al servicio de toda la Comunidad. Así, lo ha reflejado FERREIRO LAPATZA, al expresar que "la realidad económica y política impone así la necesaria coordinación entre las materias de los sistemas de ingresos y gastos estatal, autonómico y local. Sistemas que deben concebirse, en consecuencia, como piezas de un conjunto que se supeditan recíprocamente"[531].

El problema que se plantea respecto de la igualdad para todos los españoles ante el sistema tributario, viene dado por las mejores situaciones tributarias que se derivan de la diferente estructura económica de los distintos territorios. Es decir, los territorios más desarrollados podrán ofrecer mejores condiciones tributarias que los que se encuentran más debilitados, motivo por el que se acentúan los desequilibrios territoriales dentro del Estado, acaparando los más prósperos la atracción de empresas y de ciudadanos mediante un sistema de beneficios fiscales, aumentado así, las diferencias económicas entre los territorios. Tampoco en este caso, la igualdad tributaria equivale a una estricta uniformidad en todo el territorio nacional. Dicha uniformidad en la contribución a los gastos públicos, llega sólo hasta donde alcancen los títulos competenciales del Estado en materia tributaria que serán los grandes impuestos, que permitirán una regulación unitaria y uniforme en su ejercicio en cada caso porque "la autoridad legislativa que disfrutan las Comunidades Autónomas lleva a que nuestro ordenamiento posea una complexión compuesta, que por disposición de la misma concede que sea diferente la postura jurídica de los habitantes en los diversos fragmentos del territorio nacional"[532].

Finalmente, cabe destacar que, desde la integración del Estado autonómico en nuestra

---

ni aquéllas ni éstos pueden prescindir cuando establecen un tributo» (*op. cit.*, pág. 129).

[530] El artículo 156.1 CE expresa que «las Comunidades Autónomas dispondrán de autonomía financiera para el crecimiento y práctica de sus competencias en coordinación con los principios de coherencia con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». Entretanto que el artículo 103.1 CE ha apuntado que «la Administración Pública presta con imparcialidad los bienes comunes y procede en armonía con los principios de eficacia, rango, descentralización, desconcentración y coordinación, con subordinación plena a la ley y al Derecho».

[531] FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 24ª ed., Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 64. Pero trasciende claro que si la utilización de estas prácticas no resulta posible en algún caso o momento, se impone la coordinación obligatoria por el Estado entendido ahora éste no como el conjunto de entes públicos a través de los cuales se regula políticamente la comunidad, sino como ente público, el Estado central, diferente de los demás entes públicos, que ejerce el poder de toda y sobre toda la comunidad política organizada en concordancia con la Constitución.

[532] STC 14/1998, de 22 de enero (FJ 5).

Constitución española de 1978, las Comunidades Autónomas han desarrollado las funciones que se derivan de sus competencias con total libertad y flexibilidad, teniendo como base una racionalidad autonómica propia. En este periodo de tiempo que ha pasado desde entonces, puede decirse que la experiencia descentralizadora ha alcanzado un grado de desarrollo y profundización muy importante que aun pudiendo ser perfeccionado, ello no desvirtúa que pueda considerarse un éxito, pues entre sus logros está la adopción de iniciativas para promover el desarrollo de sus respectivos pueblos y territorios, así como la coordinación con el Estado en materias compartidas. El desarrollo alcanzado en el conjunto de sus políticas públicas y de actividades les ha permitido realizar sus funciones con la eficacia propia de cualquier Administración pública, de ahí, que se pueda extraer un balance positivo del modelo autonómico por su aceptación y naturaleza transformadora, lejos está el efectuar críticas a su práctica diaria[533].

Sin embargo, el desarrollo de la interpretación de los preceptos constitucionales que configuran el modelo del Estado español, integrado por los entes territoriales dotados de autonomía política como son las Comunidades Autónomas, ha sido sin duda, la parte más dificultosa y delicada políticamente que ha tenido que asumir el Tribunal Constitucional, por el notable volumen de controversias competenciales vinculadas a la organización territorial del Estado que se le han presentado. Sólo en el primer cuatrimestre del año 2013, de las 104 sentencias que dictó el Alto Tribunal, 69 de ellas se sitúan en el ámbito territorial.

Y ello, porque el Tribunal Constitucional como sumo intérprete de la Constitución española de 1978, es el órgano encargado para decidir si una Ley autonómica respeta o no algún artículo de la misma y, en consecuencia, le corresponderá declararla inconstitucional, debiendo ser modificada para su adecuación.

---

[533] Las características del Estado Autonómico han sido desarrolladas por una prolija bibliografía doctrinal, relacionada rectamente con la garantía del principio de igualdad en las derramas de la imposición tributaria en cuanto a las competencias entre la Hacienda Pública y las Comunidades Autónomas, citaremos algunas de las obras más destacadas sobre la autonomía de los Entes territoriales, como son BALAGUER CALLEJÓN, F.: «La constitucionalización del Estado Autonómico», en *Anuario de derecho constitucional y parlamentario*, núm. 9, 1997, págs. 129-160; ALONSO DE ANTONIO, J.A.: «Una aproximación al Estado autonómico español», en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 78, 1990-1991, págs. 9-40; GARRIDO FALLA, F.: «Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías», en *Revista de Administración pública,* núm. 100-102, fascículo 3, 1983, págs. 1997-2018 y GOIG MARTÍNEZ, J.M.: «JUAN JOSÉ SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, Las bases constitucionales del Estado Autonómico», en *Teoría y realidad constitucional*, núm. 1, 1998, págs. 291-300.

## *VIII. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU ACCIÓN EN EL GASTO PÚBLICO*

Comenzamos por considerar, la igualdad en materia tributaria como principal criterio de materialización de la justicia en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta concepción del principio de igualdad, que viene recogido en el art. 31 de la Constitución, no se refiere sólo del sistema tributario, sino que también se concibe como principio de justicia financiera en el destino de los gastos públicos. Ahora pues, la actividad financiera regula la doble vertiente -el ingreso y el gasto- lo que conlleva una conjunción de la justicia tributaria. "Relacionar todo lo que tiene de individual el tributo con lo que tiene de solidario el gasto, desde un plano jurídico, puede ser una notable contribución del Derecho Financiero a una colectividad que aspire a alcanzar cotas más elevadas de justicia"[534].

La Constitución española de 1978 ha acogido extensamente en su articulado la regulación de la actividad financiera en su ordenación para la gestión de ingresos y gastos, dando lugar a la llamada "Constitución financiera", que no solo ha dado sentido y fundamento al Derecho Financiero y Tributario, sino que como novedad y dando un paso más hacia delante ha abordado la regulación del gasto público. Por ello, se dice que la Constitución es fuente esencial del Derecho Financiero y Tributario, dada la importancia de su contenido jurídico-financiero y por lo prolongado de su contenido en esta materia, consagrando su regulación en los arts. 31.1 y 2; 133-135; 156 y 157[535].

Dentro del Estado social y democrático de Derecho que recoge el Texto constitucional, el comportamiento de los tributos debe servir también para la asignación económica que la Constitución les ha encomendado. De esta forma, la vinculación del tributo y del gasto debe servir conjuntamente para los fines sociales que la Constitución ordena a los poderes públicos, y que debe regirse en todo caso, por los mismos principios de justicia que emanan del art. 31 CE. Así, el sistema financiero-tributario podrá servir para atender los fines sociales, bien sea

---

[534] Al respecto, manifestar que «la relación ingreso-gasto corrobora una relación funcional evidente, se ajusta a lo que es un dato político innegable y está en la línea de desarrollar todo el potencial que el planteamiento constitucional español contiene» (SIMON ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 16).

[535] CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 14ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2014, págs. 109-111. Asimismo, concibe el Tribunal Constitucional que es una exigencia lógica, cuando se trata de ejercitar la labor financiera del Estado -ordenación y regencia de los ingresos y gastos públicos- desarrollarla con arreglo al criterio que corresponde según lo dispuesto en la Constitución [STC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 2)].

mediante la adecuada distribución de los recursos públicos, o a través del equitativo reparto de los gastos públicos[536].

Dispone el art. 31.2 de la Constitución española que "el conjunto económico del gasto público designará una cantidad equitativa de los caudales públicos, y su establecimiento y elaboración refrendarán los preceptos de eficiencia y economía". Esta previsión constitucional del principio de justicia en el gasto público ha contribuido a juridificar esta otra vertiente de la actividad financiera que venía confinada sólo a decisiones en el ámbito político sin que tuvieran sujeción a los principios jurídicos materiales de justicia tributaria. En efecto, el principio de equidad sería equiparable al principio de justicia material del gasto público que propugna el tratamiento de igualdad para todos los ciudadanos a la hora de participar del gasto público, igualdad relacionada con la capacidad económica de los sujetos y que debe ser entendida en sentido complementario a la igualdad en materia tributaria para garantizar las necesidades públicas, la arbitrariedad y las discriminaciones en la asignación de los recursos públicos[537].

De esta forma, y así lo ha entendido MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO "la aspiración de igualdad no resulta confinada en el marco del sistema tributario, sino que, sobrepasando el mismo, se implanta como necesidad ineludible del ordenamiento financiero en su totalidad"[538]. Ahora bien, la igualdad tal como se concibe en el art. 31 CE en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el sector del gasto público, porque sólo una valoración conjunta de ambos preceptos permitirá emitir un juicio de valor acerca de la igualdad presente en todo el ordenamiento financiero.

Ello evidencia, que la exigencia de justicia, que se refleja en el art. 31 de la Constitución

---

[536] En la búsqueda de la justicia social el tributo y el gasto público se relacionan como consecuencia de la teoría de que «mientras la aplicación del impuesto reprime la capacidad económica, en oposición, la presencia del gasto público la esparce», no obstante, hay que tomar en consideración que no habrá posibilidad de depurar la tributación abusiva por medio de una contemplación del gasto público hecho en beneficio del sujeto afectado, según lo manifestado por NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill-Interamericana de España, Madrid, 1997, pág. 355.

[537] Como afirma MENÉNDEZ MORENO, es en «nuestra Constitución española la que aparece por primera vez el principio de equidad del gasto público, y aún más la única Constitución de la Unión Europea que los innovó y su manifestación fue la consecuencia de una enmienda expuesta en aquel momento por el senador FUENTES QUINTANA; y con la advertencia de la dificultad que conlleva la aplicación de esta predicción, se debe admitir que su aparición en la CE es favorable y evidencia la inquietud de los contribuyentes por vigilar el destino de los gastos públicos». Representando con ello, la clara preocupación social y doctrinal que se mantiene sobre las decisiones en el ámbito de los gastos públicos (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, 15ª ed., Thomson Reuters-Lex Nova, Aranzadi, Navarra, 2014, pág. 86).

[538] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 112.

representa la justicia de todo el ordenamiento jurídico, al complementarse el principio de igualdad de todo el sistema tributario con la igualdad que debe regir los gastos públicos, así lo ilustran las palabras del profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, al expresar que "la justicia financiera obedece a los tributos en la repartición para costear la creación de las riquezas y prestaciones públicas para el bienestar de las exigencias de grupo que no pueden ser realizadas absolutamente si no que van acompañadas de la justicia en el gasto público por medio del cual son repartidos. Es precisamente esta combinación y dependencia tan lógica como jurídica entre ingresos y gastos públicos lo que otorga a nuestra regla su esencia de Derecho redistributivo. Un Derecho esencial para moderar las funciones de los recursos obtenidos en sus dos apoyos, del ingreso y del gasto, procurando alcanzar una sociedad más solidaria, en igualdad y con justicia"[539].

En consecuencia, resulta claro para HERRERA MOLINA "el paralelismo entre los criterios de igualdad en el ámbito de los ingresos y en el gasto. Al indicar que, no podía ser de otro proceder, pues en ambos se manifiesta la justicia financiera"[540]. Efectivamente, el significado del principio de equidad se corresponde con el principio de justicia material en el gasto público, al propugnar el tratamiento de igualdad en las medidas que se adopten, lo que comporta la ausencia de discriminaciones. En consecuencia, la equidad determinará las decisiones en el ámbito de los gastos públicos, inspiradas en los preceptos constitucionales rectores de la política social y económica[541].

---

[539] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Discurso Investidura Doctor Honoris Causa*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2006, pág. 57, recogido por PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 33.

[540] Entiende también HERRERA MOLINA, «que los ingresos y gastos públicos deben impulsar la igualdad real y efectiva en virtud del principio de solidaridad (arts. 9.2, 31.1, 31.2 y 40 CE). Dado que en este plano los controles jurídicos se difuminan, pues el Tribunal se manifiesta incompetente para señalar las medidas que deben adoptarse para impulsar la igualdad, sobre todo en lo que se refiere al gasto público» (HERRERA MOLINA, P.M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», cit., pág. 429). En esta línea, afirma MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID, que en efecto el «razonamiento del principio de justicia material del gasto hay que lograrlo colocándolo en relación con la definición del Estado Social y Democrático de Derecho y con toda esa trama de preceptos que establecen principios directores de la política social y económica, pues en la persecución de estos objetivos se necesita el concurso positivo del Estado, sobre todo por medio del equitativo empleo del gasto público» (*op. cit.*, pág. 101).

[541] «La equidad ajusta la virtud de la justicia y la reconcilia a la realidad concreta. Más la exégesis de la exigencia de la justicia material en el gasto público ha de tener una dirección clara. El Estado contemporáneo debe proporcionar a sus ciudadanos un mínimo indispensable para la subsistencia; ha de facilitarle, por otra parte, junto a este mínimo material, un conjunto de prestaciones sociales muy variadas. Ahora no obstante, la formulación del valor superior de justicia para el gasto público por vía de la equidad precisa que esta meta es cambiante, y en su consecución deben tenerse continuamente presentes las circunstancias económico-sociales de cada instante». Por otro lado, los cánones de eficiencia y economía son imputables a todas las organizaciones públicas que participan en las facetas de preparación y admisión», de una u otra forma *cfr.* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, cit., págs. 116-117.

Esa asignación equitativa a que se refiere el art. 31.2 de la Constitución equivale al principio de justicia material, al establecerse como principio informador del gasto público y constituye la directriz a seguir por todos los poderes públicos, para garantizar unos mínimos de calidad de vida satisfactorios de las necesidades públicas. En efecto, la garantía constitucional de la asignación equitativa de los gastos públicos es la de enviar un mandato al legislador que debe tener en consideración a la hora de elaborar las leyes ordinarias para la protección de los intereses sociales en la consecución de la igualdad[542].

Este principio de equidad en materia de gastos públicos propugna la igualdad para todos los ciudadanos y constituye, junto con la enunciación del resto de los principios constitucionales del gasto público, una de las novedades más importantes de nuestra Constitución financiera, determinando que las decisiones que se tomen en este ámbito se hagan de acuerdo con los principios rectores de la política social y económica recogidos constitucionalmente, pues, tradicionalmente se consideraba que el gasto público no estaba sujeto a principios jurídicos materiales de justicia, dado que su control se basaba en controlar la legalidad[543].

Pero no basta con controlar la legalidad, sino que "este principio tolera e impone, enjuiciar la legalidad de las determinaciones en materia de gasto público. El artículo 31.2 exige dos mandatos: primero, la equidad en la retribución de los bienes públicos. Lo cual expresa que la aludida asignación debe estar constituida por los preceptos y propósitos que la Constitución admite como fines y necesidades públicas de la comunidad, de forma que la acción prestacional que informa a los poderes públicos debe encaminarse hacia la satisfacción de los propósitos de igualdad y eficacia en consecución de los derechos que la Constitución ha concedido y teniendo

---

[542] Véase MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, pág. 101.

[543] Al respecto, nos dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 3), que «es pertinente reseñar que cuando la Constitución concede a las Comunidades Autónomas -en sus arts. 137 y 156- autonomía en cuanto a la gerencia de sus correspondientes haberes lo efectúa desde el tacto de reconocerles tanto la autonomía financiera como política. Lo que ha llevado a entender que esa autonomía para la producción de sus pertinentes intereses asegura un aspecto económico transcendental, aunque se tenga un objetivo material o programático [STC 4/1981, de 2 de febrero (FJ 1.B)], la dilatación de los medios estipula la oportunidad que existe de lograr los fines [STC 135/1992, de 5 de octubre (FJ 8)]. Por su parte, la autonomía financiera, como elemento imprescindible para la adquisición de autonomía política, involucra tanto la suficiencia de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado -en condiciones de suficiencia- de recursos, de acuerdo a lo estipulado en los artículos 133.2 y 157.1 CE. La autonomía tributaria de las entidades territoriales está, en este momento, apretadamente enlazada a su capacidad financiera, por cuanto reclama la completa determinación de recursos financieros para que se pueda operar, sin limitaciones injustificadas y en toda su propagación, las actividades que legalmente les fueron confiadas; es decir, para que sea factible y garantizar, definitivamente, la acción de la autonomía reconocida en los arts. 137 y 156 CE [SSTC 104/2000, de 13 de abril (FJ 4), y las por ella citadas; y 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 3)]».

en cuenta que el legislador se halla en la obligación de conciliar no sólo distintos valores y ordenes constitucionales presentes entre sí sino además estas disposiciones con la forzosa restricción de los medios dispuestos. Y segundo, la eficiencia y economía en la clasificación y construcción del gasto, lo que significa el empleo de métodos de diligencia que aseveren la suprema coherencia y rendimiento en el servicio de los medios públicos. De cualquiera de los supuestos, el inicial es el esencial de forma que, si es necesario, la máxima eficacia ha de soslayarse frente a la equidad, aun estando, claramente, la ejecución eficaz del principio de equidad en el gasto público no constituya una faena excusada de dificultades"[544].

Dificultades que son planteadas por su virtualidad práctica y, que han sido subrayadas por la doctrina a la hora de fijar el contenido constitucional preciso del principio de asignación de los gastos públicos, según la interpretación de RODRÍGUEZ BEREIJO, al indicar que "el Tribunal Constitucional no ha sido convocado a manifestarse sobre el artículo 31.2 CE invocado directamente como base de una solicitud de inconstitucionalidad (ya sea recurso o cuestión). Lo que muestra, en el caso de las dificultades, de precisar la magnitud constitucional específica del principio de una justa retribución de los gastos públicos y del compromiso de justicia que integra el mandato de igualdad que comporta, por el vínculo con el artículo 9.2 CE, normas de acción positiva o discriminación positiva para que, cambien y sobrepasen las desigualdades de origen y alcancen la igualdad material y real"[545].

No obstante, aunque el Tribunal Constitucional no haya precisado las consecuencias jurídicas del artículo 31.2 de la Constitución, entiende SAINZ DE BUJANDA, que "sí ha indicado ciertas directrices para que la igualdad en la retribución de las contribuciones sea real y efectiva (art. 9.2 de la CE)" [546]. Así, desde el punto de vista fáctico, dice HERRERA MOLINA, "las riquezas públicas no tienen que asistir completamente más lejos de donde lleguen las prioridades individuales [STC 86/1985, de 10 de julio (FJ 4)]. Si, han de tomarse en suma las situaciones económicas, los medios de cada instante y las carencias de los distintos grupos sociales [STC 65/1987, de 21 de mayo (FJ 17)]. En el marco jurídico prevalece el principio de solidaridad (arts. 1.1 y 40.1), de quien una de sus pretensiones es la renuncia de los beneficios de los más poderosos frente a los más pobres (STC 133/1987, de 21 de julio). Igualmente, debe seguir presente los principios que rigen la dirección social y económica (pensiones adaptadas y periódicamente modificadas, capacidad económica mientras permanezca la tercera edad) y otras

[544] PRIETO SANCHÍS, L. (coord.); ... [et al.], *op. cit.*, pág. 115. También véase NIETO MONTERO, J.J.: «El artículo 31 de la Constitución española», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, pág. 372.

[545] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 625.

[546] SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 113.

advertencias constitucionales ante el gasto público que pueden significar la colaboración a los centros educativos, aún sabiendo que de estos principios no proceden derechos subjetivos (STC 133/1987, de 21 de julio -art. 50.1 CE- y STC 86/1985, de 10 de julio -art. 27.9 CE-)"[547].

En esta misma dirección, cabe subrayar que el deber de contribuir se halla indisociablemente unido al modelo de política social establecido en la Constitución, por tanto, el destino del gasto público debe realizarse mediante la conexión entre el principio de equidad y el respeto al principio de igualdad al responder ambos a las exigencias de la paz social. Así lo ha avanzado el Tribunal Constitucional al expresar que "el legislador habrá de atenerse en este punto a las pautas constitucionales orientadoras del gasto público, porque la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la procuración de los objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución (arts. 1.1, 9.2 y 31.2, principalmente"[548].

Nos encontramos en suma, ante un ordenamiento jurídico redistributivo, en el que la relación constitucional entre ingreso y gasto se percibe de manera inseparable orientada a la consecución de un fin común que deriva hacia la justicia financiera y, que supone la concreción en este ámbito de los principios generales de justicia del ordenamiento. Ello significa, que la asignación de recursos para los gastos públicos, ha de estar determinada por los principios constitucionales en materia tributaria, encaminados a la consecución de los objetivos de igualdad y efectividad, que mejore las condiciones de la sociedad. El elemento clave para evaluar la distribución equitativa que realiza el Estado de la obtención de los tributos, es desde la perspectiva del beneficio social, es decir, la forma de cómo devuelve a la sociedad los recursos que le ha quitado a través de los impuestos, por la vía del gasto público.

En fin, hay que subrayar, que la exigencia de igualdad, tal como viene concebida en el artículo 31 de la Constitución, no queda limitada en el ámbito tributario, sino que como consecuencia de la consagración constitucional de este precepto, se deriva una consideración unitaria del ordenamiento financiero, como proceso de conexión entre el concepto de ingresos y gastos públicos. Esta íntima relación entre uno y otro sector, los gastos públicos y la contribución a su mantenimiento, otorgará la realización de un juicio respecto de la igualdad como valor de todo el ordenamiento financiero en su conjunto.

---

[547] HERRERA MOLINA, P.M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», cit., pág. 428.

[548] Así se refleja en la Sentencia del Tribunal Constitucional 86/1985, de 10 de julio (FJ 3), ratificando que será «de conformidad con la Constitución, en la que se enuncia, la tarea que corresponde a los poderes públicos para promover las condiciones necesarias, a fin de que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas».

Hemos señalado también, que el sistema tributario en su conjunto es el instrumento fundamental para la financiación y justa distribución del gasto público, que se materializa a través de los principios constitucionales de justicia que informan la materia tributaria. Principios de igualdad y progresividad en la imposición que vienen recogen en el art. 31.1 CE. De igual manera, dentro el art. 31 CE en su apartado 2 se consagra los principios de justicia en el reparto del gasto público. Ambos preceptos referencian la carga fiscal y constituyen los pilares en que se sostiene la actividad financiera. No obstante, en los tiempos presentes de crisis económica, han sido arroyados por los aspectos económicos internacionales, frente a los contenidos de justicia. Así, en este estado actual, el gasto público se articula a la baja, mientras que la presión fiscal lejos de minorarse, crece y aumenta el coste de los servicios más esenciales y básicos para la supervivencia de los ciudadanos. Esta reducción del gasto público incide frontalmente en la parte social del Estado, que puede llegar a tambalearse si no se evocan por parte de los poderes públicos, los derechos de carácter social que reconoce la Constitución en varios de sus preceptos y hacerlos efectivos. Una vez más, se le ha prestado más atención a la política económica del mercado global, para conseguir la reducción del déficit público, que a asegurar las condiciones vitales del ser humano para llevar una vida más digna, con el consiguiente peligro para la solidaridad con el Estado social.

En la consecución de una igualdad más real y efectiva se pronunció el Papa Benedicto XVI en su carta encíclica Caritas in veritate, que en sus artículos 35 y 36 dicta las enseñanzas a seguir, señalando que "el mercado está supeditado a los principios de la llamada justicia conmutativa, que ordena esencialmente la relación entre conceder y tomar entre iguales. Pero la disciplina social de la Iglesia no ha descuidado de señalar siempre el valor de la justicia equitativa y de la justicia social para la economía de comercio, no simplemente porque reside en el interior de una estructura social y política más extensa, sino además por la materia de enlaces en que se desarrolla. La labor económica no alcanza a solucionar cualquiera de las dificultades sociales, ensanchando con ello la razón mercantil. Debe hallarse adecuada a la obtención del bien cotidiano, que es competencia en todo caso de la sociedad política.

Por ello, es conveniente no olvidar que alejar la gestión económica, a la que incumbiría exclusivamente crear riqueza, de la gestión política, que mantendría el cometido de lograr la justicia a través de la redistribución, que sería fuente de difíciles desigualdades"[549].

[549] BENEDICTO XVI: «Carta encíclica "Caritas in veritate"» [en línea], Librería Editrice Vaticana, 2009, Disponible en http://www.zenit.org/es/articles/enciclica-de-benedicto-xvi-caritas-in-veritate [Consultado el 22 de junio de 2015].

## *IX. LA IGUALDAD EN LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES*

El fenómeno de la tributación extrafiscal en la actualidad, no sólo es concebido de forma pacífica, sino que constituye una realidad incuestionable de los Estados Sociales de Derecho, con la utilización del tributo para otros fines que no sean estrictamente el recaudatorio. No obstante, aun existiendo admisibilidad doctrinal y jurisprudencial, persisten importantes discrepancias con respecto a sus interrelaciones con el principio de igualdad en materia tributaria en cuanto a las condiciones específicas de legitimidad de la tributación extrasfiscal[550], especialmente en un contexto donde las desigualdades se acentúan a través de la ampliación e intensificación de éste fenómeno[551].

Y es que el problema de la extrafiscalidad entiende LEJEUNE VALCÁRCEL "ha dejado de existir al menos desde la perspectiva de su legitimidad. Al dejar de ser la obtención de recursos un fin típico y principal, característico del impuesto, es entonces claro que el legislador podrá perseguir mediante éste cualquier fin, para lo cual en muchas ocasiones habrá de prescindir del criterio de justicia"[552], pero sin olvidar que el uso extrasfiscal de los tributos debe realizarse con el máximo respeto al resto de mandatos de justicia tributaria, como son los principios tributarios establecidos constitucionalmente, donde se encuadra el principio de igualdad.

Así entendemos, que la utilización extrafiscal del impuesto es una realidad jurídica, y que

---

[550] En opinión de FERNÁNDEZ ORTE «el principio de igualdad tributaria constituye que cada norma para considerarse legítima tiene que superar el oportuno test de proporcionalidad. Juicio que, deberán superar tanto aquellos tributos que se establezcan con una finalidad primordialmente extrafiscal, como cualquiera de las medidas que se dispongan en la tributación existente con una finalidad extrafiscal» (*La Tributación Medioambiental*, *Teoría y Práctica*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 148).

[551] Admitir que la tributación extrafiscal no significa reconocer invariablemente su legitimidad, dado que «no es viable declarar a priori la legitimidad de la tributación extrafiscal, sino sólo en cada caso específico. Tampoco es posible afirmarla por la mera concurrencia con los principios constitucionales específicos del ámbito regulado (a menudo, los principios económicos y medioambientales) o por la simple constatación de que ella actúa a favor de la comunidad. Hay que analizarla ante el principio de igualdad tributaria y sus criterios fundamentales, teniendo en cuenta específicamente los fundamentos y los efectos de la imposición extrafiscal» (*Cfr.* PITTEN VELLOSO, A., *op. cit*., págs. 347 y 348).

[552] LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit*., pág. 174. A su vez éste autor, en el prólogo que llevó a cabo en la obra AIZEGA ZUBILLAGA, J.M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco o Euskal Herriko Unibertsitatea, Argitalpen Zerbitzua, Bilbao, 2001, aseveró que la extrafiscalidad demanda reglar despojándose de la equitativa ordenación de las cargas públicas en concierto con la capacidad económica de cada ciudadano.

que el legislador está obligado a respetar los límites establecidos por los principios de justicia tributaria establecidos en el art. 31.1 de la CE, que constituyen los postulados del Estado social y democrático de derecho. Es cierto, dice el Tribunal Constitucional que "la actividad extrafiscal del sistema tributario del Estado no se deja ver explícitamente identificado en nuestra Constitución, pero esta función logra derivarse simplemente de aquellos mandatos constitucionales de los cuales se construyen principios superiores de contenido social y económico (arts. 40.1 y 130.1), puesto que desde el régimen tributario en su conjunto y en cada forma tributaria concreta configuran el ámbito de las herramientas de que se vale el Estado para conseguir la finalidad económica y social constitucionalmente dispuesta. A estos efectos no se enfrenta tampoco el principio de capacidad económica determinado en el artículo 31.1 de la CE, dado que la atención a dicho principio no dificulta que el legislador deba configurar la base imponible del tributo teniendo presente las finalidades extrafiscales"[553].

Los tributos se caracterizan por su carácter contributivo destinados a financiar los gastos públicos. No obstante, junto a esta finalidad, existen otras que sirven para incentivar diferentes conductas como la creación de empleo, o por el contrario, para desincentivar el consumo de alcohol o el tabaco. Por consiguiente, la finalidad del consumo de productos perjudiciales para la salud es una intención social del tributo, y en consecuencia, se trata de una finalidad extrafiscal. Es decir, los impuestos extrafiscales serían aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, su finalidad es la de proporcionar un beneficio social y económico al Estado[554].

No obstante, aun siendo cierto que los impuestos no fiscales persiguen una finalidad extrafiscal directa (redistributiva, sancionadora, etc.) y su fin principal no es el recaudatorio, sino influir en un sentido u otro en la organización económica o social del Estado, no por ello, hay

---

[553] STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13). Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los impuestos, aparte de ser herramientas para recaudar recursos públicos, tienen que valer también como elementos de la política económica colectiva, para cumplir con el requerimiento de equilibrio y progreso sociales y pretender una excelente repartición de la renta estatal». Escribe al respecto FALCÓN Y TELLA que «la aceptación de fines extrafiscales en el gravamen, no evidencia, no obstante, ignorar totalmente las necesidades de capacidad económica, sino solamente acotarlas o definirlas en aplicación de otros fines, de tal forma que la legalidad constitucional de los tributos de ordenación no admite confirmar que la capacidad económica deba quedarse fuera de la concepción constitucional del tributo» («Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», en VV.AA., *Derecho del medio ambiente y administración local*, 2ª ed., Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2006, págs. 216 y 217). En esta línea, véase ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., págs. 156-163.

[554] Es por ello, que el carácter extrafiscal conlleva que los tributos puedan ser elementos que regulen, en tanto que permiten influir en las decisiones y conductas, además de procurar la recaudación. Así pueden llegar a realizar dos pretensiones primordiales, una de impulso positivo por medio de ventajas fiscales, para lograr una mínima tributación y, otra disuasoria, que se consigue por medio del gravamen de los comportamientos.

que excluir o desvirtuar su naturaleza tributaria, porque el tributo extrafiscal al proporcionar un rendimiento sirve también en la persecución de recaudar para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos.

Al respecto, señala LÓPEZ ESPADAFOR que "algunos impuestos no persiguen como finalidad más directa obtener recursos para enfrentar los presupuestos públicos, acaso el repercutir sobre evidentes hábitos de las personas, de manera que la imposición económica del tributo antes estas conductas, pueda lograr que el ciudadano se ajuste o modere éstos para impedir en la medida de lo permitido la mencionada obligación tributaria que presumen"[555].

Ello porque, el concepto de impuesto también debe conformar las finalidades extrasfiscales que el Estado debe asumir para alcanzar la igualdad sustancial. De ello se deduce que la utilización extrafiscal del impuesto esté legitimada por las necesidades de la igualdad sustancial, en consecución de la igualdad en materia tributaria entre los contribuyentes. Y esta obligación de procurar la igualdad de hecho supone la necesidad de que las instituciones jurídicas tributarias resulten idóneas para promover las condiciones favorables y conseguir el progreso social y económico que son objetivos que propugna la Constitución[556].

Como ha explicado LEJEUNE VALCÁRCEL "igualdad, en nuestra Constitución, no puede ser sólo igualdad formal, sino igualdad de hecho, noción ésta que, por cierto, debe integrar también el concepto de justicia tributaria, con lo cual la tributación extrafiscal con fines de

---

[555] Continúa diciendo LÓPEZ ESPADAFOR que «en algunas situaciones se manifiesta por el legislador como extrafiscales tributos que no lo son completamente, puesto que con los mismo, en aplicación de la carga tributaria que simbolizan y las acciones o circunstancias sobre las que recaen, no solamente se intenta incurrir en la actitud de los individuos, sino además, el alcanzar unos valiosos ingresos. Combinadas ambas disposiciones, el legislador tributario no acostumbra conservar una actitud coherente en estos casos, al no saber enlazar adecuadamente las ideas en funcionamiento y, apoyándose en una mayor o menor extrafiscalidad, se procura acreditar una carga fiscal exagerada, que puede hacer difícil reconocerla como lícita» («El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 141, 2009, págs. 59 y 60).

[556] En suma, los impuestos, aparte de la intención recaudatoria para contribuir al gasto público, igualmente deben valer expresamente como herramientas eficaces de la política financiera, económica y social del Estado, alentando o desalentando algunas actividades sociales que pueden contribuir o no al desarrollo económico del país. Efectivamente, la tributación extrafiscal se relaciona notoriamente con los principios regidores de la política social y económica e, indirectamente, con la finalidad económica y social precisada o definida constitucionalmente. Tal circunstancia ostenta analogía con la presencia de los preceptos constitucionales del art. 9.2 CE que contemplan la exigencia de las potestades públicas para fomentar las condiciones para que la igualdad material de los ciudadanos y de los grupos sociales en que se constituyan sean efectivas y reales, así, como promover las dificultades que imposibiliten o impidan su integridad, posibilitando la colaboración de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. Articulando así, la carga tributaria, puede fundarse firme la orden destinada a los poderes públicos para originar la situación de igualdad material entre individuos.

igualdad de hecho, u otros distintos, pero respetando ésta, no sólo no es ajena a la justicia tributaria (ni mucho menos está en contradicción con ella), sino que viene imperativamente exigida por la misma"[557].

En este plano, el art. 2.1, de la Ley General Tributaria de 2003, admite dichos fines al señalar que "los impuestos, aparte de ser un recurso para lograr los caudales precisos para el mantenimiento de los presupuestos públicos, tendrán que servir como utensilios de política general y cumplir con la ejecución de los preceptos y fines consagrados en la Constitución".

De igual forma, el Tribunal Constitucional ha considerado constitucionales tales preceptos, al consagrar que la función extrafiscal tiene un mandato constitucional implícito, basado en los principios rectores de la política social y económica, pues "ciertamente la función extrafiscal del sistema tributario del Estado no se encuentra expresamente registrada en la Constitución, pero la citada aplicación puede resultar simplemente de aquellos preceptos constitucionales en los que se ordenan principios regidores de política social y económica (marcados en los artículos, 40.1 y 130.1 CE), según lo estipulado tanto por el sistema tributario en su conjunto como cada una de sus partes para la evidente aplicación y obtención de recursos con la finalidad recaudatoria y social constitucionalmente organizada"[558].

Es evidente, que además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado debe impulsar para el desarrollo económico y social del país, siempre que no se violen los principios constitucionales que rigen el sistema tributario. En consecuencia, puede extraerse que la extrafiscalidad se vincula directamente con la configuración de los principios rectores de la política económica y social de toda la Constitución y correlativamente con los mandatos del art. 9.2 que reconocen el deber de los poderes públicos para promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas. De esta manera, los fines extrafiscales del impuesto siempre que

---

[557] LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit*., pág. 180. Añade este autor *loc. cit.*, pág. 172, una clara distinción de los tributos, nos dice que «serán tributos fiscales aquellos en que la capacidad económica aparece no sólo como un supuesto legitimador del tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo. Y serán extrafiscales aquellos en que por perseguir expresamente fines de política económica, se prescinde de la capacidad contributiva, o no se la toma como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación».

[558] En efecto, la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), afirma expresamente que «a esta aplicación no se resiste nunca el principio de capacidad económica instituido en el artículo 31.1 de la Constitución, dado que la consideración del citado precepto no reprime al legislador a la hora de llevar a cabo los elementos del impuesto para poder contemplar la extrafiscalidad». Con ello se admite la legalidad constitucional de los impuestos de establecimiento, lo cual significa que los tributos deben «responder especialmente al bien común y orientados al desempeño de sus fines así como a la satisfacción del principio de justicia que la Constitución protege y garantiza».

estén constitucionalmente legitimados tendrán justificación plena.

Vemos pues, que se puede aludir a tributos fiscales y no fiscales, atendiendo a la función que realicen los mismos, pero sabiendo que el carácter de fiscalidad y extrafiscalidad representan las dos caras del sistema tributario justo[559]. Por un lado, tenemos el tributo como instituto jurídico financiero y el fin que persigue es procurar recursos al Estado, para el sostenimiento de los gastos públicos y, a su vez, el tributo como instrumento político, configurado para la realización de diversos fines de interés público[560].

Así entendido, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra ligado a principios y valores que evidencian el ideal de justicia para la realización del bien común en la sociedad, al permitir configurarlo como la base jurídica del impuesto y como medida de las obligaciones tributarias sobre la que debe erigirse el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en la consecución de que todos los contribuyentes tengan en cualquier caso, ya sean impuestos fiscales o extrafiscales paridad de tratamiento y exclusión de cualquier privilegio o discriminación[561].

En fin, el nacimiento del Estado de Derecho y por consiguiente los derechos sociales y económicos ha significado la integración de nuevas funciones al sistema financiero y tributario. Esta realidad constitucional ha supuesto propugnar la extrafiscalidad según los nuevos

---

[559] Siguiendo a BALLADARES SABALLOS, podemos «conceptuar los impuestos con fines extrafiscales como donaciones patrimoniales generalmente pecuniarias establecidas por ley, cuyo hecho imponible se basa en la capacidad económica del sujeto pasivo con el ánimo de evitar delimitados comportamientos o actuaciones, legalizadas por principios y fines constitucionales alternos al principio de capacidad económica y relacionado con éste, compatibilidad que toma su fuente en las llamadas teorías de los fines principales y accesorios o secundarios» («El principio de proporcionalidad como límite de los impuestos con fines extrafiscales», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, pág. 153).

[560] Y es que, como ha mantenido LEJEUNE VALCÁRCEL «la exigencia de esta unión entre institutos jurídicos y postulados ideológicos se hace esencialmente palmario en el espacio de la gestión financiera del Estado, ya que no es pensable que la Constitución asigne unos objetivos al Estado en el campo económico social y que las instituciones jurídicas especialmente aquellas que tienen una proyección económica queden reducidas a su ámbito específico, desconectadas entre sí y desconectadas de esos presupuestos generales o básicos» (*op. cit*., pág. 176).

[561] La aceptación constitucional de la imposición extrafiscal, indica RUIZ ALMENDRAL «no conlleva que esa variedad tributaria se encuentre exonerada de dificultades, que requieren un empuje añadido por quienes aplican el derecho y, por los tribunales, para hacer ajustar la concurrencia de principios tradicionales en materia tributaria con objetivos en origen externos al hecho tributario» («La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria, a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos "Ökosteuer"», en *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, pág. 185).

significados del principio de igualdad.

Como indica FERREIRO LAPATZA, "el mantenimiento de los gastos públicos concede al legislador disponer tributos con fines diferentes al meramente recaudatorio, con fines, en este puntual sentido, extrafiscales, siempre que, como ya hemos indicado, sean respetadas las exigencias mínimas del principio de capacidad; que los fines buscados por el legislador sean también apreciados y protegidos constitucionalmente, que su obtención esté confiada a través de la misma al Estado y otras administraciones públicas, y en su confección y repartición impere o brille, directa e indirectamente, en el valor de gasto público y en su distribución"[562]. En este marco deben encuadrarse, los llamados fines extrafiscales de los tributos, cuya estructura responde a fines de ordenamiento, por el cual se consigue efectos no sólo recaudatorios sino reguladores, siempre que el mismo tenga relevancia constitucional.

Tomando en consideración que los tributos como instituto jurídico-constitucional que son, no solo representan una importante fuente de recursos a las arcas públicas, sino que además pueden servir para el logro de otros fines no recaudatorios, su utilización extrafiscal se encuentra amparada constitucionalmente al ordenar a los poderes públicos que se sirvan de los instrumentos necesarios para la consecución de criterios económicos o sociales, entre los que se encuentra el tributo. Precisamente, en la persecución de fines de política económica es donde queda afectado el núcleo fundamental del Derecho Tributario que son los principios en materia tributaria, al prescindir o no tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente. No obstante, el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar tributos extrafiscales dentro de los límites de la justicia tributaria, porque los referidos principios no sólo deben proyectarse en la configuración normativa de los tributos, sino también en su aplicación[563].

En efecto, la igualdad debe presidir la regulación extrafiscal, de forma que alcance a todos los ciudadanos que deben soportar la carga y a ninguno que no deba ser sometido a ella. El legislador tendrá que promover la máxima igualdad a la hora de crear la norma, ya sea para incentivar una conducta, restringir libertades o crear un beneficio tributario mediante la imposición extrafiscal entre los destinatarios a los que va dirigida y los que no lo son, para no crear desigualdades, gravámenes o privilegios que resulten especiales para aquéllos[564].

---

[562] FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, pág. 60.

[563] Como ya se indicó, la finalidad extrafiscal y la utilización del tributo como instrumento de política económica fue expresamente reconocida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13).

[564] En este sentido, PTTEN VELLOSO subraya que «el compromiso de respetar la igualdad persiste incluso cuando fines no fiscales justifican desvíos ante la igualdad tributaria, pues el hecho de que dichos fines sustenten disparidades tributarias no significa que ellos puedan fundamentar desigualdades en la propia regulación extrafiscal o en sus efectos fuera del dominio del Derecho Tributario» (*op. cit*., pág. 366).

## X. LA INCIDENCIA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

La tributación medioambiental constituye el instrumento jurídico-económico adecuado para la protección del medio ambiente y representan la modalidad más amplia de los tributos extrafiscales. Los tributos medioambientales deben lograr el equilibrio entre la máxima eficiencia económica y la mínima destrucción medioambiental, como asimismo, pretender tener efectos de modificación de la conducta de los sujetos.

CAZORLA PRIETO nos dice que "la consolidación en nuestro ordenamiento jurídico de esta modalidad de tributación medioambiental, se ha centrado en el ámbito territorial de las Comunidades Autónomas y por tanto, han sido las Administraciones autonómicas las que se han inclinado en España por la progresiva instalación de los tributos medioambientales, a cuyo efecto han hecho uso del poder tributario consagrado en el artículo 133.2 de nuestra Constitución, a cuyo tenor las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán implantar y requerir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes"[565].

En la actualidad, prevalece ampliamente la concepción unánime en cuanto a la admisibilidad de la tributación medioambiental, tanto por el Tribunal Constitucional, como por la doctrina, al entender que el legislador puede y debe buscar fines no fiscales mediante el Sistema Tributario para dar vida a la estructura básica de la organización social que aparece trazada en la Constitución[566]. Sin embargo, admitirla no debe confundirse con su legitimidad, pues el hecho de que sea viable, no quiere decir que haya de dejarse a la entera arbitrariedad del

---

[565] CAZORLA PRIETO, L.M.: «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», cit., pág. 53. Según este autor, *loc. cit.*, pág. 54, señala que «aunque la tributación medioambiental en España se ha movido fundamentalmente en el ámbito autonómico, la Administración central también ha dejado constancia de su interés por potenciar esta modalidad de la tributación. Así se deduce de la disposición adicional quincuagésima noventa de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, según la cual, el Estado durante la evolución de la práctica presupuestaria de 2007, integrará, por medio de las modificaciones normativas precisas, nociones de fiscalidad verde aplicando las figuras tributarias presentes o generando nuevas».

[566] Así lo ha puesto de manifiesto LEJEUNE VALCÁRCEL al indicar que «esta exigencia de procurar la igualdad de hecho no sólo supone la necesidad de que el ordenamiento jurídico disponga de mecanismos específicos a tal fin, sino también la condición de que sean válidos también aquellas otras instituciones jurídicas (cuál es el caso del tributo) que, siendo concebidas para otros objetivos, ostentan una específica capacidad para la conquista de esas finalidades que la Constitución propugna» (*op. cit*., pág. 177).

legislador tributario[567].

En efecto, el principio de igualdad en materia tributaria vincula de manera especialmente estrecha al legislador cuando se trata del tratamiento desigual de agrupaciones de personas, al afirmarse, que el legislador en los procesos con finalidad extrafiscal, debe cuidar que la norma extrafiscal o con fines de ordenación respete esmeradamente el principio de igualdad en materia tributaria[568].

Por tanto, el compromiso de respetar el principio de igualdad en materia tributaria subsiste también cuando se trata de impuestos medioambientales con fines no fiscales, pues el hecho de que contengan disparidades tributarias no expresa que ellos puedan fundamentar desigualdades en la propia ordenación extrasfiscal o en sus efectos fuera del dominio del sistema tributario basado en los principios constitucionales del art. 31.1 CE[569]. En consecuencia, ha de existir una gran dosis de igualdad tributaria en la reglamentación extrafiscal, de manera que alcance a todos los sujetos que tienen que soportarla, es decir, debe existir una generalidad en la normalización extrafiscal establecida a la luz del fin extrafiscal perseguido[570].

No obstante, entendemos que la igualdad tributaria no implica la necesidad de que todos los ciudadanos deban encontrarse siempre en condiciones de absoluta igualdad, al contrario, como ya se ha apuntado en otras ocasiones, la igualdad significa tratar igual a los iguales y desigual a los que se encuentren en situaciones desiguales, entonces el principio de igualdad tributaria exige también, que a igual daño medioambiental, el tratamiento tributario también sea el mismo y viceversa, de no ser así, dicha desigualdad debe ser justificada, pues supone una ruptura con la razón del gravamen[571]. De forma, que no todo tratamiento diferenciado debe

---

[567] En este sentido se pronuncia la Constitución italiana de 1947 al afirmar en su artículo 3, que el Estado en su totalidad tiene la obligación de realizar la igualdad de hecho entre los ciudadanos, calificando a la actividad financiera como el elemento más importante para el acatamiento de esta obligación fundamental.

[568] RUIZ ALMENDRAL, V., *op. cit.*, págs. 179 y 180.

[569] Al respecto, afirma YEBRA MARTUL-ORTEGA que «cuando el legislador recurre al impuesto para otras finalidades que no sean recaudatorias, debe respetuosamente probar y considerar si no existen otros medios que conduzcan mejor a tal finalidad extrafiscal. El impuesto, como medio intervencionista, debe ser utilizado con mucho cuidado» (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «Comentarios sobre un precepto olvidado, El artículo cuarto de la Ley General Tributaria», en *Hacienda pública española,* núm. 32, 1975, pág. 175).

[570] PITTEN VELLOSO, A., *op. cit.*, pág. 366. Afirma este autor además, *loc. cit.*, que «si el legislador opta, por ejemplo, por la imposición extrafiscal para conformar conductas, tiene que estar apoyado en una razón que justifique la restricción de la conducción al universo de los contribuyentes de un definido tributo o, más especialmente de la norma tributaria intervencionista. Debe establecer así una regulación que sea igual entre los receptores de la norma extrafiscal y los demás ciudadanos, so pena de crear un gravamen o un privilegio particular, para aquellos».

[571] RUIZ ALMENDRAL, V., *loc. cit.*, pág. 182.

considerarse discriminatorio y por ende, constitucionalmente prohibido, sino sólo aquel que omita rasgos de razonabilidad y objetividad, así encontramos, que la diversidad no es siempre sinónimo de discriminación.

Por todo ello, entiende CAZORLA PRIETO que "las diferenciaciones entre las tributaciones medioambientales de las distintas Comunidades Autónomas no entrañan, en principio de por sí, vulneraciones del principio de igualdad, salvo que aquéllas sean claramente arbitrarias y no encuentren su justificación en otros principios constitucionales"[572]. Efectivamente, puede darse una desigualdad tributaria, por causa de la tributación extrafiscal, siempre que la misma tenga una justificación con mandato constitucional, como es el caso de la tributación medioambiental, amparado por el artículo 45.2 de la Constitución española, en defensa del medio ambiente[573].

Finalmente, estimamos que al igual que el resto de figuras del sistema tributario, los tributos medioambientales tienen una limitación, por ello, deben cumplir con las exigencias de los principios tributarios que recoge el art. 31.1 de la Constitución española, entre los que se inserta el principio de igualdad en materia tributaria. En este ámbito, los tributos medioambientales están capacitados para constituir un instrumento al servicio de disminuir los daños medioambientales, pero a veces suponen la protección de algunas empresas de especial vulnerabilidad, mediante el estímulo subvencional de las mismas, lo que conlleva el riesgo de incurrir en signos de discriminación, por lo que si la infracción del principio de igualdad tributaria que supone el tratamiento diferenciado no se encuentra motivada adecuadamente, ésta sería inconstitucional.

La tributación medioambiental también forma parte de la financiación de los gastos públicos, mediante la persecución y, en su caso, de la restauración del medio ambiente dañado, por consiguiente sujeta al principio de justicia e igualdad en materia tributaria, así queda reflejada en nuestra Constitución la preocupación por el origen y destino de los recursos públicos, que puede derivarse directamente del precepto constitucional del art. 31.3, en su dimensión del gasto público, al señalar que "solamente pueden crearse tributos particulares o

---

[572] CAZORLA PRIETO, L.M.: «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», cit., pág. 73.

[573] El principio de igualdad ante la ley tributaria ha de ser respetado de igual forma por los tributos extrafiscales que no deberán implicar distinciones ni exenciones entre los contribuyentes. La complicación salta cuando el tributo extrafiscal al no recaer en injusto no haya impedimentos constitucionales desde el enfoque de la igualdad y puede terminar cayendo de hecho en arbitrariedad y privilegios que denoten signos de discriminación. Sería deseable evitar y corregir este riesgo en el momento de elaborar e instruir las leyes de los tributos extrafiscales, dado que el impuesto extrafiscal tiene un doble efecto financiero y de reforma del comportamiento, deberán ambas finalidades reflejarse en la naturaleza del impuesto.

patrimoniales de condición pública en concordancia con la ley". Como advierte HERRERA MOLINA "resulta claro el paralelismo entre los criterios de igualdad en el ámbito de los ingresos y el gasto. No puede ser de otro modo, pues en ambos se manifiesta la justicia financiera"[574].

Estrechamente ligado, un principio significativo que adquiere principal relevancia en materia de fiscalidad medioambiental, es el que "quien contamina paga", al pretender que sea el contaminador quien asuma su responsabilidad económica por el perjuicio medioambiental que ocasiona[575]. Nuestra Constitución apoya este principio al imponer un deber de conservación medioambiental, y suponer, que el costo de esa protección debe asumirse por quien realiza las actividades contaminantes[576]. La eficacia de esta exigencia dependerá en todo caso de la disposición que el contaminador realice sobre este coste medioambiental.

Sin embargo, se intuye también, que la imposición expresa que debe repercutir en el impuesto sobre los costes de las empresas generadoras del vertido contaminante que vendrían obligadas a soportar el gravamen en condiciones de igualdad, quedarían discriminadas en razón de la ubicación territorial de sus instalaciones respecto de otras empresas del mismo sector pero que estarían ubicadas en otras Comunidades Autónomas donde no existiera tal impuesto. Ante estas consideraciones, puede pensarse que el principio de igualdad en materia tributaria quedaría quebrado por los impuestos medioambientales que sólo gravaran algunas de las conductas perjudiciales y por tanto a determinadas empresas que producen contaminación sobre el medio ambiente.

No obstante, tal y como manifiesta PATÓN GARCÍA "la elección de comprobadas

---

[574] HERRERA MOLINA, P.M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», cit., pág. 428.

[575] El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su artículo 191.2 dispone que «la política de la Unión en el espacio del medio ambiente se fundará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de reparación de los atentados al medio ambiente, preeminentemente en el germen mismo, y en el principio de quien contamina paga. En esta circunstancia, las disposiciones de armonización oportunas para contestar a ordenes de la protección del medio ambiente contendrán, en los asuntos aplicados, una cláusula de garantía que autorice a los Estados miembros a adquirir, medidas transitorias sujetas a un sistema de control de la Unión, por motivos medioambientales y no económicos», con ello queda admitido y normalizado el principio «quien contamina paga».

[576] De conformidad con lo establecido en el artículo 36 de la Ley General Tributaria, el importe del impuesto no podrá ser objeto de repercusión sobre terceras personas. Por tanto, manifiesta PATÓN GARCÍA «bajo ningún concepto, la Ley permite el traslado de la carga tributaria del sujeto pasivo contribuyente a cualquier otro tercero, de manera que el impuesto desde este punto de vista se caracteriza por ser de naturaleza directa. Ello es ostentación de la presencia ineludible del principio quien contamina paga en la disposición del impuesto y la interpretación del mismo, aplicado al componente subjetivo del hecho imponible es que sólo el sujeto que contamine debe ser el que resulte forzado a pagar el impuesto» (*La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 114).

actividades que inciden en el medio ambiente en modo alguno nos parece que viole el principio de igualdad tributaria, supone una decisión facultativa sobre las actividades que tienen una mayor incidencia en el medio ambiente, y ante la dificultad objetiva y de medición de la base imponible de gravar a todos los que causan efecto en el medio ambiente, parece una medida razonable establecer el disuadir de dichas conductas a través de este impuesto en sujetos que potencialmente pueden incidir de forma negativa en el medio ambiente"[577]. En referencia a ello, nos parece igualmente lícito que la cuantía del impuesto vaya encaminada hacia un sector empresarial que manifieste una mayor capacidad económica para costear el daño vertido sobre el bien público medioambiental.

En esta línea se puede indicar que "la fórmula de un impuesto sobre emanaciones cuyo coste se reclame sólo a importantes contaminadores es igual de legítima que un patrón de gravamen sobre el patrimonio que persiga el modelo de grandiosas riquezas y que sólo se exija a potentados propietarios"[578]. Al respecto, cabe aducir que el principio de igualdad en el ámbito tributario no puede entenderse en términos absolutos, por un lado, la autonomía financiera recogida en la Constitución introduce dosis de desigualdad. Por otro, el ámbito de libertad de configuración de que goza el legislador tributario, solo se verá limitado por los principios constitucionales como el de igualdad tributaria que se considerará vulnerado ante la ausencia de una justificación objetiva y razonable.

Hechas estas reflexiones previas, comentar brevemente que en el campo de la imposición extrafiscal propiamente medioambiental, de impuestos cuyo primer objetivo sean emisiones contaminantes, cabe destacarse el papel activo que han adoptado las Comunidades Autónomas ante la pasividad del Estado, introduciendo diferentes tributos ambientales como por ejemplo, tributos vinculados al agua contaminada, emisiones de gases o residuos que justifican su aplicación.

Así lo ha manifestado DURÁN CABRÉ, al entender en este caso que "es un ejemplo de

---

[577] PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 118. Señala a su vez esta autora, *loc. cit.*, pág. 141, que «los beneficios fiscales no se justifican por el mero hecho de pretender objetivos razonables en el ambiente económico, de desarrollo, política social o medioambiental, dado que el legislador se verá forzado a determinar hasta cuando estos fines justifican que disminuya el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Desde este enfoque, no parece crearse inconvenientes para aceptar la desigualdad de tratamiento que conllevan las bonificaciones fiscales de los impuestos siempre que se encuentre justificada por motivos de incentivar comportamientos proclives a la protección de otros bienes jurídicos constitucionales».

[578] *Cfr.* ALONSO GONÁLEZ, L.M.: «El impuesto sobre contaminación atmosférica de Galicia», en *REGAP, Revista galega de administración pública,* núm. 12, 1996, págs. 164,165 y 171. *Vid.* además ADAME MARTÍNEZ,

responsabilidad tributaria, aunque impulsada posiblemente por referirse a una finca no gravada por el Estado. No obstante, si en propensión a elaborar nuevos modelos impositivos se sostiene, sería posible concebir la oportunidad de que desde el gobierno se procurará armonizar algunos de los mecanismos de ordenación del tributo, con el objeto de disminuir la pluralidad y distensiones del sistema fiscal"[579], que pudieran caer en posibles desigualdades y evitar con ello, una posible vulneración del principio constitucional de igualdad en materia tributaria[580].

En consecuencia, cabe concluir, que el principio de igualdad en los tributos está vinculado con el derecho a un medio ambiente adecuado y reconocido constitucionalmente, si se toma en consideración por una parte, que si todos los ciudadanos tienen el mismo derecho a disfrutar del bien común, pero si ese fin no se alcanza porque la situación de ventaja económica del sujeto contaminador influye en la carga tributaria, se presentaría un trato fiscal desigual e inconstitucional respecto al resto de sujetos que, por el contrario, no han podido acceder a los recursos y beneficios tributarios, pero sí que asumen las secuelas nocivas ocasionadas al bien común que resulta ser el medio ambiente, con lo que se fracturaría el principio de igualdad tributaria sin causa justificada.

Asimismo, desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria integrado por la idea de justicia propia de las constituciones modernas, estrecha sus vínculos con el derecho a un medio ambiente común sin contaminación y en igualdad de condiciones. No obstante, la determinación del sujeto pasivo contaminador dependerá en cada caso en particular, siempre atendiendo a los principios de igualdad, generalidad y solidaridad, los cuales dictan que todos quienes realicen la misma actividad contaminante y estén colocados en la misma situación de beneficio medioambiental deberán ser sometidos al mismo gravamen. No es posible admitir un trato diferenciado entre los diversos sujetos, si sólo se tiene en cuenta la mayor o menor incidencia y beneficio ambiental, dada la íntima relación que existe entre el recurso subjetivo, el supuesto imponible y la aportación simplemente ideológica del principio quien contamina paga.

---

F.D.: «El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia», en *Noticias de la Unión Europea,* año 23, núm. 274, 2007, págs. 5-27; BORRERO MORO, C.: «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública,* Vol. XLVIII, núm. 248, 1998, págs. 305-320 y ROZAS VALDÉS, J.A.: «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública,* Vol. XLVII, núm. 246, 1997, págs. 943 y ss.

[579] DURÁN CABRÉ, J.M.: «Reformas fiscales en España, Presente y futuro», en *Papers de la Fundació Rafael Campalans,* núm. 146, 2006, págs. 31 y 32.

[580] El Tribunal Constitucional con motivo del recurso contra la supuesta inconstitucionalidad del recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF, establecido por la Ley 15/1984, interpuesto por la Comunidad de Madrid, reconoce que «la potestad de las Comunidades Autónomas de implantar incrementos es la autoridad de carácter instrumental, que deriva de su autonomía financiera para sus territorios y, éstas pueden ejecutarse para el desempeño de sus fines ya sean generales o particulares» [STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 10)].

## *XI. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENTA DE LA UNIDAD FAMILIAR*

La estructura de los ingresos tributarios en España, está constituida por cinco figuras tributarias básicas, que se corresponden, con las cotizaciones a la Seguridad Social, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto de sociedades y los impuestos especiales, que representan todos ellos el 90% de la recaudación tributaria y aportan la mayoría de ingresos para el sostenimiento de los gastos de las administraciones públicas. De entre estas figuras tributarias, la primera fuente de ingresos viene recogida por el IRPF que representa una de las mayores cargas tributarias que tiene que soportar el contribuyente, con base en el peso que tiene el gravamen a las rentas del trabajo y como figura central en la imposición directa[581].

El principio de igualdad en materia tributaria en cohesión con el principio de capacidad económica y progresividad cuya actuación forma parte de la justicia tributaria, pueden hallarse vulnerados si a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el legislador faculta que un ciudadano pueda contribuir por encima de su personal capacidad repercutiendo por tanto en desigualdad ante el derecho tributario. Es por ello, que al ser considerado el IRPF como una de las figuras que mayor carga representa para el contribuyente y acorde con el deber constitucional de contribuir, sea necesario analizar más exhaustivamente la función y el alcance del principio de igualdad tributaria a la hora de establecer este impuesto, para instar que ante dos escenarios iguales en razón a la capacidad del sujeto, perciban idéntico tratamiento tributario[582].

Nos recuerda la STC 19/2012, de 15 de febrero (FJ 2), que es doctrina reiterada, del

---

[581] El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforma, sin lugar a dudas, el tributo con mayor relevancia política, social y económica en el Estado español, desde la esfera recaudatoria, por lo que representa el ingreso impositivo más importante de España, conforme a la Agencia Estatal de Administración del Estado (AEAT), en el año 2012, lo recaudado por IRPF alcanzó a 70.619 millones de euros, un 41,89% de todo lo obtenido por el gobierno, en contra de los 50.464 millones de euros que significó el IVA, por ello, es la contribución con mayor cantidad de obligados tributarios, poco menos de 20 millones, soportando el principal debate político, al concentrar los desacuerdos en razón de Política Fiscal del IRPF sobre los principios de generalidad, igualdad y progresividad que componen el artículo 31.1 de la Constitución Española, como base de un sistema tributario justo.

[582] El Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas es un tributo de máxima importancia para concluir garantizando la disposición del artículo 31 de la Constitución Española, que reclama la cooperación de todos «para el mantenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo fundado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, podrá tener alcance confiscatorio».

Tribunal Constitucional que dada su estructura y hecho imponible, "el IRPF es el instrumento impositivo fundamental para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, razón por la cual resulta ser uno de los apoyos estructurales del señalado sistema"[583].

En esta misma línea, DE LA MORENA MORÁN y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN sostienen que "esta personalización, hace del IRPF el impuesto base del sistema tributario, donde se halla la mayor personificación de los principios constitucionalmente reconocidos, es decir, en normas de alcance jurídico que aún sin supuesto de hecho definido y constituyendo parte como motivo de argumento de una ordenación positiva de un Derecho más justo, articulan toda configuración preceptiva e inclusive se aceptan como criterio justo en materia tributaria"[584].

Por el mismo motivo, señalar que el Impuesto sobre la renta de las personas físicas es el modelo de impuesto justo, que respeta los principios a la hora de gravar la capacidad económica para obtener una adecuada redistribución de la carga tributaria en consonancia con la misma[585].

Desde esta perspectiva, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal[586] y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y

---

[583] En igual sentido se expresan las anteriores SSTC 209/1988, de 10 de noviembre; 45/1989, de 20 de febrero; 134/1996, de 22 de julio y 182/1997, de 28 de octubre.

[584] DE LA MORENA MORÁN, S. y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *op. cit.*, pág. 3. Estos autores también apuntan, *loc. cit.*, págs. 3 y 4, que «con los principios de justicia tributaria proyectados en el artículo 31 CE, el IRPF responde a la noción de tributo concordante con la obligación constitucional y compleja que es el deber de contribuir, personalización que es posible interpretar de la Exposición de Motivos de la Ley 40/1985, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la que se reconoce al IRPF como el utensilio más adecuado para la redistribución del patrimonio y la solidaridad (en vigor en el Preámbulo de la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF), aspectos que, por su importancia, requieren ser vinculados concisamente con la disposición de Estado social y democrático de Derecho consignado en el artículo 1.1 CE, fundamento y principio superior de la articulación de toda sociedad política organizada».

[585] Véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El IRPF y los principios constitucionales de justicia tributaria, Una relación controvertida», en VV.AA., *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 1917-1930.

[586] «Este impuesto del IRPF se caracteriza por comenzar desde el origen personal del sujeto pasivo y no desde el canon real de la renta alcanzada. Esta caracterización del impuesto expresa que cualquier contribuyente que obtenga renta deberá sentirse sometido al impuesto, implantando con ello, que todos los ciudadanos deben contribuir al mantenimiento de las cargas públicas cuando tengan la bastante capacidad económica, para alcanzar la uniformidad en el empleo de los tributos de los pretendidos tributarios». Cfr. GOROSPE OVIEDO, J.I.: «El artículo 31.1 de la Constitución española y su proyección sobre el IRPF», en VV.AA., *Libro homenaje a Don Íñigo Cavero Lataillade*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 339-350.

familiares. Es por ello, que a la opción de tributar de forma individual o conjunta, sólo se pueden acoger las personas que formen parte de alguna unidad familiar. Dentro de las modalidades de la unidad familiar, nos detendremos en las cuestiones que han tenido más controversia al respecto, como han sido el tratamiento fiscal en la tributación conjunta, lo que nos servirá para someter a contraste si el régimen legal de tributación adoptado en la Ley del IRPF se configura dentro del principio de igualdad tributaria.

Las dos modalidades del concepto de unidad familiar a efectos de tributación conjunta del IRPF, aparece contemplado expresamente en el artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las define como, la integrada por los esposos no separados legalmente y, en todo caso, por los hijos de menos de 18 años, que cohabiten con los padres y también el desempeño para los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente de la patria potestad prolongada o rehabilitada. Dejando claro en su apartado segundo que en los procesos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, constituirá otra variedad de unidad familiar, la integrada por unidades familiares monoparentales, formada tanto por el padre como la madre y cuántos hijos tengan en custodia cualquiera de los mismos, de forma, que una persona casada que no se haya separado del cónyuge, aun cuando no conviva con él, no podrá agregarse a una unidad familiar aunque los hijos estén a su cargo.

Así, la noción de unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rechaza que las parejas de hecho y, en común, a todos los mayores de edad solteros o separados sin hijos, tengan para englobar ni una sola de las formas de unidad familiar referidas. Con arreglo a ello, si tendrán facultad para declararse como unidad monoparental la creada por cualquiera de los padres y cuántos hijos tengan en común, por lo que el otro padre declarará de forma individual.

La intención de un impuesto individual sobre la renta de las personas físicas de naturaleza general, personal y progresiva, surgió con la reforma tributaria de 1978 en el Estado español, aunque ha estado en distintas figuras emanadas de las diferentes finalidades de política económica y social que se han modulado por medio de este tipo impositivo. El procedimiento fue iniciado con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la aglomeración forzosa de las rentas de la unidad familiar, en un solo impuesto de propiedad progresiva que consideraba como impositor a la persona, estuvo en el origen de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero de 1989, que exigió transformar la regulación del impuesto para adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual, quedando la ordenación conjunta como una opción para aquellas unidades familiares que así lo decidieran.

Al respecto, resultan interesantes las repercusiones que ha tenido el enjuiciamiento de algunas sentencias recientes del Tribunal Constitucional dentro del recurso de

inconstitucionalidad, para dilucidar si el régimen legal de tributación en el IRPF de las rentas y cargas familiares del sujeto pasivo contribuyente son acordes desde la perspectiva del principio de igualdad en materia tributaria.

En consecuencia, el régimen legal de tributación en el IRPF de las rentas y cargas familiares en el tratamiento fiscal de la tributación conjunta, ha venido acompañada de una gran polémica desde que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, declarara la inconstitucionalidad de los preceptos del artículo 4.2, de la primera Ley 44/1978 que establecía la obligación del régimen de tributación conjunta y solidaria de la unidad familiar en el IRPF, basada en la acumulación de rentas de todos los sujetos pasivos, mientras que podían tributar individualmente los sujetos que no formaran parte de la misma.

De hecho, como escribe PATÓN GARCÍA "esta normativa configuraba el tributo sobre la base de un impuesto de grupo, como lo calificó la STC 45/1989, de 20 febrero (FJ 7), lo cual llevó a la declaración de inconstitucionalidad originada por el cúmulo obligado de las rentas familiares, al quebrantar los principios de igualdad (artículo 14 CE), capacidad económica (artículo 31.1 CE) y protección a la familia (39.1 CE). Así, la vulneración constitucional se producía fundamentalmente porque la familia -unidad familiar- soportaba una mayor carga tributaria a causa de la agrupación regulada de las rentas de sus contribuyentes en comparación con la que sufrían las uniones de hecho o sin lazo matrimonial, de forma que los cónyuges soportaban tácitamente un tratamiento fiscal desfavorable"[587].

El Tribunal Constitucional tuvo también ocasión de manifestarse sobre el sistema de tributación de la unidad familiar que el IRPF había previsto en su primera Ley, en su Sentencia

---

[587] PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 127. Además, esta autora continúa diciendo que «el IRPF resulta un impuesto original que grava todos los beneficios aplicables al individuo, implantando una diferencia de trato en relación con los devengos que efectúa el individuo, diferenciando la carga tributaria en aplicación de sus incidencias familiares y personales para impedir con ello una probable interrupción y alejamiento entre tributos y la auténtica capacidad económica del sujeto en la que el IRPF aspira a cambiar su objetivo. De ahí, que se diga que conforma el prototipo de impuesto justo y equitativo, por el que ya desde la década de los sesenta, el IRPF ha supeditado a tributación la renta íntegra con libertad de sus principios, apoyándose en la consecución de la clasificación que históricamente se hacía de impuestos directos e indirectos en la imposición para la obtención, tenencia, propiedad y utilización como principios más leales para revelar la carga tributaria de manera más adecuada a la capacidad económica del contribuyente contra los sistemas impositivos que reincidían sobre una cantidad pequeña de personas y se sobreponían a distintos tributos de ganancia. Es el IRPF, por ello, en el que más se logra individualizar la justicia tributaria a través de la distribución de la carga fiscal en la capacidad económica, igualdad y progresividad, aparte de conseguir suministrar a todos los estímulos económicos precisos a conductas que beneficien la marcha de la economía, formación social, así como otras medidas para lograr indefinidos objetivos de redistribución nacional (art. 131 CE)».

209/1988, de 10 de noviembre, cuyos pronunciamientos básicos se realizaron en base al respeto del principio de igualdad tributaria, así, como los de capacidad económica y progresividad.

Para ALONSO GONZÁLEZ "básicamente se acusa por parte del demandante la diferenciación por motivo de matrimonio que se hace patente en la obligada tributación por el régimen de acumulación de rentas y de declaración conjunta, considerándose que se atacan, principalmente, los artículos 14, 31.1 y 39 de la Constitución"[588].

En efecto, el IRPF es un impuesto que se caracteriza por ser personal[589], pero esta consideración se configuraba también por la obligada introducción de diferentes en una unidad tributaria designada como "unidad familiar", con el propósito de crear una carga tributaria mayor sobre los cónyuges, en relación del que con igual capacidad económica, no lo está, lo que de este modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad tributaria, al resultar de todo punto discriminatorio.

La línea jurisprudencial seguida por el Alto Tribunal entiende que "como mandato procedente de los artículos 14 y 31, es imprescindible que la sujeción conjunta no aumente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le concerniría a cada uno de los sujetos pasivos incorporado en la unidad familiar en atención con su capacidad económica personal, de forma que la sujeción conjunta no obre como un elemento que incremente la carga propia de cada uno de los sujetos en analogía con la que obtendrían si con igual capacidad económica, la obligación hubiese sido separada. Dada que existe un cupo único que permite la sujeción conjunta, esta restricción constitucional debe definirse en la confirmación de que esta cuota única no debe superar en su valor del que resultará de englobar las cuotas separadas que pertenecerían a cada uno de los individuos pasivos, ahora bien, obviamente sí puede ser escasa si

---

[588] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., pág. 59. Entiende a su vez, este autor, *loc. cit.*, que «posiblemente la actuación del Tribunal Constitucional más conocida a nivel popular y de mayor impacto en el plano jurídico ha sido la destrucción, a través de dos sentencias del sistema de tributación de la unidad familiar que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas había conocido. Esas Sentencias son la número 209 de 1988, de 10 de noviembre (FJ 10), y la número 45 de 1989, de 20 de febrero, cuyos argumentos básicos se desenvuelven en torno al respeto al principio de igualdad y también a los de capacidad económica y progresividad».

[589] El Tribunal Constitucional en su reiterada Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (FJ 5) determina que «dada la correspondencia racional de un impuesto personal y directo sobre la capacidad de las personas físicas es la sujeción separada, esto es, la imposición separada al tributo de cada una de estas, la sujeción conjunta que conlleva por sí sola un trato distinto, únicamente será constitucionalmente aceptada en la magnitud en la que se haya construido en un juicio que sea favorable con el fin que persigue la norma, es decir, en la cuestión que estamos dilucidando, en el entendimiento de que esta imposición conjunta es indispensable o al menos fundamental para fijar la renta de los diferentes sujetos». Por tanto «del contraste entre la situación de los sujetos contribuyentes según estén unidos o no en matrimonio ha de derivarse la contestación a la invocada trasgresión del principio de igualdad».

el legislador utiliza además esta herramienta de la sujeción conjunta, que resultaría ser injustificable, para obedecer con la obligación de salvaguardar a la familia que le viene impuesta por el artículo 39.1 de la Constitución"[590].

Tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforma uno de los puntales que sostienen la configuración de nuestro sistema Tributario. Se trata de un impuesto donde el principio de igualdad en materia tributaria, haya su mayor proyección. Es por este motivo que este tributo es el instrumento más adecuado para conseguir las finalidades de redistribución de la renta y de solidaridad que defiende la Constitución y que llenan de argumento al Estado social y democrático de Derecho, que viene dado por su generalidad.

Pero con paso del tiempo, el proyecto original del IRPF tuvo que ser modificado en diferentes tentativas, llegando a la creación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en que se lleva a cabo la renovación de la tributación conjunta o familiar que se asienta en este ámbito. En la misma, se analiza la actualización del sistema tributario español desde un panorama esencial y completo que ayudará a la superación de la fórmula del crecimiento y de la competencia, disposición que se ajusta al escenario general y económico del Estado español. Los cambios que se plantean se integran en la corporación normativa moderna, conservando en lo admisible la ordenación de los contenidos hoy por hoy actuales y la capacidad que se supone apropiada. En su artículo 1 específica la naturaleza del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas atribuyéndole una condición particular e inmediata que impone, según los principios constitucionales del art. 31, entre los que se encuentra especialmente el principio de igualdad en materia tributaria, el beneficio de las personas físicas en relación con su capacidad y sus condiciones individuales y familiares[591].

---

[590] Al respecto, afirma RODRÍGUEZ BEREIJO que «estas dos sentencias, SSTC 209/1988, de 10 de noviembre y 45/1989, de 20 de febrero, son especialmente notables -en lo que ahora nos interesa- porque representan una línea jurisprudencial que, partiendo de la aplicación conjunta del art. 14 y 31.1 CE, establecen una conexión indisociable entre ambas manifestaciones del principio de igualdad de significado unívoco, afirmando la existencia de un derecho fundamental a la igualdad tributaria de cada uno a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica. Derecho fundamental a la igualdad contributiva, ex arts. 14 y 31.1 CE, amparable en términos del art. 53.2 y art. 41 LOTC» (*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)*, cit., pág. 134).

[591] Pues bien, nos dice CARBAJO VASCO que «si los sistemas tributarios no consiguen mantenerse fuera de los cambios que se producen en los entornos sociales, económicos, técnicos, políticos, etc., resulta evidente que la organización y los contornos principales de los tributos, deberán edificarse a partir de la individualidad de los derechos y de las obligaciones (de las que concurren, naturalmente, los tributos) de los habitantes; ello, es especialmente verdad en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el cual, por su propia definición y naturaleza, ha de centrarse en la capacidad económica de la persona y su contribuyente es la persona

Ahora bien, como se ha advertido, la justicia tributaria y especialmente el principio de igualdad, demanda que a igual capacidad económica se adquiera igual trato en el IRPF y por ello, es en perfiles de justicia e igualdad, debe protegerse la singularidad y libertad de los contribuyentes en su compromiso con la tributación. No obstante, la unidad familiar debe considerarse y tenerse presente como forma de afectar a la capacidad económica por el legislador a quien corresponde reconocer no sólo la existencia de un sistema de familiar conjunta de carácter optativo, sino también, darle reconocimiento a los diferentes estados familiares que por resultar más onerosas han necesitado de la aplicación de exenciones, deducciones o reducciones, con el objeto de que se devengue igual impuesto[592]. Es decir, un trato fiscal más favorable para los individuos que están vinculados con la unidad familiar, con el fin, de zanjar el presunto trato discriminatorio y conseguir que todos los individuos contribuyan sobre la base del principio constitucional de igualdad en materia tributaria[593].

En consecuencia, no se descarta que cualquiera de los privilegios o beneficios tributarios puedan tener una justificación racional por motivos fundamentados y puedan introducirse como utensilios designados a conformar materialmente el gravamen tributario de todas las personas que se hallen en la misma correlación con el hecho imponible, y por ello, en idénticos modo de proceder establecidos por la ley. De forma opuesta, cuando la liberación de la carga o beneficio fiscal limita su alcance a un concepto que igualmente puede acreditarse de diferentes sujetos y a

---

física, aislada de toda relación colectiva, artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 e noviembre del IRPF. Cualquier cosa que afecte al sistema tributario, en aplicación a distintas actitudes públicas o principios tributarios, y ataque a esta personalización sin duda de la imposición conjunta o la interrupción de adeudos tributarios entre cónyuges en el IRPF, va en contra de esta inclinación mundial y del modernismo de los estados» («Impuestos y género, Algunas reflexiones», en *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, pág. 84).

[592] DE LA MORENA MORÁN, S. y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *op. cit.*, pág. 5. Entienden éstos, *loc. cit.*, pág. 12, que «frente a lo que se deba entender por equitativa en la carga tributaria como consecuencia de que toda exoneración, se haya esencialmente conectada con la capacidad económica. Debe interpretarse que de la exención derivará el concepto de tributo como mecanismo adentrado en una idea aprovechada para la asistencia del movimiento social, que no deja de ser todo objetivo de la política fiscal y que en ningún caso debe ser entendido como instrumento en contra de la justicia, como aquella justicia por la que cada uno contribuye en función de la riqueza de la que disponga».

[593] Finalmente, extraer que «la imposición conjunta quedaría justificada solamente, en la virtualidad de unas correlaciones jurídicas concretas que no mantienen correspondencia forzosa, con el supuesto aumento de la capacidad económica que para los integrantes de la familia aparecería de su pertenencia a ésta. Las repercusiones jurídicas que el legislador exprima de esta disconformidad, la diferencia de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en comparación con los que no se hallan, sólo podrán ser aceptadas, según lo acordado, en la medida en la que también puedan ser ajustadas y convenientes con tal diferencia, excepto que en la forma, en que la realización del mandamiento comprendido en el art. 39.1 CE ésta sea además contemplada por el legislador para otorgar para otorgar a los componentes de la unidad familiar un tratamiento fiscal más beneficioso que el que obtienen los individuos no incluidos en unidad alguna» [Sentencia TC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 6)].

pesar de ello, se descarta del beneficio tributario, se hace patente las excepciones injustas y por consiguiente la violación del principio de igualdad en materia tributaria.

En fin, con todo lo expuesto, está por justificar, que se haya conseguido una eficaz redistribución de la riqueza a través del IRPF, ni que este impuesto sea el que mejor sirva para la concesión de la justicia tributaria en la actualidad, toda vez que sus efectos producen distinta carga para los sujetos que con un mismo nivel de capacidad económica, sus ingresos se hayan producido por distintas fuentes.

## A. Modalidades de unidad familiar en el IRPF

En el ámbito tributario la conformación de las modalidades de la unidad familiar son relevantes para el tratamiento de la imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si se tiene en consideración las diversas necesidades económicas y situaciones familiares que son sometidas a tributación.

En un principio, en la transcripción inicial que se dio en la Ley 44/1978 y tras la modificación adoptada por la Ley 48/1985 del IRPF se estableció en un único sistema de tributación, la imposición conjunta y solidaria al impuesto, como contribuyentes pasivos, de quienes se integran en una unidad familiar, manifestada como unidad económica indispensable para someterse a tributación. El Tribunal Constitucional manifestó al respecto, que esta regulación al no admitir la posibilidad de optar por declaraciones separadas, resultaba discriminatoria por cuanto que "la obligada introducción de diversos sujetos en una unidad tributaria para retenerlos en conjunto a un tributo de naturaleza individual no debe ser injusta, pues de otra manera dañaría, solo por esto, el principio de igualdad". En consecuencia, la agrupación de las rentas de todos los que integran esa unidad familiar, unida a la acción de una escala progresiva, conllevaba una discriminación frente a situaciones de hecho y similares, enfrentada especialmente por su afectación, al principio de igualdad en materia tributaria[594].

---

[594] Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas es un tributo de gran importancia y primordial para la realización de la indicación del artículo 31 de la CE, que requiere la participación de todos «para el mantenimiento de los gastos públicos en atención a su capacidad económica por medio de un sistema tributario justo sugerido en los principios de igualdad y progresividad que, no podrán tener alcance confiscatorio». Hay que decir que, el principio de igualdad tributaria junto al Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), modelo medular de la tributación directa, es en la que más demanda la exigencia de que ante realidades iguales de capacidad económica del individuo se reciba igual respeto en el trato ante la tributación. Al respecto puede verse ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», en *Derecho privado y Constitución,* núm. 16, 2002, págs. 68 y 69; LÓPEZ CARBAJO, J.M.:

Nuestro Alto Tribunal con la vista puesta en lograr mayores niveles de personalización del impuesto señala que "la relación razonable de un tributo individual y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada y personal ante el impuesto por cada sujeto pasivo que la integre, sujeción conjunta que supone como privativa un trato diferente, únicamente será constitucional y aceptable si en la forma y modo en la que se haya creado está basada en un razonamiento conforme con el fin de la medida adoptada, ello significa, en cualquier caso que en el razonamiento de que la noción de sujeción conjunta es realmente precisa y como poco, más beneficiosa para la determinación de la renta de los diferentes sujetos" [595].

Ciertamente, la carga tributaria a que cada individuo debe enfrentarse es en función de su capacidad económica y el régimen para formalizarla ha de ser determinado a través de normas que realmente doten a cualesquier persona de un mismo trato tributario y no ingieran entre todos distinciones provenientes de su propia posición personal, o de los vínculos que tengan entre ellos y otras personas[596]. A este tenor, resulta que "el requerimiento derivado de los arts. 14 y 31 CE, hace necesario que la imposición conjunta no aumente la carga tributaria que, con acuerdo a las normas generales, le afectaría a cada cual de los sujetos pasivos incluidos en la unidad familiar con arreglo a su correcta capacidad económica, de forma que la sujeción conjunta no ejerza como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que obtendrían si, con igual capacidad económica, la tributación se hiciera separada. Convenida la realidad de la cuota única que la imposición conjunta conlleva, cabe pensar, que esta precisión constitucional confirma que comparativamente la cuota única no debe exceder en su importe de

---

«Situación actual y tendencias de futuro del IRPF en los países de la OCDE y de la UE, ¿Está el IRPF en una encrucijada?», en *Principios, Estudios de economía política*, núm. 3, 2005, págs. 102 y 103 y CORRAL GUERRERO, L.: «La unidad familiar como sujeto fiscal», en la *Revista española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXXII, núm. 158, 1982, págs. 515-530.

[595] Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero (FJ 5). En ella, se hacen unas efímeras reflexiones para determinar qué debe interpretarse por «sujeción conjunta y solidaria» de distintos sujetos a un tributo como el IRPF de naturaleza individual y que grava la renta de los individuos pasivos con arreglo a su importancia económica y condiciones personales y familiares. A lo que hay que responder que «en la sujeción conjunta varios sujetos son contemplados como partes que componen una unidad tributaria o contribuyente, de forma que la exigencia tributaria básica que concierne a cada uno de ellos se sintetiza a través de la designación de una cuota única, conveniente al grupo, de la unidad tributaria en materia».

[596] Reconoce ZORNOZA PÉREZ que «es evidente que lo que finalmente establecerá que el TC admita ilegal y por ello inconstitucional la diferencia de tratamiento fundada en la Ley del IRPF entre los matrimonios incluidos en una unidad familiar y los individuos que pagan impuestos por separado, será la imprudencia de esta diferenciación. No solo porque la discriminación por sí sola esté carente de razonamiento, sino porque fallará el argumento que justifique la conexión de conformidad introducida entre los recursos empleados y la finalidad pretendida, dado que los resultados de las disposiciones sometidas a juicio no son equilibradas al fin que procuran lograr, ya que el abuso de la imposición que comportan los cónyuges al acumular sus ingresos no es proporcionado al aumento de capacidad económica, que deviene para ambos de la relación habitual» (*op. cit.*, pág. 173).

la que nacería de englobar las cuotas disgregadas que equivaldrían a cada unidad de sujetos pasivos, si bien, como es evidente, siempre puede ser menor si el legislador adopta este mecanismo de la sujeción conjunta, como injustificable, para desempeñar el compromiso de preservar la familia que le imputa el art. 39.1 de la Constitución"[597].

El hecho de la obligación de tributación conjunta y con agrupación de las rentas en el IRPF, promueve la manifestación de inconstitucionalidad que efectúa la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/989, de 20 de febrero y acreditó la llegada de la derogada Ley 18/1991 del IRPF (art. 87.2), quien concluyó la dificultad a través de un método de doble cuota con naturaleza voluntaria, es decir, definió dos modalidades de "unidad familiar" en el que el sujeto pasivo integrado en una unidad familiar debía elegir entre la imposición de forma conjunta o de forma individual, concediendo cuantías diferentes en cada cuestión.

Efectivamente, esta reforma de la Ley 18/1991 del IRPF, ya derogada, eliminaba los problemas de la regulación anterior y establecía como regla general la tributación marcadamente individual, quedando el sistema de tributación conjunta como una simple elección a la que debían ampararse alternativamente en función de las personas físicas partícipes en cualquiera de las unidades familiares que de tal forma lo dispusieran y que permanecieran dispuestas en la ley.

La nueva redacción de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 en su artículo 87, reconocía las recientes modalidades de "unidad familiar" a las que podía acogerse cualquier sujeto, a la hora de redactar la declaración de la renta, a saber: primero, en caso de vínculo matrimonial, la formada por los esposos no separados legalmente y, si existieran,

---

[597] En efecto, entiende el Tribunal Constitucional que la violación del art. 39.1 C.E. que el sistema de acumulación de rentas involucra y origina ante todo, por idénticos argumentos que llevan a reconocer que tal técnica no es compatible con el principio de igualdad. Afirmando con ello, que «si la carga tributaria que actúa en un individuo que participa en una unidad familiar es más grande que la que soporta otra persona con análogo grado de beneficio, pero no constituido en una unidad de esta especie (o, lo que es igual, más grande que la que cargaría ese mismo sujeto si por el contrario no formara parte de una familia, a causas fiscales), es claro que no sólo se lastima el principio de igualdad, sino que simplemente se dirige en continua oposición del mandamiento constitucional que establece la garantía familiar, a la que, al proceder así, no sólo no se desprotege, sino que claramente se la quiebra» [STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 7)]. Continúa el Alto Tribunal expresando que la influencia que el sistema de conjunto de rentas tiene sobre la división de trabajo en la matriz del matrimonio y, en singular de la mujer a la hora de optar por el mismo, debe ser respetuosa con la igualdad entre los cónyuges que alienta la Constitución, pues «esa igualdad se advertirá posiblemente afectada cuando la voluntad de elección u ocupación de cualquiera de los cónyuges se contemple condicionada por los efectos económicos que, en el razonamiento de la normativa tributaria, se continuarán de su nominación y, se entiende nada probable que el sistema de acumulación de rentas, después que acrecienta la carga tributaria familiar, desestima, por mencionar algo, el trabajo realizado externamente del domicilio del factible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa».

los hijos menores de 18 años, con excepción de los que, con la aprobación de sus progenitores vivan con independencia de estos, y también, los hijos que judicialmente hayan sido incapacitados con mayoría de edad y sometidos a patria potestad continuada o restituida, que residan con los mismos. Segundo, en defecto de unión matrimonial o divorcio, las unidades domésticas monoparentales, creadas por un progenitor aislado y todos los hijos no liberados que cohabiten con éste independientemente de que los mismos sean adoptados, o vengan de una anterior relación conyugal o hayan estado concebidos previos al matrimonio. Tercero, cualquier otro modelo familiar, diferente de los anteriores, no formará una unidad familiar con fines del IRPF. Por ello, nadie puede sentirse porción de varias uniones familiares en idéntica época[598].

Este nuevo modelo de sistema de tributación familiar descrito anteriormente y promulgado a raíz de la citada STC 45/1989, fue ampliamente discutido por la doctrina por su complejidad interpretativa en su regulación, lo que motivó su desaparición por la nueva redacción dada al mismo en la Ley 40/1998 y la de la Ley 46/2002 y posteriormente por la Ley 35/2006, que han seguido fomentando la facultad de optar entre imposición conjunta y separada, dejando también el concepto de unidad familiar, sin embargo con efecto más limitado.

La reforma acometida en la vigente Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece con carácter general la tributación individual para cada contribuyente que percibe la renta. No obstante, se muestra de acuerdo con la facultad de elegir entre la tributación conjunta e individual para individuos que componen la unidad familiar ya que aparecen fijadas por la Ley con carácter imperativo al objeto fiscal, dado que nuestra Constitución española al mencionar el amparo social, económico y jurídico familiar en su art. 39.1, no define un modelo matrimonial concreto.

Con la actual norma en vigor, se resuelve el problema que se daba de desigualdad de trato en el IRPF respecto del tratamiento fiscal que recibían las unidades familiares, por cuanto no se protegía a la familia fundada en la unión legal de la pareja, ya que impositivamente se la consideraba inferior a la pareja de hecho. Al respecto, cabe conculcar que en la actualidad se dispone explícitamente la facultad de que los consortes no separados legalmente puedan detentarse por el supuesto de tributación conjunta cuando lo estimen adecuado.

---

[598] Como ha señalado el Tribunal Constitucional, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, instituye el apoyo estructural más importante de nuestro sistema Tributario. Se considera un impuesto base en el que los principios tributarios de capacidad económica, de igualdad y progresividad, reciben su más adecuado impulso. Es por este motivo, que el IRPF es el mecanismo más adecuado para obtener la finalidad del poder redistributivo de la renta y llevar a cabo la solidaridad que la Constitución protege y que llenan de significado al Estado social y democrático de Derecho, por condición de su generalidad.

Así pues, parece también que persiste la compleja problemática de la igualdad, respecto de las parejas citadas en la mencionada norma, que deviene del reconocimiento que realiza solamente de los "cónyuges que no están separados legalmente"[599] y en consecuencia, no se les permite crear unidades familiares que no encajen en ese tipo a efectos fiscales, porque el modelo permitido legalmente es el vínculo matrimonial[600].

En definitiva, el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas solo reconoce a un determinado modelo familiar, el que está basado en el matrimonio y por tanto, sin que exista la posibilidad de formar parte de la unidad familiar a otras realidades sociales de nuestra época, como son las parejas de hecho. Los regímenes tributarios en entornos democráticos y de respeto a la libertad como es el nuestro, deberían ser neutrales[601] respecto de la formalización de la convivencia, sin contemplar de forma tajante las circunstancias civiles de los contribuyentes, ya sea o no matrimonial, para determinar la unidad familiar y la opción de la tributación conjunta.

Ante estas reflexiones, donde la tributación conjunta concede naturaleza familiar a determinados tipos basados solamente en el matrimonio, otorgándole al estado civil una relevancia única, parece cuestionable, si además, se produce en un contexto donde ni la propia Constitución española se decanta, ni hace referencia al carácter matrimonial que influya en el sustrato familiar. Podemos concluir, como ha expuesto MATA SIERRA que "el derecho tributario no puede permanecer al margen ni de la evolución sufrida por el concepto de familia en los últimos años, ni de la política de no discriminación por razón de género que, junto con la búsqueda de la simplificación de la gestión del impuesto, como reconoce el propio legislador en la exposición de motivos de la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF pueden justificar su revisión, sin embargo, también reconoce que se conserva su metodología actual del impuesto

---

[599] El Tribunal Constitucional manifiesta que no existe la posibilidad de que las parejas de hecho (padres o madres que no están casados) puedan optar por la modalidad de unidad familiar del art. 87.2, pues de acuerdo con la Ley, los contribuyente pasivos que conviven en matrimonio serán los únicos que puedan constituir la modalidad de unidad familiar del art. 87.1 LIRPF. Así pues, para configurar la unidad familiar se reclama que exista una sujeción matrimonial [STC 47/2001, de 15 de febrero (FJ 5)].

[600] En las Sentencias del Tribunal Constitucional 47/2001, de 15 de febrero y 212/2001, de 29 de octubre, se expone ante los tribunales la oportunidad de crear como unidad familiar la formada por cada uno de los cónyuges de un matrimonio con sus hijos, por concebir que sería una opción a la que sí pueden acogerse las parejas de hecho. Las citadas sentencias analizan la problemática de si la tributación conjunta a la que pueden acogerse la unidad familiar de los matrimonios, representa una diferenciación de trato fiscal respecto de la imposición individual por parte de las parejas de hecho, resolviendo que no supone tal discriminación, pues por un lado existe la facultad de opción de los que están unidos legalmente y por otro, el sistema en su totalidad, que no resulta más gravoso.

[601] Por consiguiente, este concepto de neutralismo es asimismo quien, de conformidad con el principio de igualdad, le incumbe aconsejar el sistema tributario de las personas que establecen una unidad familiar, de modo tal que su carga impositiva no se vea acrecentada como resultado de la integración.

para impedir que existan cuantiosos desfavorecidos en los matrimonios en los alguien de sus integrantes no logra alcanzar oportunidades laborales, y ello consigue beneficios exclusivamente uno de los miembros de la pareja, como permiten ser las situaciones de distintos jubilados con ingresos de importe reducido, o de algunas familias numerosas"[602].

Parece por tanto, que el mantenimiento de la opción de tributación conjunta a través de una medida de carácter tributario, obedece a razones de protección económica a la familia[603], si atendemos el criterio de IGLESIAS SUÁREZ "la carencia de instrumentos de promedio de devengo u otro mecanismo positivo orientado a la adecuación de la carga fiscal de la familia y la moderación de los incentivos fiscales de carácter familiar -en realidad, sólo la escasa cantidad de reducción por la imposición conjunta- lleva a que el amparo fiscal de la familia en el terreno del IRPF español tenga que apreciarse muy limitado"[604].

Ciertamente, recobrar la igualdad en el tratamiento tributario de las situaciones particulares y de la familia es lo que se procuraba básicamente en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no obstante, el legislador ha optado por mantener el mismo tratamiento actual de la imposición conjunta para no ocasionar daños a grupos como son las mujeres para acceder al mercado laboral. Es evidente, que la probabilidad de elegir la tributación conjunta puede llegar a ser más favorable para aquellos casos en los que sólo uno de los miembros obtenga rentas, por el contrario, esta expectativa de

---

[602] Al respecto, dice MATA SIERRA que «el derecho tributario ha perdido una ocasión magnífica de adelantarse al derecho de familia, mucho más conservador y diseñar un concepto de unidad familiar, a los efectos de la tributación conjunta, que contemple la demanda social de igualar la posición de los matrimonios y de las parejas de hecho so pena de generar discriminaciones contrarias al principio de igualdad en la ley, diga lo que diga la doctrina de nuestra jurisprudencia constitucional» (*op. cit*., págs. 101 y 102).

[603] Entienden GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y LÓPEZ LÓPEZ que «la política fiscal y especialmente el IRPF no debe ser una herramienta que se aproveche para conceder estímulos a definidos comportamientos que, como alguien solicita, cooperen al cambio del modelo social y económico. Convendría que fuese un tributo neutral que comprendiera las situaciones propias y familiares del sujeto pasivo, sin conducir la colectividad en torno a un patrón que a juzgar por los legisladores de cada momento consideran el mejor» («El IRPF en España, Aspectos y evolución de la tributación familiar», en *Anuario jurídico y económico escurialense,* núm. 46, 2013, págs. 392 y 393). Es evidente, que la disposición económica y financiera de la familia no debe estar establecida por apreciaciones fiscales. El IRPF convendría que se dedicase sólo a obedecer de forma adecuada y eficaz, las funciones propias de un impuesto de esta naturaleza que se derivan a la recaudatoria y la redistributiva, con diferentes opciones de tributación, individual o conjunta. El problema que genera la tributación conjunta por aglomeración de rentas es que en carencia de instrumentos supervisores, se provoca un gravamen fiscal mayor a la tributación conjunta frente a la opción de poder hacerla individualizada.

[604] IGLESIAS SUÁREZ, A.; LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., GARCÍA NICOLÁS, C. y DEL ÁLAMO CERRILLO, R.: «Familia y fiscalidad en España, Cuestiones pendientes», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 17, 2009, pág. 20.

tributar resulta negada a las parejas de hecho[605].

En la actualidad y de forma paulatina se va introduciendo por parte de las Comunidades Autónomas a efectos impositivos, la comparación de las uniones matrimoniales con las parejas de hecho aún de manera diversa y de diferentes formas, poniendo de relieve la simultaneidad de distintas legislaciones para su regulación, lo que conllevará a una posible reforma en la legislación tributaria estatal futura donde quede también recogida la propagación de distintas formas de coexistir en colaboración con otras distintas a la familia tradicional y pueda servir para solventar las desigualdades que para estas implica el impuesto matrimonial, introduciendo a través del principio de igualdad un tratamiento tributario abierto a las nuevas formas familiares, puesto que el mismo, es exigible de igual manera tanto al sistema fiscal como a cualquier impuesto en particular[606].

Efectivamente, solo una minoría de las Comunidades Autónomas han convenido la normalización de la situación en que se encuentran las parejas de hecho respecto a las de matrimonio, permitiendo dotarlas de una cierta formalización jurídica. Sin embargo, el hecho de que el IRPF sea un impuesto estatal ha suscitado que la equiparación haya sido parcial y diversa, dado que no tienen capacidad para regularlos, al corresponder ésta únicamente al Estado. Esta equiparación de las situaciones de hecho con respecto a los matrimonios, ha actuado solo en las deducciones en la cuota del IRPF, como es el caso de la Comunidad de Madrid, es decir, en aquellos casos en los que la equiparación se considera favorable para las mismas, ya que en los aspectos desfavorables como la aceptación de deducciones de gastos en el impuesto no ha sido posible.

---

[605] Para un análisis en profundidad de las diversas características que plantea el tratamiento fiscal de la familia en el IRPF puede verse FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.: «IRPF y familia en España, Reflexiones ante la reforma», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 8, 2002, págs. 1-34.

[606] Por lo que respecta a la integración de las parejas de hecho, entiende ESTEVE PARDO que «en el actual sistema tributario español, las parejas de hecho encuentran únicamente cierto reconocimiento -parcial y desigual- de lado de la acción legal de las Comunidades Autónomas. La reglamentación tributaria del Estado, a contraste de lo que ocurre en otras áreas del derecho, desconoce hasta la actualidad a las situaciones de hecho, tanto a las puras como a las que han legitimado de cualquier forma su situación. En efecto, hay Comunidades Autónomas (Andalucía, Cataluña, Madrid, Navarra y País Vasco) han comparado en distintos niveles y a raíz de distintos tributos las uniones de hecho a los cónyuges. Ello se ha originado a causa de la autorización por varias Comunidades Autónomas de órdenes que regulen las parejas y uniones de hecho, normas que han consentido llenar de una efectiva legalización jurídica a las parejas de hecho y proteger así la primera dificultad que desde la certeza jurídica y del principio de legalidad que su misma condición de hecho trazaban en Derecho Tributario» («Las uniones de hecho ante el Derecho Tributario», ponencia presentada en las *XIII Jornades de Dret Catalá a Tossa,* celebradas bajo el título *Quarta Ponéncia, Parelles de Fet, Balanç i Perspectives* [en línea], Gerona, 2004, pág. 1, Disponible en http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm [Consultado el 1 de julio de 2015]).

## *XII. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ENTRE CONTRIBUYENTE Y ADMINISTRACIÓN*

Es sabido que los tributos deben establecerse por ley y por tanto, la Ley General Tributaria ha de acomodarse a las órdenes de disposición de competencias que provienen de la Constitución española basadas en la igualdad de todos los ciudadanos. Al respecto, según la doctrina del Tribunal Constitucional "el sistema tributario debe estar regido por un acervo de principios generales populares capaces de asegurar la uniformidad esencial que admita conformar el régimen jurídico de la organización de los impuestos como un auténtico sistema tributario que asevere la unión del mismo, que es pretensión ineludible de la igualdad de todos los españoles"[607]. Es decir, esta Ley fortalece y regulariza las circunstancias principales que acreditan la igualdad en la obediencia de la obligación constitucional de sufragar los gastos, y por ello, de esta correlación jurídico-tributaria debe reflejarse los deberes y obligaciones, tanto para el obligado tributario como para la Administración[608]. Entonces, puede decirse que tanto la Administración Pública como los contribuyentes, están absolutamente sometidos a la ley.

En efecto, cualquier régimen tributario comporta reglas y preceptos que son las líneas directrices de la coherencia jurídico-tributaria que se procura entre la Administración y los ciudadanos. Esta concepción relacional jurídico-tributaria aparece definida en la LGT en el Título II del capítulo I dedicado a las disposiciones generales, en su art. 17.1[609] donde dispone la

---

[607] STC 116/1994, de 18 de abril (FJ 5).

[608] Entiende DÍAZ SUAZO que la «concisión efectiva de la potestad del Estado de exigir impuestos a sus ciudadanos se traduce en el surgimiento de una serie de relaciones jurídicas y vínculos donde el Fisco actúa como acreedor y los contribuyentes como deudores. La más importante de estas relaciones jurídicas, es sin lugar a dudas la obligación de sufragar impuestos, que facilita al Fisco el control sobre su oportuno cumplimiento. El principio de igualdad actúa ante la relación jurídica que la construcción de un tributo origina entre el Fisco y los contribuyentes como equiparidad que -en tanto fundamento y exigencia mínima del contenido de las normas tributarias- constituye también un límite a la potestad estatal» («El principio de igualdad de las partes ante el impuesto y los nuevos tribunales tributarios y aduaneros» [en línea], en *Letras jurídicas, Revista electrónica de derecho*, núm. extra 12, 2011, pág. 5, Disponible en http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3703614 [Consultado el 2 de julio de 2015]).

[609] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de donde podemos extraer que uno de los objetivos importantes que ambiciona obtener la referida Ley, es fortalecer la salvaguarda de la igualdad de los sujetos y la garantía jurídica, así como implantar dispositivos que fortalezcan la pugna en oposición al fraude fiscal, en aras de conseguir una considerable uniformidad el repartimiento del gravamen tributario, como exigencia de igualdad de todos los españoles.

interpretación de lo que se concibe por relación jurídico-tributaria, que sería la totalidad de obligaciones y deberes, derechos y potestades causados por la función de los tributos". Dentro del campo de actividad en la relación jurídica tributaria, entre un organismo público y los obligados tributarios son por igual titulares de derechos, facultades, deberes y obligaciones. Así, se infiere por relación jurídico-tributaria aquella que comprende un conjunto de vínculos y relaciones entre los obligados[610] y la Hacienda Pública, causador por la imposición de los impuestos[611].

Dentro de la esfera en la conexión jurídico-tributaria, los poderes públicos y los contribuyentes son titulares de los mismos derechos, facultades, deberes y responsabilidades. Así quedó recogido con la aprobación de la Constitución española de 1978, al reconocer en su artículo 9.1 que "los ciudadanos y los poderes públicos están sumisos a la Constitución y todo el ordenamiento jurídico". Este precepto nos recuerda que estas relaciones deben realizar un esfuerzo continuo de adecuar las relaciones entre la Administración y los administrados.

El problema surge en esta adecuación de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, puesto que se han venido fundamentando en una posición de supremacía por parte de la Administración tributaria al asumir una serie de privilegios respecto de los obligados, lejos de entender, que en esta relación deben primar los valores y principios que la Constitución española propugna para transformarla en una relación obligacional basada en la igualdad, como contrapartida al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas[612].

La configuración del Estado social y democrático de Derecho recogido en la Constitución, impone la obligación de enmarcar las funciones fiscales dentro de este cerco, como defensa de los valores superiores del ordenamiento jurídico que son los principios de libertad,

---

[610] En el ámbito de la relación jurídico-tributaria, el obligado es el contribuyente que debe sufragar en la Hacienda pública una cuantía de dinero en noción de impuesto. Así lo ha reconocerlo la Ley General Tributaria en su artículo 36.1 al afirmar que «el deber fundamental de cualquier contribuyente se basa en el reintegro de la obligación tributaria».

[611] MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J.: *El coste para la Administración Pública de las obligaciones tributarias*, Tecnos, Madrid, 2012, págs. 26 y 27.

[612] En nuestro entendimiento, la relación jurídica tributaria entre la Administración Pública y el ciudadano no debe tener una posición de superioridad, ni de subordinación entre ambos, dado que los tributos solo se establecen por ley. Por consiguiente, si es la ley quien dispone todos los aspectos relativos a la entidad del presupuesto de hecho, como son la distribución y cuantía de la obligación del tributo, la Administración y el contribuyente están subordinados por igual a la ley, es decir, la Administración como acreedor debe encontrarse con respecto al contribuyente en un plano de necesaria igualdad, al estar este principio reconocido con el principio de legalidad. Otra cosa son las atribuciones de que goza la Administración que pueden constituir ventajas por razones de interés general, pero en ningún caso, existe la posibilidad de imponer al contribuyente su propia voluntad.

justicia e igualdad. Para ello, el ordenamiento jurídico tributario debe reconocer a las personas llamadas a contribuir como ciudadanos y no como súbditos[613], dado que el sistema fiscal y los contribuyentes están sujetos a los principios que la Constitución propugna y al resto del ordenamiento jurídico[614], que vinculará por igual a ambas partes.

Efectivamente, la ley vincula por igual a la Administración tributaria como a los contribuyentes, quienes deben por obligación constitucional respetarla. Trasladando esta afirmación a la relación obligacional tributaria, puede afirmarse con rotundidad que el principio de igualdad exige el trato igual entre la Hacienda Pública y los contribuyentes ante la ley tributaria, dado que ambos sujetos de la obligación tributaria están subordinados a la ley.

No obstante, el Tribunal Constitucional[615] se ha manifestado al respecto y lo justifica diciendo que "no cabe, por tanto, sustentar que la Administración tributaria y el sujeto pasivo se hallen siempre en igual situación como si de una conexión jurídico privada se codeara. Según lo expresado, esa procurada igualdad resultaría objetada por el arto 31.1 de la Constitución que, al conformar la carga tributaria como obligación constitucional, está facultando al legislador para que, ante un sistema tributario justo, adquiera las normas oportunas más eficaces y atribuya a la Administración las atribuciones que sean precisas para requerir y obtener el exigido desempeño de los compromisos tributarios por la posición de los sujetos, privilegios que por su naturaleza colocan a la Administración como sujeto potencial en un estado de preponderancia sobre los contribuyentes". Por tanto, el legislador ante la exigencia de estabilizar la articulación entre la Administración y los obligados, debe otorgar a la Administración poderes y facultades

---

[613] Es indudable que la igualdad en materia tributaria debe ser analizada desde la disposición del trato establecido entre Administración y contribuyentes, dado que hoy en día, resulta improbable sostener la primacía del Estado ante sus ciudadanos, pues estos han dejado de ser súbditos para ser aquellos en los que el Estado ejerce su poder.

[614] Para el logro de esta relación entre la Administración y los obligados, la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, expone en su preámbulo, que como ley congrega y ordena los principios y normas jurídicas habituales de la organización tributaria y se dispone para regularizar las disposiciones primordiales que legitiman la igualdad en el acatamiento de la obligación constitucional de tributar.

[615] En esta sintonía, insiste el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 9), destacando como ejemplo, que «la importancia de la precisión en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el sujeto que en ocasiones se muestra como acreedor de ella, ya que un aplazamiento intensivo en la retribución de los compromisos tributarios tiende a estimar un perjuicio a la Hacienda tributaria de enormes dimensiones. Por otro costado, el establecimiento de un pequeño rédito por retraso en el pago, muy alejado del coste cierto del dinero en el comercio, poseería indudablemente unas consecuencias impulsando en muchas en muchas situaciones que permitiría facilitar demoras al pagar la carga tributaria en previsión de un provecho personal, es evidente, la diferenciación en relación con los contribuyentes que pagan regularmente sus deudas tributarias. En conclusión, los arts. 58.2 b) y 155.1 de la LGT no consideran los supuestos de hecho equiparados, dado que concurren lógicos mecanismos de discriminación entre la posición en que está situado el ciudadano que incide en demora en la consecución de la obligación tributaria y la Administración que reintegra lo injustamente recaudado».

convenientes[616] para cumplir con sus tareas tributarias.

CASADO OLLERO se muestra especialmente crítico con estos intentos de "explicación racional de la doctrina constitucional, por considerar que estas afirmaciones del Tribunal Constitucional habrán de interpretarse por encima de su pura significación gramatical y a la luz de la Constitución, so pena de concluir -lo que sería, a todas luces, inaceptable- que el Supremo intérprete de la Constitución, descuida el mandato del artículo 9.1 de la CE que se limita a ordenar que los contribuyentes y los poderes tributarios están sometidos a la Constitución y a todo el Ordenamiento jurídico, pero más allá de ello no impone ningún deber de sometimiento o sujeción de los ciudadanos a la Administración. Además, informa el autor que mantiene una concepción vigilante de la relación jurídica tributaria, como relación autoritaria y de plano inclinado entre una Administración fortalecida y un obligado tributario, súbdito"[617].

Es indudable que el legislador puede establecer tratamientos dispares no sólo entre contribuyentes sino también entre la Hacienda y los contribuyentes, puesto que ellos no son siempre iguales en todos los aspectos jurídicamente relevantes, nos explica PITTEN VELLOSO, sin embargo, entiende el autor que "aunque sea posible otorgar prerrogativas legales al Poder Público, que lo eleven a Estado de privilegio ante los contribuyentes, es imprescindible que estas ventajas no se califiquen como privilegios efectivos, es decir, como privilegios odiosos, carentes de justificación jurídica, so pena de configurarse una situación de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad"[618].

En fin, es cierto que la Administración tributaria debe dotarse de las prerrogativas

---

[616] Véase CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Capítulo 3, La relación jurídico tributaria y las obligaciones tributarias», en VV.AA., *Comentario sistemático a la nueva Ley general tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 85-104.

[617] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., pág. 8. En este último sentido, este autor, *loc. cit.*, págs. 8 y 9, sostiene que «interesa informar que la supremacía reconocida a la Administración en el ejercicio de las potestades tributarias no emana de una superioridad inherente a la Administración como tal; en el Estado de Derecho la supremacía ni es detentación de poderes o prerrogativas ilimitadas en la forma o en el contenido, ni tampoco constituye una cualidad inmanente de un sujeto o persona jurídica, sino que la supremacía se concede en función de la protección y tutela especial que se otorga a un interés jurídico que lo haga prevalecer de forma eficaz y enérgica frente a los ataques que hipotéticamente pueda sufrir. Por ello, no es que la Administración sea una potencia, sino que son algunos de los intereses cuyo cuidado y gestión se encomiendan institucionalmente a la Administración Pública; intereses que son, en definitiva, los que subyacen en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cuya efectividad justifica la instrumentación legal -con idéntica función instrumental- de diferentes debes de prestación a cargo de los obligados tributarios».

[618] PITTEN VELLOSO, A., *op. cit*., pág. 137. Señala además, que en los procesos judiciales en que se discuta materia tributaria, hay que afirmar, en principio, los mismos derechos y obligaciones al Poder Público y a los contribuyentes.

necesarias para poder recaudar y obtener dinero de los contribuyentes y hacer frente a otros principios vitales como son los referentes al orden social que estarán basados en la solidaridad y redistribución de la carga tributaria, hecho que habrá de hacerse apoyándose en normas justas y aplicadas con criterios de igualdad. Pero no siempre sucede de esta manera, puede observarse con frecuencia que se da más relevancia a las exigencias recaudatorias por parte de la Administración[619] que a los principios constituciones que proclama la Constitución en su art. 31.1 que son trascendentales para la consecución de un sistema tributario justo. Es pues, ineludible que la relación entre la Administración y los administrados, debe ser de igualdad[620].

En general, queremos resaltar que es necesario avanzar en la potenciación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, así lo ha entendido CORDERO GARCÍA al indicar que "esta realidad de reforzar la situación del contribuyente para aumentar las garantías del mismo, no comporta el debilitamiento de la colocación de la Administración, pues el objetivo final debe ser la rectitud e imparcialidad de la actuación administrativa"[621] y por consiguiente, las dependencias entre la Administración y los contribuyentes, debe hallarse regida siempre por la protección de los valores constitucionales, entre los que se encuentra la igualdad[622].

---

[619] La potestad tributaria conferida por la Constitución a la Administración tributaria no es ilimitada, sino que su ejercicio se encuentra obligado al cumplimiento de los límites establecidos en la misma Constitución, lo que lleva a eliminar la idea de relación más poderosa por parte de la Administración respecto de los contribuyentes, dado que en el derecho tributario material, se contempla como una comunicación jurídica necesaria del Derecho Público.

[620] Esta idea plasmada en los ordenamientos positivos, que es denominada por TAPIA C. como «la igualdad de ambas figuras aparece como una expresión de esta actual manifestación. Si el gobierno y el ciudadano se hayan subordinados a la ley tributaria, como un aspecto particular de aplicación del principio de legalidad vigente en el derecho administrativo, el uno y el otro no permiten sino coincidir en un origen de igualdad frente a la que ha sido concebida como una relación jurídico-tributaria» («Bases para un debido proceso tributario, Tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes», en *Revista chilena de derecho*, Vol. XXXII, núm. 2, 2005, págs. 331).

[621] CORDERO GARCÍA, J.A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre y Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre*, 10ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2013, pág. 16.

[622] Para ÁLVAREZ GARCÍA de entre todos los principios constitucionales que deben ser tenidos en cuenta inexcusablemente para una buena relación entre ambas partes, destacan los siguientes:

A) Seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución).

B) Igualdad (artículo 14 de la Constitución).

C) Derecho a la intimidad (artículo 18 de la Constitución).

D) Prohibición de indefensión (artículo 24 de la Constitución).

E) Derecho de petición (artículo 29 de la Constitución).

F) Justicia fiscal (artículo 31 de la Constitución).

G) Protección a la familia (artículo 39 de la Constitución).

H) Progreso social y económico (artículo 40 de la Constitución).

I) Tutela de los derechos fundamentales (artículo 53 de la Constitución).

De este modo, si el poder tributario otorga a la Administración tributaria amplias facultades de actuación dentro del marco de la imposición, será necesario poner freno a esta potestad (pues no hay lugar para una Administración libre de limitaciones jurídicas, insubordinada a la ley o arbitraria) con el ánimo de evitar el abuso indiscriminado de la misma. Entonces, las garantías del contribuyente representarán en el ámbito tributario unos derechos que unificados en principios constitucionales, entre los que se encuentran la legalidad y la igualdad, constituyan el tope del ejercicio al poder tributario. La igualdad entre las partes, parte por señalar que tanto la Administración como los contribuyentes se encuentran sometidos a la legalidad, pues no hay tributo sin ley, lo que acota por sí misma, la potestad tributaria.

Naturalmente, que en el ámbito de las relaciones entre la Administración tributaria y el obligado tributario no cabe pretender una relación de paridad, propia de la que prevalece en otros órdenes, sino precisamente una relación de supremacía y sujeción en la exigibilidad y en el cumplimiento por ambas partes[623].

En efecto, una de las cuestiones más complejas que determina la aplicación del art. 9.1 del texto constitucional es el completo sometimiento de las administraciones públicas a la Constitución. En el Estado de Derecho Constitucional, la Constitución debe ser fiscalizadora del sometimiento de toda la actividad administrativa tributaria a los valores superiores, de libertad, justicia e igualdad.

Con ello, nos dice ORTÍZ DÍAZ "se aumenta la estructura de base para la observación de la Administración, que estará además y por arriba de la Ley, la Constitución. Ésta alcanza la primacía del Ordenamiento jurídico, al que quedan cualesquiera de las Administraciones tributarias en el Estado Constitucional"[624].

---

J) Participación en la elaboración de normas (artículo 105 de la Constitución).

K) Presunción de inocencia (artículo 24.2 de la Constitución).

Añada el misto autor, que todos estos derechos, desde nuestro conocimiento, deben contribuir a una mayor protección del ciudadano sin perjudicar de manera grave el progreso de las diligencias de la fiscalización tributaria, admitiendo que los contribuyentes tengan una mejor consideración sobre el ejercicio de la administración tributaria, siendo esta percepción de una buena actividad de la administración de hacienda una de las claves para estimular el cumplimiento de los deberes fiscales («Las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, La necesidad de adaptación de la Administración tributaria», en *Entemu*, núm. 12, 2000, págs. 20 y 22).

[623] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, cit., pág. 9.

[624] ORTIZ DÍAZ, J., *op. cit.*, pág. 515. Este autor además refleja, *loc. cit.*, que «aunque ya, el art. 9.1 CE determina que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, introduce la novedad de proclamar expresamente el sometimiento pleno de las Administraciones Públicas a la Constitución, a la Ley y al Derecho (Art. 3). Sometimiento pues, a la Constitución, en primer lugar».

## *XIII. LA FUNCIÓN LIMITADORA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD JUNTO AL RESTO DE PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA*

En la construcción constitucional sobre los límites en el ámbito tributario, hay que destacar la importante influencia de la jurisprudencia constitucional. Esta función limitadora en el ámbito tributario, surge del artículo 31.1 de la Constitución como norma que sirve de fundamento al deber de tributación y que el poder tributario del Estado debe realizarlo respetando los principios materiales de la imposición que en el mismo se establecen y que sirven de mandato al legislador y como límite a su actuación. De estos límites, nos dice GARCÍA DORADO "surge una protección jurídica o tutela al contribuyente que se debe concretar en un estatus constitucional tributario a tener en cuenta en el instante de creación de la norma, y que, exige al legislador que esa norma sea establecida de un determinado modo"[625].

La Constitución Española de 1978, debe ser intuida como ley de leyes y fuente de todo el ordenamiento jurídico, a cuyas disposiciones deben estar sujetas las instituciones, los poderes públicos y los contribuyentes, según informa el artículo 9 CE, "los sujetos y los poderes públicos quedan sumisos a la Constitución y a todo el ordenamiento jurídico". Siendo de esta forma, los principios constitucionales tributarios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte persistente del derecho y, también, el factor inestable y transformable que estipula la evolución jurídica. Por tanto, son las doctrinas principales que informan sobre la organización jurídica del Estado[626]. En suma, la Constitución consagra en el art. 31 los principios constitucionales tributarios, formales y materiales, que se adecuan jurídicamente a la imposición de los tributos mediante el cual se da ejecución al deber constitucional de sufragar para el mantenimiento de los gastos públicos[627].

Desde esa perspectiva, la Constitución Española de 1978, en su artículo 31 establece la

---

[625] GARCÍA DORADO, F., *op. cit*., pág. 50.

[626] «La Constitución, como criterio supremo que es de nuestro ordenamiento jurídico tiene un valor normativo inminente y contiguo tanto para los ciudadanos, como para los poderes públicos (art. 9.1 CE). Por tanto, todos los preceptos incluidos en el Texto Constitucional tienen contenido normativo, aunque presenten distinto alcance. Dicha normatividad también es extensible a los principios constitucionales en materia tributaria» (COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); LUCHENA MOZO, G.M. (coord.); ... [et al.], *op. cit.*, págs. 115 y 116).

[627] El texto constitucional, según MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, es «la norma suprema del ordenamiento jurídico, forma parte de ese ordenamiento jurídico. El valor normativo que tiene la Constitución se acredita, también, de la obligación de contribuir promulgado en el artículo 31 del Texto Constitucional, y atrapa de lleno a los principios característicos del ordenamiento tributario que el citado precepto constitucionaliza» (*op. cit.*, págs. 99 y 100).

actual base del deber de tributación, en atención a su principio rector de igualdad consagrando así, la supremacía del ideal de justicia, como valor máximo al cual debe aspirar su Sistema tributario, de un lado, y contribuyendo, de otro, a considerar los principios tributarios como auténticos principios jurídicos[628].

Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente del derecho y también, el factor variable y versátil que formaliza el progreso jurídico. Suponen las doctrinas sustanciales que informan la estructura jurídica del Estado. Su función más específica es informar el ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas[629].

Para plasmar la citada pretensión, concretamente se establecen en el artículo 31.1 de la Constitución Española, una escala de principios que determinarán la obligación tributaria que son los nominados principios materiales tributarios[630] de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad[631]. Sólo a través del compromiso conjunto de los mismos, se podrá acceder a un régimen tributario en verdad justo. Por tanto, todos simbolizan la expresión

---

[628] Como señalaba la exposición de motivos del derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, «la Constitución Española dispone en el primer apartado de su artículo 31 que todos deberán contribuir para sostener los gastos públicos del Estado, acondicionado con su capacidad económica, a través de un régimen tributario justo infundido en los principios de igualdad y progresividad que, no deberá, tener efecto confiscatorio. La actuación auténtica de este valor constitucional requiere la conducta de unos órganos fundamentales en la gerencia tributaria como son los principios que integran la fiscalización y eficacia en los Tributos. De este proceder, la observación tributaria tiene como facultad de ser y objetivo cardinal preservar la virtualidad de un mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de forma que la justicia constitucional que ilumina las Leyes tributarias no sea perjudicada en el trazado de la realidad social como trascendencia de una defectuosa utilización de las normas jurídicas» (El vigente Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, no recoge esta mención en su Exposición de Motivos, por eso hacemos referencia al citado Real Decreto 939/1986).

[629] También MENÉNDEZ MORENO expresa que «los principios constitucionales del Derecho Financiero se pueden describir como los criterios generales, plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación de los poderes públicos en el ámbito jurídico-financiero» (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, cit., pág. 73).

[630] Señala MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, que «los principios materiales son los principios que advierten sobre el argumento propio que incumbe tener una formalizada materia» (*op. cit.*, pág. 102).

[631] CALVO ORTEGA dice que «son principios que se sostienen en una racionalidad muy desplegada en el momento actual y que no tienen alternativas suficientes para su cambio por otros ni modelos fundamentales distintos en los países democráticos. No existe hoy en día nadie que ofrezca algo capaz de alternar la generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad. Se plantean precisiones, ajustes y propuestas pero no principios disímiles» (¿Hay un principio de justicia tributaria?, 1ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 18 y 19).

máxima del ideal de justica que les otorga la Constitución, como especificación en nuestro ámbito tributario de la justicia global[632].

De la lectura del artículo 31.1 CE se desprende la obligación de todos de contribuir a la financiación de la cobertura de los gastos públicos, como consecuencia de un deber, de acuerdo con la capacidad económica de cada individuo, inspirado en los principios de igualdad como elemento importantísimo, así como la progresividad, que además, en ninguna ocasión, tendrá alcance confiscatorio. Lo que se prohíbe por tanto, es que la sujeción a un tributo no llegue a alcanzar un carácter discriminatorio y por tanto confiscatorio.

El contenido del presente epígrafe está dedicado, esencialmente, a los principios constitucionales en materia tributaria[633] que recoge el art. 31.1 CE, considerados en base a dos aspectos fundamentales: primero en cuanto a principios básicos de la disciplina y segundo, referente a los orígenes del conjunto de normas sustanciales a los que corresponde adaptarse el remanente del ordenamiento jurídico-tributario.

Los principios materiales del régimen tributario son normas de ineludible acatamiento que deben ser respetadas tanto por el legislador, por los diferentes poderes públicos y por los ciudadanos al encontrarse recogidos en el artículo 31.1 CE. Lo que nos hace considerar que, este precepto establece la disposición primordial e intrínseca del impuesto por medio de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, que en todo caso nunca serán confiscatorios, ya que todos ellos se transfieren a un único precepto, el de justicia tributaria, así pues, cada uno de los mismos, individualmente resulta ser una concisión fragmentada del último citado. Por ello, cabe aseverar que los diferentes principios enunciados no hayan explicación de forma aislada sino que entre los mismos concurre una razonada obediencia, como consecuencia de ser la expresión de un idéntico objetivo, que el reparto del gravamen tributario sea justo[634].

---

[632] Como se puede observar, el artículo 31.1 de la Constitución, establece la ordenación básica y sustantiva del tributo a través de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, justamente ilustrado que cada uno de los mismos son transferidos a un solo principio, el de justicia tributaria, de tal forma, que todos estos preceptos mencionados son simplemente precisiones subjetivas de éste último. Por ello, es preciso mantener que dentro de los diferentes preceptos que hemos referido subsiste una natural vinculación, como resultado de ser la expresión de un mismo modelo, en la repartición justa del gravamen tributario.

[633] Señala RODRÍGUEZ BEREIJO, que los principios enunciados en el art. 31.1 CE «componen un grupo único de pautas para la distribución de la imposición tributaria; un conjunto de normas más distante de la individualidad y particularidades de cada principio, por lo que se someten recíprocamente para conseguir un régimen tributario justo» («Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 612).

[634] «Centrándonos en el apartado 1 de artículo 31 hay que señalar que en él se regula el principio de justicia tributaria como verdadero valor superior del ordenamiento jurídico-tributario. En efecto, aunque la referencia inicial, podría inducir a pensar otra cosa, dado que el sostenimiento de los gastos públicos puede llevarse a cabo tanto a

Es admitido por gran parte de la doctrina que la justicia del Sistema tributario se evalúa teniendo en cuenta, de modo singular, el desempeño del valor legal del acervo de principios que vienen recogidos formalmente en el art. 31 del texto constitucional, en lo que se refiere al tributo y al gasto público, de la que su preeminencia ordenadora no cabe la menor duda, dado que los mencionados preceptos, reflejan los métodos básicos con acuerdo a los mismos, debe disponerse y entenderse enteramente la materia tributaria y son, también, los apoyos que han de sostener las diferentes entidades jurídico-tributarias[635]. En este contexto, se apunta en primer lugar, a la justicia tributaria y, en segundo lugar, a la justicia en la asignación de recursos públicos, estas dos cumbres suponen la actividad tributaria que normaliza legalmente la creación de ingresos y la ejecución de gastos a través de las entidades públicas para cumplir con las exigencias públicas.

Precisamente, los principios constitucionales en materia tributaria tienen un desarrollo en tres dimensiones, en su reflexión, aconsejan e informan al legislador en la producción y el proceder habitual de las normas tributarias, sirven a la autoridad administrativa tributaria a fin de facultarlas a la hora de tomar resoluciones o acuerdos en los distintos asuntos fijados, dado que los hechos y decisiones frecuentes, no pueden desconocer la trascendencia de la potestad tributaria y, para servir de garantía constitucional a los ciudadanos ante el legislador que no pueda afectar con impuestos a los habitantes, cruzando las magnitudes de estos principios.

---

través de medios tributarios como de otros de carácter público no tributario, si bien de mucha menos importancia desde cualquier punto de vista, quedando patente que la norma aborda fundamentalmente el problema fiscal. En este sentido se fijan las líneas maestras por las que ha de gobernarse la faceta recaudatoria de la actividad financiera en su manifestación más destacada, como es la tributaria» (GARRIDO FALLA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; ... [et al.], *op. cit.*, págs. 717 y 718).

En otro sentido, se ha de exponer que «en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978, se recogen los principios materiales de justicia tributaria, no es correcto calificar a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, como tributarios, porque aunque, ciertamente, todos los principios recogidos en el art. 31.1 de la Constitución española de 1978 se aplican a los tributos, algunos de ellos pueden o deben adjudicarse forzosamente a servicios de función pública que no poseen naturaleza tributaria. Es más, como veremos la práctica totalidad de los principios del art. 31.1 de la Constitución española de 1978, de conformidad con la literalidad de este precepto y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tienen que aplicarse a prestaciones coactivas que están privadas de naturaleza tributaria» (CASAS BAAMONDE, M.E. (dir.); RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M. (dir.); PÉREZ MANZANO, M. (coord.) y BORRAJO INIESTA, I. (coord.): *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, pág. 862).

[635] La relevancia de estos principios de justicia tributaria, en la consecución de unas finanzas públicas equitativas, también se encuentra en el arraigo cultural de los valores humanos, así lo podemos encontrar en las enseñanzas de la Doctrina Social de la Iglesia, que en su Compendio, núm. 355, recoge que «la hacienda pública justa se sitúa hacia el bien de todos cuando se ajusta a los principios fundamentales, como es la retribución de los tributos como distinción de la obligación de solidaridad, coherencia e imparcialidad en la exigencia de los tributos, con disciplina y rectitud en los órganos estatales y en el empleo de los gastos públicos. En la redistribución de los recursos, la administración pública debe seguir los principios de igualdad, de solidaridad, de la apreciación de los talentosos, y prestar diligencia al fortalecimiento de la familia, designándoles una apropiada cuantía de riquezas».

Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ha sido una constante atender al respeto de los principios materiales de justicia tributaria, pero hay que reconocer también, la aplicabilidad de los principios constitucionales del artículo 31 de la Constitución española de 1978 en las actuaciones de la Administración tributaria para lograr la efectividad del tributo justo. Esa eficacia de los principios del artículo 31.1 de la Constitución española de 1978, que articulan el deber de contribuir como bien constitucionalmente protegido, alcanzan a la función administrativa dirigida a lograr la utilización del tributo. La propia noción de éste, requiere también, de una eficaz fase administrativa dirigida a su aplicación. De lo contrario, respetar los principios constitucionales en el establecimiento del tributo puede resultar tarea inútil, si no se consigue su efectividad por los órganos administrativos, bajo el riguroso cumplimiento de las disposiciones constitucionales[636].

Por consiguiente, lo que se prohíbe desde la esfera tributaria es la propia eliminación de una economía privada a través de los tributos. En efecto, no puede ampararse la total eliminación de una economía privada mediante la sujeción de los tributos y en este sentido, es cierto que la confiscación de bienes privativos está prohibida en nuestro Sistema tributario, por ello, el legislador constituyente protege con este apartado, que de los tributos pueda crearse una exigencia tan gravosa que sin destruir totalmente la propiedad privada llegue a producir dicho efecto, consiguiéndose con dicho gravamen del cien por cien, un tributo con alcance confiscatorio[637]. A la relación de estos principios de no confiscatoriedad e igualdad en materia tributaria, como límites al sistema tributario y como inspiradores del concepto constitucional de un sistema tributario justo, nos referimos a continuación.

---

[636] URIOL EGIDO, C. y BOSCH CHOLBI, J.L.: «Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales: un ejemplo paradigmático, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de noviembre de 2002, considera que el plazo del art. 60.4 del RGIT es de caducidad», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 10, 2004, pág. 124. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado diciendo que «para la verdadera realización de la obligación impuesta por el artículo 31.1 de la Constitución es indispensable la acción interventora y corroboradora de la Administración tributaria, puesto que de otra forma se ocasionaría una repartición indebida en la imposición tributaria, pues si unos sujetos no liquidan sus impuestos y se aprovechan de los demás, obviamente, serán otros los que tendrán que pagar todo el presupuesto, derrochando más sentido de ciudadanía y con menos medios económicos, de lo que se deriva la conveniencia y el argumento que justifica una acción inspectora que vigile y controle» [STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3)]. «En la consecución del interés público, la organización y desarrollo de una efectiva maniobra de inspección y confirmación del acatamiento de las deudas es, pues, una necesidad inseparable a un régimen tributario justo como el que la Constitución proclama en el art. 31.1. Por lo que la disputa contra la defraudación tributaria es un propósito y una regla que la Constitución atribuye a todos los entes públicos, particularmente al legislador y a la Administración tributaria. De donde se persigue que el legislador ha de facultar los poderes o herramientas jurídicas que sean oportunas y proporcionadas para que, desde la obediencia que se debe a los principios y derechos constitucionales, los poderes públicos estén en circunstancias de realizar el cobro seguro de la obligación tributaria» [STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3)].

[637] CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español», en *Actualidad Financiera*, Vol. I, núm. 4, 1996, pág. 372.

## *XIV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD*

Como ya hemos apuntado precedentemente, el artículo 31.1 de la Constitución Española, seguidamente de promulgar los principios de justicia tributaria (capacidad económica, progresividad e igualdad), culmina disponiendo que el régimen tributario no deberá tener, en ningún caso, alcance confiscatorio[638]. Resulta de ello, que la igualdad en materia tributaria que proclama el artículo 31.1 de la Constitución Española va intrínsecamente relacionada con el concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, y al correlativo principio de no confiscatoriedad, en cuanto que éste se concibe íntegramente en la norma del Sistema tributario.

El requerimiento de igualdad como inspiración en el gravamen, ocurre como primordial afirmación de la justicia tributaria[639], constituyendo la base sobre la que deben asentarse las relaciones jurídicas entre ciudadanos y Hacienda pública en la obtención de una seguridad jurídica. En este sentido, se puede situar el principio de igualdad en materia tributaria como uno

---

[638] LÓPEZ ESPADAFOR, refiriéndose al precepto constitucional de no confiscatoriedad, señala que «en un principio y en aproximación, podemos delimitar el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como la obligación del legislador tributario de no crear impuestos que en su disposición establezcan una tributación que invalide las oportunidades de acción económica del ciudadano, al impulsar una tributación irrazonable. En el momento en que manifestamos que no se cancelen las ocasiones del desempeño económico del individuo, no pretendemos indicar que a este se le deba conceder lo mínimo, sino, que realidad económica en que permanece el contribuyente después de su tributación conviene que respete manifiestamente la consecuencia de la decisión del ciudadano y no estar de ningún modo por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos» («Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, núm. 11, 2010, pág. 53).

[639] Respecto a la justicia tributaria, constatar que «es dificultoso retomarse a la conclusión final de que la jurisprudencia constitucional parte del supuesto de que, según el art. 31.1 de la CE, no se pretende que el poder legislativo al crear y regular el tributo, como una obligación ex lege de Derecho imperativo, la formule y defina, en el texto legal, con un contenido acabado y objetivo sobre la justicia del tributo en cuestión, prohibiendo, únicamente, que la ley consagre y plantee situaciones patentes de discriminación arbitraria, porque de ser así, se entendería, que la apelación que en dicho precepto se hace a la justicia del sistema tributario, casi habría que entenderla, como una declaración programática, más que una manifestación específica» (PÉREZ DE AYALA, J.L.: «La imprecisión jurisprudencial sobre la naturaleza jurídica de los principios del art. 31.1 de la Constitución Española. Sus consecuencias», en *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, núm. 37, 2007, pág. 542). Así se deduce de las SSTC 173/1996, de 31 de octubre (FJ 5) y 19/2012, de 15 de febrero (FJ 3) y AATC 207/2005, de 10 de mayo (FJ 6) y 222/2005, de 24 de mayo (FJ 7), que expresan lo siguiente «la justicia tributaria no es un precepto constitucional del que procedan derechos y deberes para los sujetos pasivos, sino una finalidad del régimen tributario que solo se logrará en la forma en que sean respetados el resto de principios constitucionales».

de los instrumentos básicos para el germen de unas buenas relaciones jurídicas entre la sociedad y la Administración, sin olvidar, que el principio de igualdad tributaria debe interpretarse vinculada con los requerimientos derivados de distintos principios constitucionales y a su vez, exige suplementarse con la igualdad para el desarrollo del ordenamiento del gasto público.

Siendo la igualdad un valor superior del Ordenamiento tributario, ésta deberá aplicarse considerando el comportamiento y la presencia de otros principios[640], por un lado, las exigencias del principio de progresividad[641] y por otro, que se halla profundamente vinculada al precepto de capacidad económica[642]. Por ello, cuando la Constitución en su artículo 31.1[643] matiza que el sistema tributario que abarca todos estos principios impositivos en ningún caso debe tener alcance confiscatorio, advierte, que el cúmulo de los tributos que integran el sistema tributario no puede llegar a tal extremo. Es evidente la vinculación de todos los impuestos, convirtiéndose así en el fundamento de la unidad del ordenamiento tributario[644].

Con todo, lo que se puede afirmar, sin temor a exagerar, es que los principios que enuncia la Constitución Española en su artículo 31.1, de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, son inseparables, por la interrelación que existe entre todos ellos y porque todos estos principios conjuntamente recaen en la justicia del sistema tributario[645].

---

[640] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 106.

[641] En este sentido, manifiesta GARCÍA DORADO que «la progresividad es una concreción del principio de igualdad en el orden tributario nacida del sentido de igualadad como real, efectiva o material. Por eso, la progresividad supone que la imposición tributaria sea repartida de manera más proporcionada, contemplando el grado de capacidad económica de los contribuyentes. Se puede decir, junto con el Tribunal Constitucional [STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4)], que aquí la igualdad y progresividad adquieren el sentido de procurar la realización de una cualitativa desigualdad» (*op. cit*., pág. 127).

[642] Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), en la que por primera vez tuvo oportunidad de manifestarse sobre el alcance y contenido de los principios constitucionales específicos del sistema tributario [también véase STC 269/2003, de 15 de julio (FJ 3)] y en la misma leemos que «el legislador ha admitido de manera clara que el régimen tributario justo que se pregona no puede apartarse, de ninguna forma, de los principios de progresividad e igualdad. Porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada a la noción de capacidad económica y progresividad, por ello, en consecuencia no debe ser, meramente llevada a los requisitos del art. 14 de la Constitución. Justamente la que se efectúa a través de la progresividad integral del régimen tributario en que apoya la pretensión de la redistribución de la renta» [en este mismo sentido, SSTC 7/2010, de 27 de abril (FJ 6) y 19/2012, de 15 de febrero (FJ 7)].

[643] FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva», cit., pág. 17.

[644] Véase GARRIDO FALLA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; ... [et al.], *op. cit.*, pág. 731.

[645] Según nos dice BONELL COLMENERO «el principio de no confiscatoriedad conserva igualmente correlación con el principio de capacidad económica, dado que aquél se expone al extremo superior de la capacidad económica, imposibilitando el sostenimiento de una carga enorme que termine destruyendo aquélla. Es una limitación precisa a la progresividad y al régimen tributario» (*op. cit*., págs. 203 y 204).

Se advierte, por tanto, que la prohibición de no confiscatoriedad es el contraste de todo el Ordenamiento tributario, causando la impresión de que esa prohibición resulta ser una armonía que ayuda a perfilar su alcance confiscatorio, dado que sus pautas son la atención al mínimo de subsistencia. Como ha manifestado el Tribunal Constitucional la prohibición de confiscatoriedad implica agregar al Sistema tributario otra pretensión razonada que exige no terminar la riqueza imponible. Es por ello, que la justificación constitucional de la no confiscatoriedad tiene como finalidad impedir que a través de una configuración deficiente del sistema tributario se produzca un efecto confiscatorio que acabe con toda la riqueza o patrimonio de los ciudadanos.

Así lo ha entendido AGULLÓ AGÜERO al matizar que la explicación de esta declaración expresa en la Constitución constituye "el deseo de establecer un límite a la tributación progresiva que valga para efectuar la idea de justicia distributiva cuando el sistema tributario entre en conflicto con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional"[646]. En consecuencia, el impuesto será confiscatorio, cuando el pago del mismo precise de una cancelación completa o parcial de la propiedad, tanto del integrado por bienes de producción como de consumo, o bien, aún sin tener que requerir esa liquidación parcial o total del patrimonio, el pago del impuesto puede, a su vez aparecer confiscatorio cuando, con carácter normal, conduce a situaciones en las que la renta que queda disponible, después de sufragar el tributo, es tan limitado que inclusive lesiona el "mínimo necesario o vital" que cada sujeto necesita para hacer frente a sus necesidades más esenciales. En fin, el impuesto podrá ser confiscatorio cuando por su asignación a un contribuyente disminuya o cancele, le impida o quite, su libertad de conseguir patrimonio o riqueza[647].

En relación con la función tributaria, la cláusula de no confiscatoriedad hay que calificarla en base al papel que desempeña en el propio deber de contribuir a los gastos públicos, por entender que, la dicción en ningún caso tendrá alcance confiscatorio, no figura en el texto constitucional por motivos caprichosos ni descuidados del constituyente, sino que obedece a propósitos claramente definitorios de la tipología concreta del sistema tributario que se constitucionaliza. De esta manera, la llamada a la no confiscatoriedad es un límite que afecta a todo el sistema tributario, pero especialmente, puede considerarse como límite a la justicia fiscal[648].

En definitiva, el principio de no confiscatoriedad es probablemente, el que recoge en la

---

[646] AGULLÓ AGÜERO, A.: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 36, 1982, pág. 561.

[647] PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2011, pág. 87.

[648] MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 55, 1987, págs. 632 y 633.

práctica, el incumplimiento de los tres principios rectores en materia tributaria, como son el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y el principio de progresividad[649].

## A. Fundamentación jurídica de la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos

Para una mejor y más clara exposición de la garantía de no confiscatoriedad, es preciso primero atender los presupuestos constitucionales expuestos por la doctrina y después contrastar estas contemplaciones con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Entiende CAZORLA PRIETO, que a parte del tratamiento que formalmente recibe, la exigencia de no confiscatoriedad por estar reconocida implícitamente, no es un principio jurídico constitucional en el sentido estricto, porque "no reúne, entre otras carencias, el valor fundante, axiológico y el alcance universal que se predica de los principios constitucionales como tales. Estamos, pues, ante una norma que no alcanza el carácter de principio constitucional y que se alberga en los mencionados artículos 31.1 CE y 3.1 LGT por la conexión material que guarda con el contenido principal de estos preceptos"[650].

Al respecto, para encontrar el significado y fundamento jurídico propio del principio de no confiscatoriedad, es obligatorio concurrir a la jurisprudencia del Alto Tribunal como gran intérprete de la Constitución Española. En esta línea, es evidente que no son excesivos los pronunciamientos que el Tribunal Constitucional ha realizado sobre el principio constitucional de la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, pero sí suficientes para ir aclarando el tema. Consideramos oportuno, hacer una exposición de los enjuiciamientos y conclusiones provenidas de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que se han dado alrededor a este principio, desde su consagración en la Constitución Española de 1978. Siendo éste, el punto

---

[649] En opinión de ROSEMBUJ ERUJIMOVICH «el impuesto obrará confiscatorio en el momento en que se exceda el umbral abusivo tributario, suprimiendo totalmente la ganancia y sustancia del patrimonio, colocando al sujeto pasivo en una situación de ilegibilidad de la prestación tributaria. En realidad, los impuestos progresivos nunca podrán ser confiscatorios, porque destruirían su función. La progresividad es consustancial al principio de capacidad económica y, por ello, no ostenta naturaleza confiscatoria porque la diferenciación cuantitativa que procura es funcional adentrada en el sistema tributario. La progresividad confiscatoria afectaría seriamente la contribución al gasto público en común y particularmente perjudicaría el contenido principal de la autonomía personal del sujeto (propiedad y libertad de iniciativa económica), lo cual prohíbe la Constitución» (*Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1988, págs. 52 y 53).

[650] CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, cit., pág. 127.

más delicado por la dificultad en su elaboración, ante la pluralidad de posiciones que fue asumiendo este Tribunal con relación a esta regla y a su aplicación en cada uno de los casos que se le planteó.

Buscando dentro de los pronunciamientos donde analizó la producción de efectos confiscatorios, entendemos que "son tres Sentencias del Tribunal Constitucional, las más pioneras y significativas que han afrontado el tema de la confiscatoriedad de los tributos, ellas serían la 37/1987, de 26 de marzo, 150/1990, de 4 de octubre y 186/1993, de 7 de junio"[651].

En la primera de ellas, la denominada STC 37/1987, de 26 de marzo, sería la primera vez que se analiza la inconstitucionalidad de un tributo en el recurso interpuesto frente a la Ley de Reforma Agraria 8/1984, de 3 de julio, del Parlamento de Andalucía, en la que se creaba el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, y su hecho imponible lo formalizaba "la infrautilización de inmuebles rústicos, por no obtener en la etapa impositiva la ganancia perfecta por hectárea limitada para cada territorio en el oportuno Decreto de Actuación Comarcal (art. 31)"[652].

En esta ocasión, el Tribunal Constitucional, no llegó a discutir el probable alcance confiscatorio que el tributo impuesto podía tener, porque los recurrentes no basaron su demanda claramente sobre la infracción del principio de no confiscatoriedad[653], y sí lo ejercieron sobre el

---

[651] MIRANDA PÉREZ, A.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Tomo III, 1997, pág.1293.

[652] Señala CHICO DE LA CÁMARA que, sostuvo «el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que resulta cierto que la aplicación extrafiscal del régimen tributario del Estado no está presente ni manifiestamente contemplada en la Constitución Española de 1978, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos mandatos constitucionales en los que se constituyen principios directores de la política social y económica (marcadamente, art. 40.1 y 130.1 CE), puesto que tanto el régimen tributario agrupado como cada tipo tributario preciso forman parte de las herramientas de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente establecidos. De otro lado, esta aplicación está explícitamente formulada en el artículo 4 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser un modo para obtener recursos públicos, deben valer como utensilios de la política económica colectiva, atendiendo a las necesidades de equilibrio y progresión social procurando una excelente distribución de la renta nacional. A esto no se niega el principio de capacidad económica concretado en el artículo 31.1 de la Constitución, dado que el acatamiento del citado principio no reprime al legislador para que logre conformar el supuesto de hecho del impuesto debiendo tener en cálculo las estimaciones extrafiscales» («La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental», en VV.AA., *Tratado de Tributación Medioambiental,* Vol. II, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 165). Esta STC 37/1987, de 26 de marzo, resolvía un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 15/1984 de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal, de la Asamblea de Madrid por la que se creaba un recargo del 3% sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[653] Un amplio resumen de esta jurisprudencia puede verse en NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill-Interamericana de España, Madrid, 1997, págs.

principio de capacidad económica (art. 31)"[652].

El Tribunal Constitucional, distinguiendo este último principio, señala en la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), que el tributo alegado no lesiona el principio de capacidad económica "simplemente porque incurra ante el uso incompetente o la producción de beneficios menores al favorable legítimamente indicado para los terrenos rústicos, porque esta circunstancia de sentido social y económicamente dañoso (que el legislador andaluz procura refutar o modificar, entre otras disposiciones, por medio de la maniobra fiscal) es así mismo indicador de la titularidad de una fortuna cierta o efectiva"[653]. El mismo Tribunal además, "después de alcanzar la conclusión de que el impuesto cumple con el principio de capacidad económica, dice que no hace falta entrar a valorar si cumple con la prohibición de la confiscatoriedad"[654]. Aduciendo que "este razonamiento descarta también por sí mismo la incierta condición confiscatoria del impuesto, observación en la que los demandantes no han reparado y por tanto, al carecer de cualquier base, nos exonera de otras estimaciones".

En el citado Fundamento Jurídico 13 de la STC 37/1987, de 26 de marzo, el Tribunal Constitucional ha declarado que el establecimiento de "tributos de naturaleza fundamentalmente extrafiscal" habrá que efectuarse "considerando los requerimientos y elementos provenidos concisamente de la Constitución (art. 31 CE)". Dado que entre estos mandatos y principios también existiría la prohibición de no poder introducir disposiciones confiscatorias.

Esto es así, dado que los impuestos extrafiscales deben respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que, junto a los demás, el principio de no confiscatoriedad por medio del régimen tributario igualmente actúa en relación a la disciplina tributaria extrafiscal, disciplina que, en todo momento no se emplea con la severidad debida por el legislador de los tributos, no pudiendo suceder de ningún modo, que sea utilizada la extrafiscalidad para ignorar los principios que rigen la justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la CE. Y así, puesto que la extrafiscalidad podría conducir a horizontes de imposición que no tenga la proporción conveniente y con ello, a impuestos confiscatorios. La acción de que un tributo sea extrafiscal no le está permitido ser confiscatorio.

En este caso, sí se pronunció el Tribunal Constitucional expresamente, sobre el principio de interdicción de la no confiscatoriedad, en la STC 150/1990 de 4 de octubre, que es la base para establecer cuándo realmente un impuesto alcanza carácter confiscatorio, es por ello, que la

---

178-218.

[653] GARCÍA DORADO, F., *op. cit*., págs. 149 y 150.

[654] FERNÁNDEZ ORTE, J., *op. cit.*, pág. 72.

doctrina la ha afrontado de forma amplia y detallada. Es en ésta, donde el Tribunal Constitucional hace por primera vez, una interpretación de este principio constitucional sobre su significado, muy sustancial y significativo para su entendimiento.

Así, el Tribunal Constitucional fue desarrollando su concepción sobre este principio en su STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), donde se aborda extensamente el sentido y alcance del principio de no confiscatoriedad. Es sabido, que los principios jurídicos en el ámbito tributario, entre sus funciones principales están las de poner un límite al legislador. De la amplia lectura que da el Tribunal Constitucional en esta Sentencia, se extrae, la exigencia lógica de que el principio de no confiscatoriedad impone, no extinguir el patrimonio imponible con la excusa de la obligación de tributación, deduciéndose de la misma, de que exista una normativa tributaria legal que señale cuales son los límites exactos que si se exceden resultan confiscatorios[655].

---

[655] En la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), se resolvieron los recursos de inconstitucionalidad pendientes 243/1985 y 257/1985, promovidos, respectivamente, por D. José María Ruiz Gallardón y 53 Diputados más y por el Defensor del Pueblo. En la misma el Tribunal Constitucional expuso que «la explicación que haya de darse al principio de no confiscación en materia tributaria, asunto que discrepa de encontrarse aclarado por la doctrina, en contra de lo que sucede, como modelo, en el terreno penal o en el del establecimiento expropiatorio lato sensu. De hecho, en la causa tributaria, la confiscación no admite la privación imperiosa, excepto parcialmente, de patrimonios, derechos de propiedad o ganancias sin compensación, puesto que esta clase de pérdida o exigencia es, en líneas generales, de entidad a la acción de la potestad tributaria y al continuado compromiso de financiación de los gastos públicos. Por tanto, puede identificarse al citado principio con el de capacidad económica, de forma que será confiscatorio cualquier impuesto que no se funde en él; existe quien entiende que es una reincidencia del principio de justicia tributarla; y quien considera que supone un límite por más que resulte impreciso y de difícil conclusión al principio de progresividad del régimen tributario. Tiene expuesto este Tribunal, ya en su STC 27/1981, de 20 julio (FJ 4), que la capacidad económica, a título de sufragar los gastos públicos, expresa la integración de una necesidad lógica que exige encontrar el capital allá donde se halle. A todo esto, permite agregar que la prohibición de confiscatoriedad admite añadir otra pretensión prudente que manda no acabar la riqueza imponible, fundamento base de toda la imposición tributaria, como excusa de la obligación de contribuir; en cuanto que el límite final del gravamen aparezca resumido constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y puesto que esta limitación constitucional se construye con detalle al resultado del tributo, dado que lo prohibido no es la confiscación, sino exactamente que el impuesto conlleve alcance confiscatorio, es cierto que el sistema fiscal poseería tal resultado si, a través del empleo de las distintas figuras impositivas modernas, se llegase a despojar al contribuyente de sus beneficios y propiedades, con lo que también se seguiría sin reconocer, la fiscalidad indirecta, la seguridad que prevé el artículo 33.1 CE, como sería de igual forma, y con más razonamiento, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de donde la progresividad obtuviera una imposición del cien por cien de la renta. Pero una vez destituido el límite de manera general y esta certeza matemática, aceptando el inconveniente de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, posiblemente, lo equitativo, decae en confiscatorio, sí es viable contrariar que la aplicación del recargo autonómico del 3% sobre la cuota líquida del IRPF, establecido por la Ley 15/1984 de 19 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid (Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid), conculque el artículo 31.1 de la Constitución por su casual superioridad de los límites de cantidad o de proporción creados por el legislador nacional para el Impuesto sobre la Renta; pues en esta situación no puede implantarse ningún aumento, o bien habría ello de

Al respecto, señala FERREIRO LAPATZA, que "ante dichos obstáculos cabe acudir, al pretexto tan fácil como cierto, de decir que sólo la resolución de casos concretos, permitirá ir encaminando el límite de la no confiscatoriedad. Además, en línea con lo señalado en la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), dicho límite impide no sólo, como dice el TC, agotar la riqueza imponible, es decir, el objeto del tributo que se toma como índice de la capacidad, sino también destruir, en su significado económico, la utilidad de la riqueza en los impuestos directos, o hacer imposible o económicamente inservible, en los impuestos indirectos, la operación que la tiene por objeto. Atacando en todos los casos de forma discriminatoria e injusta, por la cuantía del gravamen, la capacidad económica que el hecho imponible revela en quien lo quiera o tenga que realizar"[656].

Como bien señala MARTÍN JIMÉNEZ, "la referida sentencia a pesar de que concreta que esa confiscatoriedad se produce al instante con la privación al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, lo que indica, que no se puede implantar en principio, un límite por encima del cual la progresividad pasa a ser confiscatoriedad"[657].

El profesor LÓPEZ ESPADAFOR se ha manifestado diciendo que "entendemos que conviene relacionar la idea de no confiscatoriedad con la idea de propiedad privada, pues, la función social de la propiedad no paraliza el respeto de la relación de ésta con el concepto de no confiscatoriedad en materia tributaria en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación de esta función social"[658]. Abundando en este sentido, entiende MENÉNDEZ MORENO que "parece posible afirmar que existe bajo la prohibición constitucional de alcance confiscatorio una interdicción excesiva en la imposición que se sale de los límites de lo lícito y que conexiona de lleno con el ideal de ponderación y justa medida en la tributación"[659].

Recientemente, en la STS de 5 de noviembre de 2009 (FJ 6), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Recurso de Casación núm. 1290/2004, también se ha hecho referencia a los dictámenes realizados por el Tribunal Constitucional manifestado en sus primeras sentencias. En la misma, se presta atención por parte del Tribunal Constitucional, "dictando que lo que obliga a la prohibición de confiscatoriedad en nuestro ámbito es a no agotar

---

realizarse en disminución de los principios de igualdad y progresividad de los tributos, que de este modo pregona el artículo 31.1 de la Constitución».

[656] FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, pág. 62.

[657] MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «El derecho de reembolso del responsable. El principio de no confiscatoriedad y la responsabilidad tributaria», en la *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 3, 2000, pág. 270.

[658] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Quincena* Fiscal, núm. 4, 2012, pág. 21.

[659] MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, cit., pág. 85.

la economía que se grava, con la evasiva de la obligación de contribuir, consecuencia que únicamente se provocaría si a través de la utilización de las distintas figuras tributarias en vigor, se pudiera llegar a despojar al contribuyente de sus rentas y propiedades, con lo que además se llegaría a ignorar, desde la línea fiscal indirecta, la protección anunciada en el art. 33.1 de la Constitución [SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9); 14/1998, de 22 de enero (FJ 11) y /1999, de 16 de diciembre (FJ 23) y ATC 71/2008, de 26 de febrero (FJ 6)]"[660].

En conexión con la evocada STC 150/1990, de 4 de octubre, en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 29 de junio de 2000 (FJ 3), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, se hace referencia al inconveniente que supone precisar, si pueden deducirse de por sí efectos confiscatorios del régimen legal de un tributo, básicamente cuando la explicación del significado del principio de no confiscación en materia fiscal que vaya a dársele, se aleja de ser una materia doctrinalmente tranquila, supeditándolo por un lado, con el de capacidad económica, de forma que resultaría confiscatorio cualquier principio que no se apoyara en tal principio. De otro, se estima que el principio de no confiscatoriedad establece una simple repetición del principio de justicia tributaria. Una actual sección doctrinal concibe, que éste impone una limitación, aunque resulte impreciso y siempre de difícil especificación sobre el principio de progresividad del sistema tributario[661]. A pesar de que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, se establece con referencia al resultado de la imposición, la citada Sala ha determinado mediante una serie de pautas[662] decisivas, el alcance de dicha prohibición.

---

[660] Señala BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, que «el concepto de confiscación -privar al gobernado de sus rentas y sus propiedades- es lo que ha producido la agitación. Ni siquiera se ha detenido el ATC 71/2008, de 26 de febrero, en la mención al objeto de la tributación (un impuesto sobre la renta obtenida no puede ser superior a la renta ganada). Hay confiscación cuando el administrado se queda como Adán al tiempo de su creación y sin recursos. La Justicia (comunicativa, distributiva, social) ha desaparecido» («Selecciona y comenta», en Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Sección Comentarios de jurisprudencia, Tomo II, año XXIV, núm. 20, 2008, pág. 63).

[661] Esta reserva constitucional, a que responde la no confiscatoriedad, es «innovadora, para nuestro Derecho y también en el comparado, ha recibido comentarios por parte de la doctrina al conocerse que tal predicción significa ignorar que los impuestos, de conformidad con su configuración inflexible y con las pretensiones de la Constitución, se fundan en el principio de capacidad económica, lo que conlleva que no posean aspecto confiscatorio, de otro modo, sería inconstitucional por lesionar la capacidad económica. Aún pareciendo este enfoque acertado, resulta insuficiente dado que la limitación de la no confiscatoriedad no puede acogerse solamente en las figuras aisladas tributarias, además debe recaer en todo el régimen tributario, pues una descoordinación preceptiva en la normalización de los diferentes impuestos, que puede darse por el incremento de tributos estatales, autonómicos y locales, llevaría a que la utilización de distintas figuras fiscales puedan despojar al sujeto pasivo de sus ganancias y bienes precisos sobre las que se programen esos impuestos» (PRIETO SANCHÍS, L. (coord.); ... [et al.], *op. cit.*, pág. 113).

[662] Las citadas pautas son las siguientes: «en primer lugar, en torno a la consideración del principio de capacidad económica como incorporación de una petición sensata que exige a pedir el capital allá donde quiera que

En discrepancia con las reflexiones del Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, FERNÁNDEZ SEGADO, indica que las mismas no constituyen una referencia a seguir, ya que, interpretadas al pie de la letra, conllevan a la negación de cualquier tipo de efectividad práctica a la cláusula constitucional con la que se concluye el art. 31.1 CE y que las mismas son tan evidentes, que no da la sensación de que estén encaminadas a aclarar el significado de esta compleja cláusula constitucional. A priori, tampoco cree el citado autor, que deba establecerse el umbral a partir del cual, lo progresivo se convierte en confiscatorio, sino que para determinar si el mismo ha sido quebrantado o no, deberá de tener en cuenta "el intérprete supremo de la Constitución", tanto las circunstancias concretas que se den en cada caso, como las socio-económicas del momento[663].

En la tercera de las citadas sentencias pioneras, la STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4), siguiendo el mismo sentido de la citada STC 37/1987, de 26 de marzo, resolvía un recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa de Extremadura que creaba el Impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento[664]. En esta Sentencia tampoco el Tribunal Constitucional valoró el posible alcance confiscatorio del tributo. Más tarde, en el tiempo, también ha obtenido oportunidad el Tribunal Constitucional, de pronunciarse en su STC

---

se encuentra (STC 27/1981, de 20 julio) añadiendo el principio de no confiscatoriedad que la prohibición del alcance confiscatorio representa integrar en la norma una precisión más para comprometerse a no extinguir la materia imponible, que representa el cimiento de cualquier tributación, sirviendo de evasiva ante la obligación legal de ayudar con los pagos públicos; de ello se desprende, que la limitación del gravamen esté valorado constitucionalmente con la prohibición de confiscatoriedad. Este límite que se aconseja justo se construye con reseña al alcance de la tributación, dado que la interdicción no es propiamente con la confiscación, sino que la imposición no tenga alcance confiscatorio, es evidente que el régimen de los tributos llegaría a ser confiscatorio si en el empleo de distintos impuestos se lesionasen los bienes del sujeto pasivo, con lo que también, se estaría vulnerando, a través de la imposición indirecta, la salvaguarda del artículo 31.1 CE. Del mismo modo, habrá que tenerse presente, tanto la capacidad económica existente como la riqueza global del contribuyente y, por consiguiente, la presencia de una renta implícita que será la que concierte la cantidad fija del impuesto, así lo anunciaba el Tribunal Constitucional en su sentencia (STC 14/1998, de 22 de enero). Además, importa enfatizar ahora que, es suficiente que se muestre la capacidad económica como renta existente o potencial, en los casos considerados por el legislador al producir un tributo para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 14/1998, de 22 de enero y 186/1993, de 7 de junio), si ello se respeta, menos aún el tributo asumirá alcance confiscatorio.

[663] FERNÁNDEZ SEGADO, F.: «Los principios constitucionales tributarios», cit., pág. 240.

[664] En el mismo sentido que la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), puede verse la STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4), donde se menciona la confiscatoriedad en materia tributaria, objetando que pueda darse en los casos que se examinan. Pero el Tribunal Constitucional se ha preocupado de avanzar en las SSTC 14/1998, de 22 de enero (FJ 11b), la STC 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 23) y la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 11), con respecto a la ocasión de cooperar con una gran claridad para los ejecutantes jurídico-tributarios en correlación a los principios constitucionales de justicia tributaria y, más concretamente respecto a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

14/1998, de 22 de enero (FJ 11b)[665], que resolvía un recurso de inconstitucionalidad, promovido por los Senadores del Grupo Parlamentario Popular en correspondencia con ciertos mandatos de la Ley de Extremadura 8/1990, de 21 de diciembre de Caza y en la 233/1999, de 13 de diciembre[666], en relación con la STC 150/1990, de 4 de octubre, al señalar, que se vulneraría el principio de no confiscatoriedad, en el caso de que se extinguiera la riqueza impositiva.

Nuevamente, el Tribunal Constitucional, en otras de sus sentencias, ha continuado mencionando las citadas tres sentencias precursoras. Al respecto, vemos como otros tribunales (Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia etc.) se han pronunciado también, en materia de prohibición del alcance confiscatorio, precisando una exégesis sobre las normas de conducta marcadas por dicha jurisprudencia constitucional[667].

---

[666] En la STC 14/1998, de 22 de enero (FJ 11), se dice que «no puede desconocerse el inconveniente técnico que conlleva delimitar, en abstracto, si del sistema legal de un impuesto cabe deducirse por sí solo efectos confiscatorios sobre todo cuando la interpretación que hubiera de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal, se aleja de ser una cuestión doctrinalmente tranquila, asociándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario». Por ello y puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se constituye con relación al resultado de la exigencia, este Tribunal ha dejado claro que la anexión de esa seguridad al régimen fiscal «exige no acabar con los caudales imponibles del contribuyente que son la sustancia, base y requerimiento, de todo gravamen sobre el alegado compromiso de cumplir con la deuda, especificando que esta carga se formaría si con la función tributaria actual se pudiera despojar al contribuyente de sus pertenencias, con lo cual se llegaría a destruir a través del impuesto indirecto, la protección que se aduce en el artículo 33.1 de la CE» [SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9) y 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 23)]».

«En esta última STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23) además, se indica que «prevalecen constantes indicios para confirmar que, ni la sumisión de la propiedad a la imposición, ni la convivencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el I.B.I. quebrantan los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, de igual forma, es el que revela y evidencia de que no existe ningún precepto constitucional que interrumpa el gravamen de otra manifestación de riqueza que no sea la renta. Al contrario, el art. 31.1 CE asocia la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos, que simboliza la anexión de una petición lógica que lleva a encontrar la riqueza en cualquier sitio que se halle, sin dudar de que la propiedad privada lleva implícito una señal de caudal apta para ser gravada. Tampoco los recurrentes han probado que se produzca en esta STC resultado confiscatorio alguno, ni, de cualquier forma, directamente han impulsado la agregación del I.B.I. al régimen tributario español en suplencia de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana».

[667] Recientemente en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 junio 2010 (FJ 5), Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Recurso contencioso-administrativo núm. 220/2007, se decía que «en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre, citada por el Tribunal Supremo, por ejemplo en las Sentencias de 4 de noviembre de 2000, recurso núm. 5244-1994 y 11 de febrero de 2004, recurso núm. 10749-1998, respecto del concepto de confiscatoriedad nos dice que esta tiene lugar cuando la cuota supone un menoscabo de la riqueza que integra la base imponible, agotando la riqueza imponible o privando al sujeto pasivo de sus rentas y patrimonio». En la misma línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2010 (FJ 2), Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7ª, Recurso contencioso-administrativo 430/2008, reitera las pautas que la citada Sala, establece para delimitar la magnitud de la no confiscatoriedad.

Surge una gran litigiosidad, con respecto a la posible vulneración, fundamentalmente, de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica, cuando se produce un doble gravamen, en una misma operación, llevada a cabo por dos impuestos aisladamente considerados, es decir, una situación confiscatoria podría tener lugar como desenlace de acopios de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica[668].

De igual forma, se puede encontrar vulnerado el principio de no confiscatoriedad cuando en otras manifestaciones de tasas donde su tipo de gravamen resulte excesivo. Podemos poner por patrón, el caso dado en uno de los dispositivos más productivos de participación de la Comunidad Europea en el sector de la leche y los productos lácteos, es la tasa suplementaria sobre la leche, que tiene tanto una naturaleza jurídica difícil de delimitar, como una relación con la prohibición de confiscatoriedad de los tributos, que han sido objeto de una vasta jurisprudencia, debido a que ha habido grandes litigios, a la hora de determinar, si la citada tasa se trata de un tributo o de una sanción o si el tipo del 115 por 100 que fija sobre el precio indicativo de la leche, tiene carácter confiscatorio o no. La Audiencia Nacional[669], en algunas de sus sentencias ha rechazado la alegación de que se vulnere el principio de no confiscatoriedad de Derecho Comunitario y Constitucional previsto en el art. 31.1 CE, por considerar que la tasa es confiscatoria y que niega el derecho de propiedad privada. Toda vez, que se concluía en las mismas, que la tasa láctea se considera una exacción parafiscal.

---

[668] En la STSJ de Cataluña 1020/2009, de 15 de octubre (FJ 2), Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1ª, Recurso contencioso-administrativo núm. 1047/2006, se dice que «la disposición rechazada del TEARC, de fecha 17 de mayo de 2006, desestimó este alegato, de que el doble gravamen de una misma operación por IVA e IAJD vulnera los principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad, generalidad e igualdad tributaria, en base a que, partiendo de que los preceptos que determinan el hecho imponible del IAJD y los que establecen el del IVA no fijan la discrepancia de una y otra modalidad tributaria, así querer, no marcándose por la Ley, la exclusión del gravamen en caso de concurrencia de dichas dos modalidades, supone la petición de no aplicación de una Ley, siquiera sea por queja de inconstitucionalidad, tal ambición de inaplicación de una Ley por querella de inconstitucionalidad, aparte de no ser permitido al TEARC, pasar a entender de este asunto, no es posible cuando se trata de normas post-constitucionales que han de ser necesariamente aplicadas». En la STC 242/2004, de 16 de diciembre (FJ 6), ha indicado que «aun aceptando posiblemente que se considerarse de un presupuesto de doble imposición en los tributos, ni siquiera esto, fijaría por sí solo que las normas implicadas son inconstitucionales, dado que la mera interdicción de doble imposición en el régimen tributario que se halla explícitamente ordenado en el bloque de la constitucionalidad aparece recogida en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (art. 6), incorporando que además de esta suposición, la presencia de un doble gravamen por igual declaración de patrimonio sólo correspondería examinarse a través del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad que menciona el art. 31.1 CE».

[669] En la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 20 de septiembre de 2004 (FJ 4), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, Recurso contencioso-administrativo núm. 394/2003, se dice que «no puede tener acogida por la Sala, la proposición de cuestión prejudicial, porque la ordenación común del mercado no puede basarse en la existencia de un impuesto del 115%, que resulta confiscatorio y que de hecho prohíbe vender leche por

Finalmente, manifestó ESCRIBANO LÓPEZ que "la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9) no ofreció grandiosas ideas, aún siendo la primera que enfrentó la interdicción del alcance confiscatorio, lamentándose de la insuficiente claridad dogmática de esa prohibición del efecto confiscatorio en virtud de la aplicación de la progresividad"[670]. Además, expresamos que a nivel europeo debemos acentuar la acción delimitadora del Tribunal Constitucional alemán, para establecer cuándo un impuesto genera condición confiscatoria, dado que en su Sentencia de 22 de junio de 1995 (BVerfGE 93,121), fijó el límite máximo de la carga sufragada en los Impuestos sobre la renta y, en su caso, sobre el patrimonio, liquidados en el período impositivo, en el 50 por 100 de la base imponible del primero y en su Sentencia de 18 de enero de 2006 (2 BvR 2194/99), el Tribunal señaló estos porcentajes como frontera para fijar los límites de confiscatoriedad en la imposición del IRPF, en consecuencia, los citados límites deben definirse en cada asunto determinado, en atención a las demandas del principio de proporcionalidad[671].

Cabe asimismo acentuar sobre lo citado anteriormente, que el principio de no confiscatoriedad[672] de los tributos, tiene relación con la imposición directa, puesto que por medio de ellos, como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ser pieza clave de los sistemas fiscales modernos, puede afectarse directamente las ganancias de los contribuyentes al que expresan una capacidad económica, que gravan inmediatamente, en cambio, los impuestos indirectos, como es el Impuesto sobre el valor añadido, que aun siendo el más importante de su rama, solo grava el consumo y, por tanto, es apreciado como una demostración indirecta de la dimensión económica de los individuos, que prevé las condiciones particulares y familiares que no son consideradas para determinar la cuantía impositiva, lo que se traduce en situaciones de igualdad para todos aquellos consumidores que en sus lazos alcancen las mismas prestaciones.

---

encima de un determinado nivel, y además porque la naturaleza jurídica del concepto tributario estudiado (tasa láctea) es de exacción parafiscal y por ello, hay que tenerse en cuenta que la finalidad de ésta no es recaudatoria, sino de control en la producción del sector lácteo. Por tanto, fijada su naturaleza como exacción parafiscal, debe llegarse a la conclusión de que su fijación y su importe no son confiscatorios, ni infringen el principio de capacidad, ni el de proporcionalidad ni el de propiedad privada». Véase al respecto, la STS de 4 de mayo de 2010 (FJ 4), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Recurso de casación núm. 8393/2004.

[670] ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Políticas de ingreso y gasto público frente a la crisis económica», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 14, 2010, pág. 92.

[671] Véase a HERRERA MOLINA, P.M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año nº 12, núm. 2, 1996, págs. 1033-1049.

[672] Actualmente, en cuanto a la relación del principio de no confiscatoriedad y el de igualdad en materia tributaria c*fr.* SSTC 62/2015, de 13 de abril (ANT. 2), 83/2014, de 29 de mayo (FJ 6), 85/2014, de 29 de mayo (FJ 6), 96/2013, de 23 de abril (FJ 8), 19/2012, de 15 de febrero (FJ 3); AATC 342/2008, de 28 de octubre (FJ ÚNICO) y 207/2005, de 10 de mayo (FJ 6) y STSJ de Asturias 760/2003, de17 de diciembre (FJ 3), Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, Recurso contencioso-administrativo núm. 256/2000.

## *XV. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN CONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA*

La reserva de ley es una garantía prevista en la Constitución, nacida para confirmar que algunas materias de particular consideración como la tributaria estén directamente reguladas por Ley que haya sido elegida en las Cortes Generales, para reforzar la prohibición de que puedan ser deslegalizadas por el Gobierno a través de reglamentos. No obstante, en nuestra opinión no podrán realizarse en cualquier caso en el ordenamiento constitucional español, los reglamentos autónomos para con las leyes, salvo los de funcionamiento y organización[673]. Ello significa, que en el régimen tributario, dirige el principio constitucional de reserva de ley o principio de legalidad, como principio formal de la imposición, ordenado en los artículos 31.3 y 133.1 CE[674].

A estos efectos, según el postulado "nullum tributum sine lege", sólo podrá generarse una intervención tributaria estatal en los contribuyentes de una nación, siempre que esté basada en una ley, en atención a su expresión legal material o formal. Atendiendo a estas razones, conforme al principio de igualdad en materia tributaria, es evidente, que todos los sujetos tienen el mismo derecho a que sus compromisos tributarios sean regulados mediante ley que garantice un tratamiento uniforme[675].

---

[673] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5), ha declarado que «la reserva de ley en material tributario tiene carácter referente, respecto a las materias protegidas por la reserva. El Tribunal ha sentenciado que la reserva de ley en el factor tributario reclama que la nueva creación de un impuesto y la disposición de las partes primordiales u organizadoras de este, corresponde realizarlas por medio de una ley. Asimismo, se ha prevenido que se conoce como una reserva relativa en la que, si bien las razones o preceptos que han de tutelar la materia deberán establecerse en la ley, parece aceptable la cooperación del reglamento, siempre que sean compatibles por causas técnicas o para perfeccionar el desempeño de los fines planteados por la Constitución o en su caso, por la misma Ley y en todo momento, que la cooperación se realice en situación de sometimiento, progreso y suplementariedad. Entonces el efecto de la realización conjunta se hallará en función de la distinta propiedad de las formas jurídico-tributarias y de los diferentes mecanismos que conformen las mismas».

[674] «Art. 31.3 CE: sólo pueden realizarse contribuciones propias o patrimoniales de condición pública de acuerdo a la ley. Art. 133 CE: 1. La autoridad primaria para disponer los impuestos pertenece únicamente al poder estatal, a través de la ley. 2. Los entes territoriales, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales, pueden disponer y requerir impuestos, en colaboración con la Constitución y la propia ley. 3. Cualquier provecho tributario que concierna a los tributos estatales, habrá que realizarse en la virtualidad de la ley. 4. Las administraciones del sector publico sólo tendrán facultad para adquirir deberes tributarios y efectuar gastos en atención a las leyes».

[675] El principio de legalidad es formulado en latín con la locución «nullum tributum sine lege» que simboliza «no hay tributo sin ley», así, la reserva de ley se revela como un régimen de sometimiento a la potestad estatal, para que sea la voluntad de la sociedad quien represente la legitimidad al ejercicio de este poder. Hay que recordar, que es la delegación de los ciudadanos lo que le da legitimidad a la potestad tributaria del Estado. Con ello, a mi criterio, el

En cuanto al principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional ha aclarado que "conlleva una garantía primordial de nuestro Estado de Derecho, que debemos proteger, por cuanto significa afirmar que la determinación de las normas en los espacios de libertad que pertenecen a los individuos esté en manos de la firmeza de sus portavoces elegidos, por cuanto en este espacio no debe haber acción por parte del ejecutivo, a través de sus actividades normativas privadas, que suponen los reglamentos. Este principio tampoco descarta, cualquier probabilidad de que haya leyes que puedan ceñirse a criterios reglamentarios, pero sin que con ello, sea permitido una ordenación autónoma que no esté sometida a la ley, lo que comportaría una disminución de la reserva de ley enunciada por la Constitución en apoyo del legislador"[676].

De este modo, la reserva de ley en causa tributaria no se convierte en la apariencia de una legitimación tributaria en estado íntegro, sino en la exigencia de que sea la ley la que disponga las normas o principios que de acuerdo con los mismos, se ha de conducir la materia tributaria y, especialmente, la formación del nuevo tributo, con la disposición de los factores esenciales u organizadores del mismo[677]. Tal como ha mantenido CALVO ORTEGA "la reserva tributaria no

---

principio de legalidad o de reserva de ley, define el terreno y licitud de proceder del Estado para atribuir impuestos, dado que sólo los órganos que están facultados por ley, tienen autoridad para imputar tributos. Por tanto, el principio de legalidad actúa como un sistema de seguridad ante posibles discriminaciones que puedan resultar de hechos erróneos en la elaboración de impuestos al ser un dispositivo de seguridad frente a la potestad tributaria del Estado. Por este motivo, se expresa que el principio de legalidad constituye la certeza jurídica.

[676] Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio (FJ 4). Donde se dice además, que «todo ello se convierte en absolutas pretensiones tan pronto como al alcance de las indicaciones o legitimaciones legales de la facultad reglada, que consiguen reducirse en la medida que las mismas sean de manera tal que limiten justamente la actuación de esa potestad a un suplemento de la ordenación legal que resulte imprescindible por razones técnicas o para mejorar el cumplimiento de los objetivos planteados por la Constitución o por la misma Ley». En esta línea, se señala que «normalmente, lo que en la ley se remite a la regulación de la fuente secundaria -reglamento u ordenanza fiscal- es la instauración o transformación de la cuantía del tributo. A este respecto, sin embargo, ha puntualizado el Tribunal Constitucional en relación con el tipo de gravamen que la ley ha de establecer, al menos, los límites máximos y mínimos entre los que éste debe quedar comprendido. Y, en todo caso, de acuerdo con el Tribunal, lo que resulta definitivamente necesario para considerar el principio de reserva de ley del art. 31.3 CE para la determinación en la ley del límite máximo de la cuantía de la prestación o de los criterios para fijarlo [SSTC 63/2003, de 27 de marzo (FJ 7), 102/2005, de 20 de abril (FJ 7, *in fine*) y 121/2005, de 10 de mayo (FJ 9)]» [CASAS BAAMONDE, M.E. (dir.); RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M. (dir.); PÉREZ MANZANO, M. (coord.) y BORRAJO INIESTA, I. (coord.), *op. cit.*, pág. 881].

[677] La STC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 6) señala que «en el sistema constitucional español no rige de forma absoluta el principio de legalidad para todo lo concerniente al material tributario y por tanto, la reserva de ley se relega a la elaboración de los impuestos y a su necesaria disposición, dentro de la cual puede globalmente acomodarse la instauración de privilegios y beneficios tributarios, pero no cualquier ordenación sobre ellas, ni la eliminación de los privilegios o su disminución o la de los beneficios, pues este extremo no establece modificación de fundamentos principales del tributo». De otra parte, precisa la STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7) que «nuestra Constitución (artículos 31.3 y 133) se ha manifestado en este elemento de una manera flexible, descartando

indica que todos los fundamentos de un tributo están obligados a ser ordenados y reglados por ley. El matiz y precisión entre reserva absoluta y relativa asegura esta comprensión. La reserva de ley relativa, es la que corresponde establecer en materia tributaria, significa, que sólo los fundamentos básicos de un tributo deberían ser objetivo de ordenación legal, como garantía en la creación de la obligación, es decir, hecho impositivo, base impositiva y tipo de gravamen, así como, la determinación de cual sujeto concreto es deudor, esto sería lo más importante para el contribuyente, lo que revela que el dominio tributario no solo es de pertenencia estatal"[678].

Por ello, la reserva de ley es una obligación constitucional para afirmar la soberanía popular, al consentir la cooperación de todas las fuerzas representadas en las Cámaras del parlamento donde participan en igualdad las minorías y mayorías presentes. En competencia, una reserva reglamentaria hubiese implicado un provecho para el Estado como autoridad de las facultades reglamentarias donde no hubiera podido decidir el influjo legislativo que simboliza la soberanía popular. La moderación a posibles abusos o arbitrariedades en el ejercicio de esta potestad reglamentaria hay que encontrarla, no tanto en la Ley, sino en el control que deben ejercitar los Jueces, para asegurar el cumplimiento de los principios del Derecho en general y los principios constitucionales en particular y con carácter preeminente, el de justicia[679].

Desde este prisma del principio de legalidad, se ha podido identificar el requerimiento de imposición o aprobación del impuesto por medio de la recomendación de los contribuyentes, como garantía de democracia, que conjetura el pluralismo y respeto de las minorías. Así, lo ha

---

la creación de una reserva absoluta, como la presente en proporción a otras ramas del ordenamiento, optando por admitir una reserva relativa. La aludida reserva alcanza la nueva creación de un impuesto y la disposición de las figuras elementales o conformadoras del propio, que competen en todo caso a la elevación de la ley y no deben abandonar la legislatura encomendada y, menos aún la potestad de reglamentación, de ningún modo». En esta última resolución, ha confirmado el Tribunal Constitucional, que en materia tributaria, la reserva de ley no responde igualmente a todas las partes que integran los impuestos y la colaboración del reglamento depende de los componentes del impuesto así como, de la propiedad de las formas tributarias. Así, el valor de acumulación que se exige en la ley es máximo cuando uniforma el hecho impositivo o el tipo de imposición, al considerarse elementos prácticos para la conclusión de los impuestos y con ello, la forma de determinarlos le incumbe por necesidad a la ley. No obstante, la forma de concretar solicitada por la ley resulta más pequeña al tratarse de regularizar nuevos componentes, fundados en impuestos de composición local para los que el legislador dispone una amplísima propensión de razones para determinarlos. Igualmente, para establecer la base impositiva habrá que admitir una gran elasticidad a la hora de remitirse a las fórmulas reglamentadas, puesto que en su cuantía deberán integrarse en su complejidad de componentes que influyen en su naturaleza para lo cual su fijación requerirá unión, a veces, con confusos métodos, lo que explicaría que sea remitido a lo dispuesto en el reglamento, para determinar varios de los mecanismos que configuran la base, en el ejercicio de la cualidad y entidad de los impuestos tratados.

[678] CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, cit., pág. 62.

[679] SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª ed., 1ª reimp., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991, pág. 199.

destacado PÉREZ ROYO, al revelar que "se presenta como una norma que se haya localizada en la creación del sistema constitucional, siendo a su vez, esencial en el esquema organizado de la separación de poderes necesario en un Estado democrático. Pero el principio de legalidad debe ser visto también -e incluso de manera prevalente o principal- como una institución al servicio de un interés colectivo de ciudadanos, cual es, el de asegurar la democracia en el procedimiento del origen de la imposición de su gravamen o también de los medios para el repartimiento de la cuota tributaria. Asimismo, de esta petición democrática[680], el principio de reserva de ley puede valer junto con el principio de igualdad a la causa tributaria, como garantía o tratamiento uniforme en el momento de disponer los tributos, para que contengan, dentro de una limitación razonable, las distancias que la carga fiscal pueda crear entre los distintos municipios[681], avalando con ello la unidad del régimen de los tributos en una parte de la superficie del Estado, como ineludible voluntad de respeto hacia la igualdad de cualquier español"[682].

El Tribunal Constitucional ha observado que, la obligación con las necesidades de la reserva de ley en la imposición formulada en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, en nuestro Estado social y democrático de Derecho es "una derivación de la igualdad como sustancia básica del orden y por ello, custodia el paralelismo básico de la postura de cualquier ciudadano, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la CE), unidad que -en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de manera muy singular de los impuestos- supone la frecuente persecución, mediante las ordenanzas ley comprenda, de finalidades de actitud social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución reguarda"[683].

---

[680] Cabe observar la definición al respecto que hace ORTÍZ DÍAZ, al expresar que «se deriva precisamente de una democracia sustantiva, con valores y principios realmente globales e indispensables, de cualquier orden público y social. Expresión de beneficios, que cuando se predomina lo subjetivo, crean comportamientos públicos y sociales en los relativos países y en sus ciudadanos» (*op. cit.*, pág. 512).

[681] La reserva de ley en la cuestión tributaria no actúa de igual manera a todos los impuestos, por depender del ente público territorial que sea titular de éstos. Por ello, como ha escrito MENÉNDEZ MORENO «en la cuestión de los impuestos propios de las Corporaciones Locales, con la finalidad de ajustar las posturas del principio de reserva legal y el de libertad tributaria, éstas se permiten aprobar por medio de ordenanzas fiscales, los tipos de gravamen de sus propios tributos, sin embargo, siempre entre los términos que tengan asentados por leyes del Estado, además deberán especificar todas las ventajas o privilegios especiales, así como la regulación de cualquier otras aptitudes del asiento y la carga de los impuestos locales, en todo caso adentrado en el ámbito de anticipación en la conclusión de las leyes. Se ocasiona así, en esta bifurcación, una innegable flexibilidad del precepto de reserva de ley en disposición de resguardar al principio constitucional de autonomía tributaria que presiden las corporaciones locales» (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, cit., pág. 91).

[682] PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, cit., págs. 76 y 77.

[683] SSTC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4). *Vid.* SSTC 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 10) y 31/2010, de 28 de junio (FJ 119). Sostiene el TC que «la reserva de ley en esta causa, ejecuta un cargo al auxilio de otros preceptos, como la protección en cuanto que el Ordenamiento esté unido y la igualdad esencial de los ciudadanos, lo que transfiere al Tribunal a entender que estos organismos locales, pese a que el Pleno del Ayuntamiento remplaza a

En cualquier caso, el Parlamento, en la creación de la ley tributaria, queda sometido a los principios de justicia que consagra el art. 31.1 CE (capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad), esto es, se consagran como garantes de los valores constitucionales que deben ser tomados en consideración en relación con el establecimiento de los tributos. Los principios tributarios ejecutan la limitación al poder fiscal del Estado, de donde se obtiene que el principio de igualdad en la tributación, sugiere las ideas creadoras todo el sistema tributario justo y sirve como límite a la autoridad tributaria del Estado, por cuanto mediante el mismo, hace depender al mismos Estado a la disposición de la sociedad ciudadana en general, protegiéndola de cualquier arbitrariedad que pueda recaer del abuso del poder estatal en el ejercicio de sus facultades tributarias. Cualquier norma legal que desconozca tales principios puede ser tachada de inconstitucional, y como consecuencia, la reserva de ley en el concepto tributario o principio de legalidad fiscal (art. 31.3 y 133.1 CE), que responden como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles, hayan podido ser objeto de una mayor declaración por el Tribunal Constitucional.

Por lo que respecta al principio formal por excelencia "el principio de reserva de ley" ha señalado MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO que, "de conformidad con el Tribunal Constitucional, y aunque nuestra Constitución haya admitido una concepción de reserva de ley relativa, los arts. 31 y 33 de la Constitución exigen que los tributos se establezcan y se realicen inexcusablemente con arreglo a la ley, lo que comporta la condición de que deba ser el relativo Parlamento el que fije los elementos propios del tributo. Obligación ésta, que se dicta por igual tanto si la reserva de ley se refiere a tributos estatales como cuando la misma va referida a tributos creados por las Comunidades Autónomas, lo que implica, una pretensión constitucional aplicada a las Cortes Generales estatales y a los Parlamentos regionales, en el momento de establecer un tributo. Para la conquista de estos objetivos debe prevalecer además, la igualdad ante la ley tributaria en los distintos territorios, así, como la prohibición de beneficios particulares o territoriales"[684].

---

todos los habitantes de la localidad, no tienen capacidad para hacer sus propios impuestos y, tampoco, determinar de forma independiente la naturaleza de la imposición del tributo local creado por una ley estatal, que ha definido el hecho imponible, fijado los contribuyentes y ha indicado las pautas usuales para concretar la base imponible» (PRIETO SANCHÍS, L. (coord.); ... [et al.], *op. cit.*, pág. 114).

[684] MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 129. Concluyendo por un lado, que «el art. 31 CE no agota su eficacia como mero mandato al legislador, sino que se proyecta también como exigencia de resultados que debe perseguir el cumplido ordenamiento financiero, afectando por consiguiente, a todos cuantos intervienen en su elaboración y aplicación. Y por otro, que los principios de justicia financiera no sólo aparecen como criterios de elaboración y aplicación de las normas, sino también como finalidades materiales a cuya consecución se encaminan aquellas, lo que permite que, la Constitución impulse a un derecho tributario en donde ingresos y gastos públicos reprendan las posiciones discriminatorias auténticas, lo que obliga a un trato igual a los iguales y de manera desigual a los que están en situación desigual».

En fin, la reserva de ley compromete a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, especialmente aquellas materias que están sometidas a la intervención del poder estatal como es la tributaria en defensa de los derechos del ciudadano. Por tanto, son elementos acotados al reglamento y a la normativa emanada del poder ejecutivo del Estado, al protegerse a través de la reserva de ley la afectación de derechos al poder legislativo, reflejando con ello las libertades doctrinales que favorecen la separación de poderes[685]. La ley es la fuente formal del Derecho tributario, al ser la única herramienta eficaz por la que puede establecerse la imposición de un tributo o sanción por el incumplimiento del mismo, de lo contrario no se consideraría un tributo. Es el Poder Legislativo el que tiene la facultad de crear las leyes, pero éstas han de respetar las directrices de legalidad dada por la realización del deber para con los principios tributarios consagrados en nuestra Constitución.

Respecto a lo anterior, cabe destacar el análisis de SUAY RINCÓN, quién, desde la probabilidad estructural de la igualdad, fija que "no concurren, sin embargo, en el mismo plano, la norma legal y la reglamentada, pues, como se ha advertido, no puede ser igual la ilación que existe entre Constitución y ley que la que media entre ésta y el reglamento. El legislador no hace cumplir la Constitución, sino que hace derecho libremente dentro del ámbito que la misma brinda, en cuanto que en ejecución de la autoridad reglamentaria se elabora en atención a la Constitución y las Leyes (art. 97 CE) y el Estado no debe idear derechos ni infundir obligaciones que su raíz no haya nacido en la ley de forma inmediata o, al menos, de manera indirecta, por medio de la legitimación. De la misma manera, no debe el Reglamento expulsar del disfrute de un derecho a todo aquel que la ley no suprimió. La razón sobre la legalidad constitucional de las desigualdades determinadas por una disposición reglamentaria precisa por necesidad y sólo desde esta perspectiva, un juicio de legalidad. En efecto, la vinculación del reglamento al principio de igualdad, es más potente y activa, que la dada hacia la Ley y por tanto, por la vía de la igualdad, el Tribunal Constitucional puede llegar a convertirse en un vehículo de control de la

[685] La división de poderes es adoptada como una conducta de gobierno que limita la actuación de la autoridad administrativa para crear leyes, al destacar la imposibilidad de que los administradores dicten normas jurídicas que ellos mismos ejecutarían, pues se convertirían así en opresores de los administrados. De esta manera, el principio de división de poderes da nacimiento al principio de legalidad o reserva de ley tributaria como garantía constitucional de los contribuyentes, en tanto especifica las funciones de los órganos que deben modular el sistema tributario. De lo expuesto surge que a consecuencia del principio de legalidad, sólo se crearán impuestos en virtud de una norma jurídica con rango de ley, que logre definir cualesquiera de los fundamentos de la obediencia impositiva tributaria, que sería el hecho imponible, los sujetos forzados a la deuda, la base imponible, el pago, infracción, sancionar y exenciones, como así, el órgano que deba recibir la liquidación de los tributos. No obstante, de la división de poderes además del principio de legalidad que proviene del pueblo, también se crea la potestad reglamentaria que faculta a la administración a crear normas de carácter administrativo que se encuentran supeditadas a las leyes sin que puedan excederse de las mismas. Hay que destacar, que existen materias que están únicamente reservadas a la ley como es la materia tributaria y otras que alcancen ser razonadas por reglamentos administrativos.

legalidad de los reglamentos ejecutivos"[686].

Es sabido, que el principio de igualdad en materia tributaria es una característica de la ley tributaria consistente en que esta no realiza distinción alguna con respecto de los sujetos que pudieran encontrarse en la configuración presentida de un tributo y asimismo, debe adjudicarse en igualdad la posición social que ostentan aquellos sujetos contemplados en su esfera normativa. Es por ello, función esencial del principio de reserva de ley en el factor tributario garantizar la autoimposición del tributo y alcanzar la repartición igualitaria y uniforme del gravamen tributario en un Estado descentralizado como el nuestro. No cabe duda, señala MATA SIERRA de que "la ley se plantea como el expediente formal más idóneo en aras a conseguir una uniforme repartición de las cargas tributarias, que es lo que pretende nuestra Constitución"[687].

En resumen, el soporte material del carácter público es el que distingue a la reserva de ley en materia tributaria de otras reservas de ley, así lo ha entendido PAUNER CHULVI, al expresar que "toda ley supone una homogeneización y generalización de las condiciones jurídicas de los ciudadanos. El principio de igualdad ante la ley tributaria conlleva que ésta se aplicará a todos por igual y la nota de generalidad de la ley significa que todos están sujetos a ella. La ley tributaria posibilita, a través de la democrática adquisición de determinación, un valor de igualdad que se materializa en una uniforme posición básica de los ciudadanos"[688].

Cabe señalar al respecto que, al igual que los demás principios constitucionales tributarios, el de legalidad no acredita por sí mismo la realización debida de forma aislada, dado que el legislador podría acordar utilizando el instrumento de la ley, un elevado incremento abusivo de un impuesto hasta ser considerado confiscatorio. Vemos entonces, que aun aplicando

---

[686] SUAY RINCÓN, J.: «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 855.

[687] MATA SIERRA, M.T., *op. cit*., pág. 77.

[688] Esta autora además nos recuerda que la reserva de ley que afecta a toda la materia tributaria envuelve los elementos que se refieren a la identidad o a la entidad de la prestación. Como mínimo, afecta a la designación del presupuesto de hecho o hecho imponible y del sujeto pasivo (elementos de identificación del tributo); discutiéndose la oportunidad de que vengan expresamente definidos en la ley creadora del tributo los elementos referentes a la entidad de la prestación (base imponible y el tipo); así como los procedimientos de gestión y recaudación. En todo caso -según esta autora- se postula la necesidad de que la propia ley fije los criterios directivos y los límites cuantitativos dentro de los que la Administración Tributaria debe desarrollar las convenientes facultades normativas, a efectos de evitar cualquier tipo de discrecionalidad en su actuación (PAUNER CHULVI, C.: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 327 y 328). En la misma línea, *cfr.* MENÉNDEZ MORENO, A.: «El alcance de la reserva de ley en materia tributaria y las haciendas locales», en VV.AA., *La distribución del poder financiero en España, Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid, 2014, págs. 219-245.

el principio de legalidad, pero su alcance individual no sería bastante amplio, puesto que se encontraría contemplada la capacidad económica de los contribuyentes. En consecuencia, el principio de legalidad representa sólo una protección relativa de oposición en cuanto al nacimiento productor de la norma, pero no constituye en sí misma una garantía de justicia y de razonabilidad en la tributación. Por tanto, aun cuando la potestad tributaria sea practicada íntegramente a través de normas legislativas, para que exista igualdad de todos los contribuyentes ante la ley -la ley tributaria en este caso- debe apoyarse en los principios constitucionales de materia tributaria que impone el art. 31.1 CE y, que constituyen el límite material en cuanto al fondo de la normativa tributaria[689]. La autoridad en los tributos para que sea legal, debe ser ejercitada con consideración a los principios de igualdad, generalidad y no confiscatoriedad.

## A. Recopilación sintetizada de la jurisprudencia constitucional dictada en relación con la reserva de ley en materia tributaria

Una vez citada la regulación constitucional y la voluntad de la doctrina académica referente a este principio de legalidad o de reserva de ley fiscal, conviene repasar en extracto algunos de los párrafos más significativos de las Sentencias del Tribunal Constitucional, que han interpretado, definido y concretado esta herramienta jurídica en materia tributaria.

Es al reflejo de estas estimaciones que preceden donde el principio formal de legalidad tributaria junto al principio de igualdad en materia tributaria y el resto de principios consagrados en el art. 31 CE conforman la justicia del sistema tributario, mediante el imperio de la ley.

En el orden normativo constitucional, la concisión del principio de legalidad o de reserva de ley en su vertiente tributaria para el establecimiento de los tributos y contribuciones particulares o patrimoniales de condición pública viene consagrada en varios de sus preceptos. El art. 31.3 CE determina que "sólo deberán realizarse contribuciones propias o de patrimonio de jerarquía pública de acuerdo a la ley". Junto a esta expresión, el art. 133.1 CE dispone que los tributos se formularan por ley "la capacidad natural para formular los impuestos le concierne justamente al Estado, por medio de ley". En ambos casos se indica que, para crear cualquier tipo

[689] Como observa esta autora, «la potestad tributaria, también invocada como poder tributario, es la autoridad que posee el Estado para establecer, cambiar, anular y eliminar tributos, entre otras muchas y, que le es conferida en exclusiva por la Constitución. Poder que no es infinito, sino que su actuación se presenta con límites que igualmente son dispuestos en la Constitución, estando obligados a la obediencia de los mismos, para que su ejercicio sea legítimo» (GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, A.: «La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición», en Cont4bl3, núm. 50, 2014, pág. 20).

de prestación pública, incluida los tributos, las normas que los establezcan deben tener rango de ley[690].

En nuestro Estado social y democrático de derecho la reserva de ley "permanece dispuesta a garantizar siempre que una entidad pública no imponga coactivamente el establecimiento de prestaciones patrimoniales a los contribuyentes, sino que tenga en cuenta para ello la espontánea y voluntaria aceptación de sus representantes"[691].

El fundamento de la reserva de ley es expresar la concepción democrática contenida en nuestra Constitución, por representar ésta el máximo nivel jerárquico y tratarse de una norma aprobada directamente por los ciudadanos, por ello, se conforma como una obligación constitucional para defender el interés de todos los individuos, que será más generosamente protegido si se realiza desde el órgano que les representa. En palabras del Tribunal Constitucional ha sido definida como "una seguridad necesaria ofrecida por el Estado de Derecho, que por su valor ha de ser resguardado. Su significación última es la de afirmar que la ordenación del espacio de libertad que se reconoce a los contribuyentes obedezca en exclusiva al empeño de sus delegados, de manera que deban permanecer libres de la actividad del ejecutivo y, por consiguiente, de sus efectos normativos lógicos, que son los propios reglamentos. Amplia además, que este precepto no prescinde, en verdad, de la oportunidad de que sea la ley quien perciba remisiones de medidas reglamentarias, pero sí que las mismas fijen aceptable una ordenación independiente y no manifiestamente sometida a la ley, lo que podría suponer una humillación de la reserva manifestada por la Constitución en atención al legislador"[692].

La primera referencia que encontramos en la doctrina constitucional, sobre el contenido y alcance del principio de reserva de ley en la esfera tributaria viene dada en el art. 31.3 CE. En nuestra Constitución está señalada en esta materia impositiva de un modo flexible, descartando una reserva absoluta y adoptando la admisión de una reserva relativa. La reserva de ley que debe dirigir esta materia tributaria exige que "la producción de un nuevo impuestos y la fijación de los términos y dispositivos principales o formadores del mismo debe realizarse por medio de la ley, no pudiendo dejar en ningún caso a la legislación confiada y mucho menos a la potestad

---

[690] Ante las diferentes expresiones con que se señala en el texto constitucional a la reserva de ley, ya sea «mediante ley» o «con arreglo a la ley», señala SÁINZ DE BUJANDA que «poco importa para que el principio de legalidad se respete, que se diga que el tributo habrá de establecerse o crearse por ley –fórmula sin duda, la más clara y, por tanto, la preferible- o que se establezca y guie con arreglo a la ley o, al modo italiano, en base a la ley. Todo es igual -repetimos- si, en definitiva, son normas contenidas en textos con rango de ley las que disponen la institución del tributo y las que establecen y conforman sus elementos esenciales» (*Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 187 y188).

[691] STC 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 3).

[692] STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 4).

reglamentaria. Por ello, se trata de una reserva de ley relativa en la que, aunque los criterios o normas que han de dirigir el material impositivo deberán desarrollarse en una ley, también, parece admisible la participación del reglamento, en caso de que resulte necesario por razones técnicas o para buscar la mejor manera de cumplir la realización de los fines indicados por la Constitución o por la misma Ley y cuando la asistencia se origine en forma subordinada, de progreso y complementariedad. Hay que matizar, que el alcance de la colaboración e intervención del reglamento en aquellos ingresos se hallará en atención a la diferente naturaleza de las formas jurídico-tributarias y de los diferentes elementos de las mismas"[693].

Esta interpretación de la reserva relativa que realiza nuestra Constitución admite la posibilidad de colaboración de los reglamentos con la ley. En consecuencia, queda claro, que la configuración y establecimiento de los tributos, se llevará a término, sólo si la ley ordena las razones o principios en atención a los mismos se ha de realizar la génesis del tributo, determine las prestaciones y señale los términos de la disposición reglamentaria, que ha de complementarse, así, con los límites máximo y mínimo del porcentaje, entonces se debe asegurar que los impuestos se establecerán adecuados a la ley, esto es, en base a la ley, de tal forma que, en ningún caso, sería legítima una remisión de las denominadas aptitudes o facultades legales en blanco que conceda al gobierno una actuación discrecional total para poder llevar a cabo la escala de gravamen y regular así la materia, porque resultarían totalmente inadmisibles[694].

Asimismo, puede considerarse que la reserva de ley alcanza el establecimiento de cualquiera de los beneficios que se establezcan, desde la firme configuración constitucional, imposiciones de titularidad personal o del patrimonio de índole público[695], cualesquiera que sean las denominaciones que les haya conferido el poder público a la prestación, ya sea como "canon" o "tarifa", dado que la reserva de ley de los arts. 133.1 y 31.3 CE se establece singularmente para los tributos y las "obligaciones derivadas del patrimonio y de intervención pública", es preciso decretar, independientemente del nomen iuris adoptado por el legislador, resultando ser la auténtica naturaleza de las tasas, para corroborar si le es de aplicación la citada reserva"[696].

Para hacer el distingo, es necesario conocer la concreción del concepto de prestaciones

---

[693] SSTC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4), 83/1984, de 24 de julio (FFJJ 3 y 4), 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3), 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4), 99/1987, de 11 de junio (FFJJ 3 y 6), 185/1995, de 5 de diciembre (FFJJ 3 y 5), 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15), 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 9), 132/2001, de 8 de junio (FJ 5), 63/2003, de 27 de marzo (FJ 4) y 150/2003, de 15 de julio (FJ 3).

[694] SSTC 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 4) y 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3).

[695] STC 233/1999, de 13 de diciembre (FFJJ 16 y 19).

[696] STC 121/2005, de 10 de mayo (FJ 6). Opinión que es compartida por CASAS BAAMONDE, M.E. (dir.); RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M. (dir.); PÉREZ MANZANO, M. (coord.) y BORRAJO INIESTA, I. (coord.), *op. cit.*, págs. 880 y 881.

personal o patrimonial de condición pública. Al respecto, como ha declarado el Tribunal Constitucional es preciso recordar que "constituyen prestaciones patrimoniales de condición pública las sumas que pueden exigirse en dos consideraciones concretas. El primero de los presupuestos que provoca la práctica de esta reciente situación jurídica es el empleo privativo o el provecho específico de la potestad pública. El segundo, viene dado por la asistencia de servicios o la actuación de cualquier diligencia en la que participe alguna de las situaciones siguientes: que sean de petición o aceptación obligatoria; que hayan sido formalizadas por el dominio público en situación de privilegio tanto de hecho como de derecho; o que las necesidades verdaderas de la vida social cotidiana de los particulares sean objetivamente necesarias para poder satisfacerlas, conforme a las clases sociales de cada época y tiempo"[697].

En la misma dirección, el Tribunal Constitucional, se ha manifestado sobre "el distinto efecto que tiene la reserva de ley, según se manifieste ante cualquiera de las distintas figuras tributarias o se trate de la creación y ordenación de impuestos"[698], pues aún siendo evidente que la reserva de ley alcanza a todas las prestaciones de patrimonio o personales que sean de condición pública no se anuncia con el mismo alcance, ni con igual intensidad en relación a cada una de ellas, variando según se esté ante el nacimiento y disposición de los impuestos o de las tasas. De ahí, la particular flexibilidad de la reserva legal tributaria cuando se trata de las tasas[699].

Hay que clarificar, no obstante, "que la gran flexibilidad de la reserva legal tributaria referida a las tasas -y, dado que alcanza también a todos los tributos del patrimonio de reseña pública al que vincula el art. 31.3 CE-, no actúa de la misma forma en correlación con cada uno

---

[697] STC 185/1995, de 14 de diciembre (FFJJ 3 y 4). Reiterada por la STC 102/2005, de 20 de abril (ANT. 3b), donde se define la expresión del concepto de prestación patrimonial pública, mediante la redacción siguiente: «1) El art. 31.3 CE no se refiere al concepto común del impuesto sino a través de la expresividad más completa de prestación patrimonial de actitud pública. 2) Son prestaciones patrimoniales de utilidad pública las que son obligadamente a la fuerza o, lo que es lo mismo, las que apremian la necesidad de pago establecida de forma unilateral por el ente público. 3) Dentro del concepto vasto de prestaciones patrimoniales de género público, el legislador podrá cambiar la esencia de las figuras que actualmente componen esta clase, -impuestos, tasas y contribuciones específicas- para fundar nuevos caudales de Derecho público. 4) Lo importante para comprobar si una prestación patrimonial es impuesta a la fuerza, reside en aclarar si el postulado de hecho que da término a la obligación se ha efectuado de manera independiente por la persona obligada. 5) Nos encontramos ante prestaciones forzadamente gravadas en los casos, que la asistencia pública es impuesta al sujeto por el sistema público; cuando el servicio público es imparcialmente preciso para poder sufragar las carencias necesarias para vivir, personal, empresarial o social de los individuos; también si el manejo de bienes, servicios o funciones se efectúa por los servicios públicos en situación de privilegio de derecho o de hecho. 6) En caso de las aludidas situaciones, la prestación patrimonial a recibir por los poderes públicos será alguna de las contribuciones públicas a las que apunta el art. 31.3 CE, lo que estipula su subordinación al principio de reserva legal constituido en el citado precepto».

[698] STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4).

[699] SSTC 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 4), 63/2003, de 27 de marzo (FJ 4) y 102/2005, de 20 de abril (FJ 3).

de los elementos fundamentales del tributo, que son requeridos para cualquier impuesto"[700].

Por consiguiente, "la reserva de ley en materia tributaria no produce la misma afectación a cualquiera de los componentes que integran el tributo, sino que cada uno de sus valores esenciales que es exigible por la ley es superior si lo que se regula es el hecho imponible y es menor cuando se trata de otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible"[701].

Y ello, porque si "la referida reserva de ley, su finalidad siempre es garantizar la autoimplantación en la imposición de la sociedad sobre ella misma, y en definitiva, resguardar la libertad del conjunto de bienes del sujeto, es indudable que cuanto más mínima resulte ser lo que afecte a la actuación de dicho patrimonio, o grande sea la disposición de la facultad de obrar que se conceda al particular, menos necesaria será la acción de los que representen a los ciudadanos, es decir, si existe aumento para participar en el cálculo del gravamen de carácter público, cabe apartar las normas accesorias. Con estas ideas, parece razonable una notable intromisión de la potestad de ordenación en algunos devengos, como las tasas en los que se demuestra, de forma clara y rápida, un carácter bilateral que no se observa en cualquier otra figura imponible"[702].

Reiteradamente ha manifestado el Tribunal Constitucional que la concreción de la reserva de ley en materia tributaria que dispone el art. 133 CE es estrictamente para el marco de los tributos, y el art. 31.3 para la institución de las prestaciones patrimoniales de condición pública[703], concibiendo por establecimiento de la prestación, tanto la fundación de un impuesto como la disposición de las partes principales o conformadoras del mismo, que convendrá establecerse a través de la ley[704]. Cabe apreciar, que el principio de legalidad formal es, junto a los principios materiales tributarios, los que conforman la justicia para todo el sistema tributario en atención con la Constitución.

Asimismo, dice el Tribunal Constitucional que para encontrar sentido a la diferencia entre la concepción de prestación patrimonial pública y el impuesto hay que llegar al constituyente, que en la consagración del art. 31.3 CE "no acude abiertamente a ni una sola de las figuras jurídicas existentes, sino más bien a la utilización de una medida de comprensión

---

[700] SSTC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 9) y 150/2003, de 15 de julio (FJ 3).

[701] STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7). Sobre esta jurisprudencia se ha pronunciado BÁEZ MORENO, A.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», en *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 61.

[702] STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 9).

[703] SSTC 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 3) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15).

[704] SSTC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4); 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3); 14/1998, de 22 de enero (FJ 11) y 121/2005, de 10 de mayo (FJ 5).

sistemática inclinada a impedir la reiteración del constituyente, que lleva obligatoriamente a no aceptar como semejantes el término de tributos del art. 133.1 C.E. y la más común de prestaciones patrimoniales de condición pública del art. 31.3 C.E."[705]. Puede deducirse que el dato que diferencia a los tributos de las prestaciones patrimoniales de carácter público sería la coactividad impositiva, de manera que, si el establecimiento de la obligación que provoca el origen de la prestación se realiza sin la participación de la voluntad del contribuyente que debe sufragarla, o lo que es igual, por coacción o de forma unilateral por el poder público, no puede calificarse de tributo y, por consiguiente, la realización por parte del sujeto de forma voluntaria del supuesto de hecho que provoca el comienzo de la imposición que bien podemos considerarla como tributo.

En fin, debe tenerse también en cuenta, que la reserva de ley representa una garantía constitucional prestada a los ciudadanos para que el ejecutivo no irrumpa las competencias parlamentarias en la creación de tributos y otras prestaciones públicas con arreglo a ley, de ahí, la importancia del Parlamento y la ley estatal en la garantía de la igualdad en materia tributaria de todos los españoles para la unidad en los distintos territorios del Estado. Esta potestad del Estado viene dada por la atribución de privilegio que tiene sobre la regulación en materia tributaria para resguardar la igualdad de todos los españoles en el desempeño de los deberes constitucionales de interés general como el mantenimiento de los gastos públicos a que alude el art. 149.1.1° CE[706]. El gobierno al ejecutar la autoridad tributaria, respetará los preceptos de reserva de la ley y los de igualdad, así como el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

En conclusión, dentro de las funciones de la reserva legal está la garantía individual que ejerce frente a posibles injerencias injustas en el espacio de libertad y propiedad privada del individuo; la garantía en el reparto del gravamen tributario, desde el procedimiento de la imposición democrática; garantía de igualdad en el alcance de los compromisos fiscales, a través del trato semejante recibido por los contribuyentes, para que puedan conocerlo con bastante precisión; garantía de que es la ley quien debe regular los componentes esenciales del tributo, resultando ser también necesaria en la relación de todos las actitudes que tratan sobre los derechos y las garantías de los contribuyentes ante la Administración, y la garantía de la regulación de las relaciones entres los poderes del Estado, concretamente entre el poder ejecutivo y el legislativo, o lo que es igual, la distinción en las relaciones entre Ley y Reglamento o norma primaria y secundaria.

---

[705] SSTC 185/1995, de 5 de diciembre (FJ 3) y 102/2005, de 20 de abril (ANT. 3b y FJ 3), en donde se concreta que son «prestaciones patrimoniales de carácter público, aquellas que se exigen coactivamente o, lo que es igual, aquellas en las que la obligación de pago se establece unilateralmente por el poder público». *Vid.* STC 73/2011, de 19 de mayo (FJ 3) y ATC 296/2013, de 17 de diciembre (FJ 3).

[706] STC 32/1981, de 28 de julio (FJ 5).

## *XVI. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA*

El control del principio de igualdad tributaria en las normas invita de forma singular al razonamiento acerca de la delimitación de las funciones específicas entre el Tribunal Constitucional y el legislador, que es quien tiene la potestad y el deber de modificar el ordenamiento jurídico, para adaptarlo a la coyuntura de la realidad social y económica existente en cada instante, de la que depende el Derecho tributario. Esta facilidad en la configuración de las normas que posee el legislador está acreditada y protegida por el principio democrático, pero debe realizarse con el mayor respeto a los principios jurídicos constitucionales que se derivan del Estado social y democrático de Derecho, cuyo control expreso corresponde al Tribunal Constitucional. Los únicos límites que supeditan al legislador en la producción y modificación de las normas son los que tienen su origen en el ordenamiento constitucional.

Han sido muchos los mandatos de la doctrina constitucional dictados para aprovechar la coyuntura de demarcar de forma tajante ambos principios de igualdad, separando ante la ley del artículo 14 con, la tributaria del artículo 31, uno y otro consagrados en el texto constitucional. Motivo éste, por el que nos plantearemos examinar de forma contemplativa y coordinada la relación entre ambos principios de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Nuestro Tribunal Constitucional ha alimentado desde sus primeras resoluciones, la singularidad del principio de igualdad en materia tributaría del art. 31.1 CE. En la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), enunció los pilares primordiales de una doctrina que ha sido posteriormente reiterada y desarrollada en nuestra jurisprudencia constitucional sobre el alcance del principio de igualdad en materia tributaria[707]. Esta doctrina constitucional referente al principio de igualdad en materia tributaria ha sido abundante, resolviendo sobre un número importante de recursos de inconstitucionalidad o cuestiones de inconstitucionalidad de la norma tributaria por la existencia de tratos tributarios desiguales y discriminatorios, donde con frecuencia el Alto Tribunal se esforzó en llevar a cabo un análisis objetivo, riguroso y ponderado, apoyado en criterios de razonabilidad.

---

[707] Ciertamente creemos, que la mayor parte de las resoluciones del Tribunal Constitucional basadas sobre cuestiones de inconstitucionalidad se han fundamentado básicamente en la vulneración de principios formales, reserva de Ley (art. 31.3 CE), seguridad jurídica (art. 9.3 CE) o como veremos en la existencia de discriminaciones injustificadas del art. 14 CE.

La doctrina del Tribunal Constitucional se construye en torno a dos ideas primordiales sobre las que se articula el enjuiciamiento constitucional de la igualdad, de una parte, la conexión entre la igualdad formal y la igualdad tributaria, y por otra, la posesión que tiene de ser singular el principio de igualdad en materia tributaria. Por tanto, es conveniente advertir previamente, los elementos proporcionados por la jurisprudencia constitucional en relación con el contenido del citado principio de igualdad en uno u otro sentido constitucional.

Está claro que en analogía con nuestra jurisprudencia constitucional, un sistema tributario justo no puede prescindir del principio de igualdad tributaria, es por ello, que no sería posible asemejarla sin más y con todas los efectos, a los términos de la igualdad jurídica o formal del artículo 14 CE, así, lo ha expuesto el propio Tribunal Constitucional en sus Sentencias 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1)][708], "puesto que la igualdad que se precisa y requiere va intrínsecamente articulada con la noción de capacidad económica y de progresividad, no debe ser por ello, con estas premisas, directamente conducida a los métodos del art. 14 de la Constitución, pues una verdadera desigualdad objetiva es necesaria para percibir completo este principio. Justamente, la que se lleva a cabo a través de la progresividad globalmente del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta".

Conocidas la premisas iniciales, apuntadas en la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), de proximidad entre los principios de igualdad tributaria, capacidad económica y progresividad en la imposición, deberán estar a la mira de la justicia distributiva que plantea gozar de un sistema tributario justo para enmendar ciertas diferencias que no parecen justificables desde la posición del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama[709], y es por ello, que

---

[708] En el caso de la STC 54/1993, de 15 de febrero, la demandante alegaba infracción conjunta de los arts. 14 y 31.1 CE por la cuota exigida por la alcaldía en calidad de la imposición de plusvalía de las tierras, por efecto de la obtención de una casa y una cochera. Razón por la que supone atenta frente al principio de capacidad económica confirmado en el art. 31.1 CE, e intrínsecamente conectado con el art. 14 CE. El Tribunal Constitucional desestima el recurso de amparo al estimar que el art. 31.1 CE no se encuentra entre los principios constitucionales para los que el art. 53.2 CE ha dispuesto el proceso garantista de la actuación de amparo. Y por ello, el inconveniente suscitado ha quedado rebajado a una mera diferencia referida a la justicia tributaria no inmerso en el principio de igualdad divulgado en el art. 14 CE, por cuanto, las alusiones a este posterior precepto no desisten de ser simples relatos persuasivos, por entender que el auténtico fundamento justificador de su requerimiento es el art. 31.1 CE y no consta estar en los virtuosos de garantía por la senda de amparo.

[709] *Vid.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., págs. 65 y 66. Nos dice además este autor, que «la distinción de la Constitución de 1949 alemana (art. 3), que solamente confirma la igualdad ante la ley a quien deriva la capacidad económica y los restantes principios específicos de la justa repartición de la deuda tributaria, dado que en su Ley Fundamental no se comprende la enunciación explícita de cualquiera de los preceptos de justicia tributaria, y de forma opuesta, la Constitución española, si recoge los principios, pero sin apurar en la capacidad económica, como razón única y

han sido suficientemente ratificadas en el tiempo. De ahí, que en las polémicas respecto de los principios tributarios del art. 31.1 CE, sea el Tribunal Constitucional quien le corresponde decir la última palabra sobre sus valores, como superior intérprete de la C.E. Sin embargo, únicamente podrá proceder dentro del ámbito de las diferentes causas constitucionales y, por tanto, en el interior de las limitaciones de tales procesos" [STC 114/1995, de 6 de julio (FJ 2)].

Pero como se advierte, los arts. 14 y 31.1 CE, por más que ambos se refieran a la igualdad y se vean reflejados del valor supremo sancionado en el art. 1 de la Constitución, no tienen cualquiera de ellos igual trayectoria ni gozan de la misma eficiencia. En consecuencia, la función de cada principio tiene un significado legal autónomo, no obstante, en un conflicto de igualdad tributaria que inspira justamente el régimen tributario, puede ser o devenir en un problema también de igualdad jurídica o formal en la ley y así se refleja en la STC 19/1988, de 16 de febrero (FJ 6) [710], al expresar que "la norma que en el art. 14 de la Constitución establece la igualdad del conjunto de los ciudadanos ante la ley, aparte de reprimir las diferencias propias que han sido previstas, opera también, como en otras ocasiones se ha formulado, sobre el legislador, pues éste, en virtud de tal principio constitucional, no puede introducir entre los ciudadanos diferenciaciones carentes de todo un motivo razonable, esto es, no encaminadas a obtener un fin constitucionalmente justo o sin articular como pautas desigualadoras, alrededor de figuras o elementos que trasciendan oportunos, como igual capacidad para la disconformidad normativa,

---

exclusivo, la justicia tributaria que se despliega en un haz normativo de principios (generalidad, capacidad económica, sistema tributario justo, igualdad, progresividad de interdicción de alcance confiscatorio) a cuya realización se confía la consecución de la justicia tributaria».

[710] El Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada en cuanto a la fundamentación material de la duda de constitucionalidad, por entenderse, que el art. 91 del Código Penal parece contradecir el principio de igualdad consagrado por el art. 14 de la Constitución, al establecer un tratamiento punitivo específico para los condenados insolventes basado exclusivamente en esa condición económica y al margen del fundamental principio de culpabilidad, sin ninguna posibilidad de corrección dentro del ámbito jurisdiccional. Sostiene el Tribunal en su STC 230/1991, de 10 de diciembre (FJ 4) que «ninguna diferenciación es, pues, imputable a la acción del legislador que adoptó este precepto, pues, sea cual sea el criterio que se sostenga sobre el tipo de respuesta normativa dada a la hipótesis del impago de la multa, la previsión específica de tal eventualidad y de los efectos que habrían de reconocerse a la inejecutabilidad de la pena patrimonial era, sin duda, obligada. Diferentes, así, los igualmente sujetos a la pena de multa en razón de su diversa capacidad para sufrirla efectivamente, no es posible establecer el parangón que da lugar al juicio de igualdad entre unos y otros -entre los solventes y quienes no lo sean-, ni considerar a la luz de lo dispuesto en el art. 14 de la C.E., por lo mismo, la validez de una norma legal que, en lo que ahora importa, se ha limitado a disponer una previsión específica para hacer frente a un supuesto en el que habría de quebrar, por causa de las diferencias patrimoniales entre los igualmente sujetos a la ley penal, la generalidad del mandato sancionador. Cabe recordar al respecto, como primera consideración, que la regla constitucional que establece la igualdad de todos los españoles ante la ley no puede ser invocada como fundamento de un reproche que así habría que llamar de discriminación por indiferenciación [STC 86/1985, de 10 de julio (FJ 3)], pues semejante planteamiento resulta en principio ajeno al ámbito de la regla enunciada en el art. 14 de la Constitución».

en aplicación de la citada finalidad que es reconocida en la Ley. El reconocimiento de respeto de esta insistida disciplina para el dictamen de la existente indecisión de constitucionalidad que lleva, no obstante, a una primer requerimiento, al imponer la reparación de la exposición que en cuanto a este término y asunto se realiza, así, la predicción del art. 91 del Código Penal de un mandato determinado que atañe al penado que no dispusiera de riquezas para cancelar la sanción no concibe, en razón del art. 14 de la Constitución, una diferencia normativa que, entre el castigado que no tiene medios para pagar la deuda y el otro que, por ser solvente, se situaría para, satisfacer la pena, al margen del entorno de la utilidad de la norma controvertida".

Siguiendo la disciplina sobre el distingo que viene realizando el Tribunal Constitucional de la igualdad, en su Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3), realza que "no todas las normas legales referentes a la igualdad deben tener igual reseña y magnitud. El art. 14, en un Capítulo destinado a las garantías e independencia del ser humano, acredita la igualdad ante la Ley y la prohibición de cualquier diferencia por la razón que sea entre los individuos, para que la ley resulte igual para todos, opinión o alguna otra incidencia particular o general, en cambio, en el art. 31.1, el principio de igualdad, unido al de progresividad y el de capacidad económica, es apreciado como principio que inspira el régimen tributario; estos preceptos, el art. 14 y el 31 son puros reflejos del valor rector atribuido en el art. 1 CE, pero sin que representen una igual eficiencia. Conviene especificar, a este respecto, que mientras el derecho reconocido en el art. 14 que está privilegiado por el procedimiento de amparo, de forma opuesta la tutelación del principio de igualdad que inspira toda la práctica tributaria identificada con el art. 31 CE, no tiene cabida en el citado recurso. Lo que conlleva a distinguir las infracciones especiales e individuales del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido en el art. 14 con las que perjudiquen a la igualdad y el resto de principios promotores del sistema tributario a que se refiere el art. 31.1 CE. Deben examinarse por separado las vulneraciones que se deriven de la violación del derecho a la igualdad del art. 14 CE[711] y las que afecten a la igualdad tributaria"[712].

---

[711] Como ha señalado DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ «el recurso de amparo es la vía de protección jurisdiccional fortalecida de los derechos primordiales que la Constitución sanciona en su art. 53.2. Corresponde añadir de inmediato que el Tribunal Constitucional nunca ha entendido que todas las normas que se hallen dentro de los arts. 14 a 29, más el art. 30.2, expresan derechos de las personas y, en su virtud, logran ser realizadas desde el recurso de amparo, pero también es verdad, que nunca ha indicado de ningún modo lo contrario, que solo aquellas normas –creadas en el interior de los procesos fijados, que declaran derechos pueden ser invocadas en el recurso de amparo. La jurisprudencia parece guiarse por un criterio intermedio, ello significa que no siempre que la norma no declara un derecho fundamental queda cerrado el acceso al recurso de amparo. Es en el Título III de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional donde se halla el progreso legislativo de la vía de amparo. Se trata de la más profunda modificación habida hasta este momento en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, tendente en gran parte a remediar el acrecentamiento de trabajo que soporta el citado órgano» (*Sistema de derechos fundamentales*, 4ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2013, págs. 85-95).

En el avance gradual de la jurisprudencia constitucional sobre la ligación del derecho a la igualdad ante la ley, ordenada en el art. 14 CE y el principio de igualdad tributaria formado en el art. 31.1 CE, no se recogen grandes cambios, ni en lo relativo al fondo, ni a los criterios de enjuiciamiento empleados, así se deduce de la recopilación que se construye en la STC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3), en relación al distinto contenido de la igualdad en uno y otro precepto constitucional (arts. 14 y 31.1 CE), en donde el Tribunal Constitucional nos recuerda primeramente, que "no cualquier aseveración constitucional del principio de igualdad puede ser transferida, directamente, a la producida por el art. 14 CE. Dado que individualmente no resulta, en lo que aquí incumbe, la que proviene del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 C.E. Posteriormente, respecto al diferente tenor de ambos principios de igualdad, se ha fijado que la alusión en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad en conjunto con el de progresividad confirma, que el inicial de igualdad no hay que intuirlo como limitaciones iguales que dificulten al legislador, a ordenar el régimen tributario que aprecie justo, con ello, afianzar desigualdades para los sujetos, ya sea en atención al valor de sus rentas, a sus causas o cualquier estipulación social que entienda relevante para cumplir el fin de la justicia. De suerte que la infracción del art. 14 C.E. por la norma tributaria únicamente se generará, fortuitamente, cuando caprichosamente se hagan diferenciaciones para los sujetos entre los que no concurre ninguna razón objetiva para la diferenciación. Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las desigualdades entre sujetos o grupos de sujetos de cualidad subjetiva, a las que se relaciona el art. 14 y, por otra parte, las contempladas en el art. 31.1 C.E. en analogía con el principio de igualdad, asentadas en sugerencias objetivas tocante al capital o los devengos de los sujetos"[713].

---

[712] El Tribunal Constitucional en su Sentencia 53/1993, de 15 de febrero (FJ 1) «deben por tanto oponerse a los requerimientos de amparo que, con la evasiva de la súplica formal del art. 14 C.E. y sin que haya un engarce sometido al cerco de este principio, lo que verdaderamente se imputa es una infracción de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del art. 31.1 C.E.». No obstante, matiza el Tribunal Constitucional en su STC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3) que «aunque ello no supone que este Tribunal no deba venir a estimar una trasgresión del art. 14 en la norma Tributaria, al descartar notoriamente que, con el pretexto de una apelación simplemente precisa del art. 14 C.E., lo que busca el reclamante de amparo sea agarrarse en el art. 31.1. C.E., principio éste que, como decimos, no debe usarse de soporte a una petición en esta actuación constitucional, por orden del art. 53.2 C.E. y del art. 41.1 LOTC».

[713] Cabe precisar que en el caso de la STC 159/1997, de 2 de octubre (FFJJ 1 y 4), «la entidad recurrente, destinada a explotar maquinaria de recreo tipo B, invocaba infracción del art. 14 CE junto con el art. 31.1 CE, por el tratamiento desigualatorio que el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 20 de junio, le había causado, al permitir una gran imposición tributaria por la carga suplementaria acerca de la tasa para el juego, en afinidad a la diferencia, en analogía con otras compañías empleadas a diferentes juegos o tareas de la sección del juego, por lo que requiere una imposición tributaria semejante, principio jurídico que, el Tribunal Constitucional, después de haber interpuesto la petición de amparo, lo proclamó nulo por inconstitucional en la STC 173/1996, de 31 de octubre (FJ 5), aunque por una causa diferente al derecho de igualdad, basado en una violación del principio de seguridad jurídica protegido por el art. 9.3 C.E. El Tribunal Constitucional rechaza el recurso de amparo por concluir que la probable inconstitucionalidad que la recurrente atribuye al art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 20 de junio, por su ocasional contrariedad con el principio de igualdad no estaría ciertamente en una desigualdad discordante al art. 14 CE por

Asimismo, en la STC 55/1998, de 16 de marzo, se ha reiterado el planteamiento anterior, por la empresa recurrente en amparo sobre una posible violación del derecho fundamental a la igualdad del art. 14 CE inseparablemente con la igualdad tributaria del art. 31.1 CE, fundada ante el diferente trato tributario que llevan sobre sí las empresas dedicadas al explotamiento de máquinas de recreo que cargan con una imposición complementaria de la tasa tributaria sobre el juego, en relación al que recibían otras empresas del sector más beneficioso al no estar forzadas a cumplir con esta carga de tributación adicional.

El Tribunal Constitucional, después de analizar la diversidad de los preceptos reseñados en el recurso de amparo, entre los que se exponen, el principio de igualdad del art. 14 CE y el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, descarta todos los argumentos que no hayan sido encauzados en el único de los preceptos constitucionales capaz de recibir el efecto de fundar una instancia de amparo constitucional como es el principio de igualdad formal coronado en el art. 14 CE.

Una tarea semejante a la significación doctrinal que antecede del Tribunal Constitucional es la que ha realizado sobre el artículo 14 CE, al expresar que este precepto contiene derechos fundamentales para ser apropiados de amparo constitucional, mientras que el art. 31.1 CE en su conjunto no entra dentro de este cauce. Excluyendo por tanto, todo tipo de examen de cualquier precepto constitucional que se haya alegado en la demanda y que no se encuentre dentro de los derechos fundamentales que sean recurribles en el amparo constitucional.

Analizaremos a continuación en toda su dimensión, el principio de igualdad en materia tributaria en la producción de leyes tributarias, examinando la doctrina de la jurisprudencia constitucional española.

---

estar sustentada en un desacuerdo de carácter subjetivo, sino que se trata de una diferencia apoyada en términos objetivos, que es la percibida por el art. 31.1 CE. Y, por ello, no susceptible de ser corregida por la vía del recurso de amparo». Asimismo, el Tribunal Constitucional en un acto de modulación de ambos preceptos de igualdad, acentúa que «la relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 CE y los principios rectores del sistema tributario que se detallan en el art. 31.1 CE puede decirse que están, expresamente ingresados a este actual precepto (el art. 31.1 CE), entre los que se haya el principio de igualdad, cuyas decisiones no deben dejarse de tenerse en cuenta» [STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4)]. Esta doctrina, hacía una sugerente precisión en su STC 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6), respecto a la afinidad del principio de igualdad ante la ley del art. 14 y el principio de igualdad tributaria del art. 31 CE, que se da, en el momento de resolver la inconstitucionalidad o no de la norma tributaria, así nos recuerda que «la igualdad, no obstante, ha de apreciarse individualmente, comprendiendo el sistema jurídico propio del marco de correlaciones en que se programe y, en la materia tributaria será la misma Constitución la concrete y armonice la magnitud de su art. 14 en otro principio (art. 31.1), cuyas valoraciones deben tenerse en cuenta. La igualdad ante la ley- ante la ley tributaria, aparecen inseparables de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, enunciados en el último precepto constitucional citado». *Cfr.* STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1)].

## *XVII. EXAMEN EN MATERIA DE IGUALDAD TRIBUTARIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL*

Esta concepción de la doctrina constitucional sobre la igualdad del art. 14 en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución[714], nos dice RODRÍGUEZ BEREIJO "se ha ido desgranando también en sentencias más recientes legisladas en procesos de cuestión de inconstitucionalidad en las que el Tribunal declara la inconstitucionalidad de la norma tributaria impugnada porque trasgrede el principio de igualdad en la contribución a la financiación para la cobertura de los gastos públicos"[715].

La doctrina del Tribunal Constitucional en su recorrido ha ido trazando la estela seguida por el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, creando e ilustrando la aplicabilidad de este principio constitucional en sus distintos pronunciamientos. En su jurisprudencia más temprana se afirmaba ya que la igualdad del art. 31.1 va íntimamente ligada a los principios de capacidad económica y de progresividad, por lo que una verdadera desigualdad específica es necesaria para sentir cumplido este concepto (STC 27/1981, de 20 de julio). En otros casos, se insiste en la necesidad de un argumento, causa o razón que se justifique objetiva en las diferenciaciones fiscales y por tanto en que diversidad no es discriminación (STC 8/1986, de 21 de enero). Pero sería más adelante, en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, donde realiza un perfecto resumen hasta ese momento del principio de igualdad, entonces con suma claridad. El valor de esta doctrina constitucional resulta completamente vigente y adaptable a la igualdad en materia tributaria, por ello, esta sustancia jurisprudencial constante ha sido la proyección de lo que el Tribunal Constitucional ha considerado como derivación del principio de igualdad. Dentro de este marco en el que se desarrolla la igualdad tributaria, realizaremos un estudio exhaustivo de la jurisprudencia constitucional.

### A. Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre

---

[714] Entre los antecedentes jurisprudenciales sobre la conexión entre los arts. 14 y 31 CE, se encuentran las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4); 46/2000, de 17 de febrero (FJ 4); 1/2001, de 15 de enero (FJ 3); 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3); 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 4) y 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3).

[715] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 174.

La STC 193/2004, de 4 de noviembre, presenta cuestión de inconstitucionalidad por una probable violación del art. 14 en relación con el art. 31.1, consagrados en la Constitución. El Tribunal examina la diferencia desde la perspectiva del principio de igualdad en materia tributaria, en relación con el de capacidad económica, por expulsión del reparto proporcionado de trimestres en las cuotas del Impuesto de Actividades Económicas a quienes se dan de baja por cese de la actividad, atribuyéndoles con ello, un diferente trato fiscal con quienes se dan de alta en fechas distintas a la del vencimiento del impuesto, lo que lleva a cuestionar la constitucionalidad del art. 90.2 de la Ley de haciendas locales (LHL), en su transcripción inicial a la reforma operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas tributarias, al establecer que "el impuesto se retribuya el primer día del espacio impositivo, que concuerda con el año normal y las cuotas no se formaran irreductibles, excepto cuando, en los sucesos de manifestación de alta, de la función empresarial no concuerde el día de comienzo con el año natural, en el cual, las cuotas se valorarán de manera proporcional a la cantidad de trimestres naturales que falten para concluir el año, incluido el del inicio de la actuación de la actividad. A juicio del Tribunal Constitucional supone una diferencia objetiva, desde la perspectiva del deber para colaborar a la cobertura de los gastos públicos ordenados en el art. 31.1 CE., al tributar los que formulan el alta de manera proporcional al total de trimestres en los que han mantenido abierta la actividad, mientras que los que cesan lo hacen por la cuota correspondiente al ejercicio completo". Imposibilitando con ello, el prorrateo de la cuota tributaria solo cuando la actividad empresarial cese antes de la finalización del período impositivo.

Se observa, pues, un desigual tratamiento fiscal al someter a comparación ambas situaciones de alta o baja en el progreso de iguales operaciones económicas a lo largo de un idéntico periodo temporal menor a la acción impositiva de un año usual, esto es, ante idénticas ostentaciones de capacidad económica potencial, pero la deuda tributaria no es la misma para ambos, mientras una posición de cese paga tributos por el total de la cuota que corresponde a la actuación, la de alta lo realiza sólo en relación al periodo que suceda el desarrollo de la actividad.

El Tribunal Constitucional entiende que estas situaciones son homogéneas a los efectos de realizar un juicio de igualdad ante la ley tributaria, porque las dos resultan significativas de igual expresión de fortuna, cuya justificación no queda razonada por el legislador al gravar situaciones de hecho que se consideran ficticias o nulas de capacidad económica, teniendo en cuenta, que el hecho imponible que dispone la imposición de los tributos tiene que constituir una declaración de renta real. Así, ha sido probado que "el principio de capacidad económica insertado en el art. 31.1 CE, interrumpe que el legislador pueda disponer impuestos sin preocuparse de cuál sea el lugar que estos obtienen en el régimen tributario, desde su entidad real o personal, e inclusive de sus fines tributarios o extrafiscales, cuya materia o cuerpo imponible no forme una demostración de caudal real o potencial, esto es, no le permite imponer capitales

solamente implícitos o ficticios y, por tanto, incapaces de expresar de capacidad económica" (FJ 5).

Es evidente, el trato que la ley concede a los hechos de cese en la práctica de su profesión financiera, está carente de cualquier acreditación razonable en la magnitud en que, al imponer a los contribuyentes del impuesto el deber de la carga, en estos casos en los que sólo se ejecuta de carácter parcial el hecho imponible, la integridad de la cuota tributaria que comprendería al rendimiento medio supuesto obtenido del ejercicio de una gestión económica durante el año natural, se está subordinando a imposición las manifestaciones de hecho que no expresan tal capacidad económica, lo que conlleva, la violación del principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE en materia tributaria, por dar distinto tratamiento a las personas que reflejan análogas situaciones de capacidad económica (FJ 6)[716].

## B. Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 22 de diciembre

La STC 255/2004, de 22 de diciembre, presenta cuestión de inconstitucionalidad, en correlación con el art. 19.2 b de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la transcripción cedida por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por la probable violación del art. 14, por analogía con el art. 31.1, uno y otro de la Constitución, como consecuencia de la deducción cambiante que acogen los supuestos de imposición conjunta cuando las rentas provienen extrañas a la unidad familiar, y no de este modo cuando exista un

[716] Observar que «la discriminación en el tratamiento que ofrece el art. 90.2 LHL impugnado, no puede darse en situaciones puntuales no presentidas por la ley, sino en la mayoría de los casos, puesto que la norma crea en el IAE un régimen tributario más oneroso en su conjunto para las temporadas menores al año natural a consecuencia de las bajas producidas de actividades económicas para iguales espacios de tiempo provenidos de comunicaciones de alta, al entender, que la norma no guarda una debida proporción entre los medios manejados y la finalidad que se persigue, y todo porque si en los casos de alta, aprueba la Ley que no se perturba los trámites del tributo y de los cálculos y servicios municipales, por el hecho de acomodar adecuadamente la cuota al periodo efectivo de ejecución de la tarea económica, asimismo esta razón obliga a imaginar que no debería afectar a esos principios el prorrateo de los adeudos tributarios, en los presupuestos de baja anteriores a terminar la etapa impositiva, en cuanto que el dispositivo de adaptación conforme a la proporción de la cuota no muestra grandes obstáculos, visto desde el uso de la habilidad administrativa» (CHICO DE LA CÁMARA, P.: «STC 193/2004, de 4 de noviembre, Vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica por restricción de la normativa del IAE al prorrateo por trimestres de la deuda tributaria en los supuestos de baja de la actividad», en *Crónica Tributaria*, núm. 121, 2006, págs. 181-189). Véase también PATÓN GARCÍA, G.: «Análisis de la STC 193/2004, de 4 de noviembre, El principio de igualdad tributaria y el Impuesto sobre Actividades Económicas», cit., págs. 49-56.

traslado de rentas de un integrante de la unidad familiar a otro, desenlace, que el Tribunal Constitucional ha encauzado al art. 31.1 CE por entender que se trata de una diferencia objetiva, desde el punto de la obligación de contribuir a la financiación de la cobertura de los gastos públicos, por cuanto se está, ante semejantes manifestaciones de capacidad económica, que conlleva el diferente trato fiscal recibido por los componentes de la unidad familiar que perciban rentas unos de otros, respecto de otros contribuyentes que, tributando en régimen conjunto de ganancias y no recibiendo sus prestaciones de otros integrantes de la unidad familiar, tuvieron la oportunidad legal de favorecerse con la reducción variable que cabría aplicar con arreglo al precepto impugnado "que impide cualquier efecto tributario a los acuerdos entre participantes de una familia entera, imposibilitando no sólo la ejecución como pago descontable de las rentas satisfechas y como renta tomada en cuenta de las recibidas, sino incluso la aplicación de la deducción variable" lo que lleva a quebrantar el principio de igualdad ante la ley o en la ley tributaria junto al resto de principios rectores que componen el sistema tributario del art. 31 CE.

El Tribunal Constitucional, para dilucidar si la diferenciación acusada es homogénea, somete a contraste y comparación desde el ámbito de la igualdad tributaria, no, el origen de la renta subyugada a imposición de dos unidades familiares acogidas a tributar conjuntamente, sino la presencia de una distinta asignación a los gastos públicos, a todos aquellos que ofrezcan iguales capacidades e idéntica base imponible, ya sea en un caso, porque las rentas de uno de los que conforman la unidad familiar provienen de otro de los componentes, ya sea en el otro supuesto, donde todos los que integran la unidad familiar adquieren sus rentas de fuentes externas, las leyes que regulan los tributos asignan una desigual obligación impositiva a los rendimientos ingresados en aplicación de su procedencia, bien sea interna o externa[717].

En efecto, existe un diferente tratamiento tributarios entre los supuestos de imposición conjunta de los individuos que integran una unidad familiar por la sola ocurrencia de que las rentas obtenidas por sus miembros procedan de diversas fuentes, mientras que unas se adquieren de las relaciones económicas entre algunos de ellos, otras proceden de relaciones económicas mantenidas con ajenos y por tanto, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas. Ciertamente, porque de las contratas entre sujetos de una igual familia, no deben tenerse en cuenta para computar los cobros percibidos como gastos en el pagador e ingreso en el perceptor, ni tampoco realizar la aplicación de la reducción variable que el art. 29.A del mismo texto jurídico dispone para las unidades familiares.

---

[717] Para determinar la posible desigualdad se instituyen tres pasos a seguir: en primer lugar, verificar que el término de comparación tenga homogeneidad; segundo, verificar que existe una desigual cotización a los gastos públicos y, tercero, estipular si la normativa discutida posee una argumentación objetiva y juiciosa o, al estar razonada, la ausencia de proporción de la disposición admitida es en consideración al fin perseguido.

Con lo cual, se establecería la vulneración del principio de igualdad en materia tributaria si el legislador permitiera otorgar diferente trato tributario cuando ambas realidades que revelan una igual capacidad económica sin que haya un argumento que se justifique racional o desmedido con la exigencia de la adaptación de la norma al fin seguido, al imponer que "el principio de igualdad reclama que a idénticos supuestos de hecho se asignen iguales desenlaces jurídicos, obligándose a entender iguales dos hechos cuando la admisión de mecanismos diferenciadores resulten injustos o carentes de fundamento razonado". Es evidente, que al adoptar medidas de carácter tributario, deben respetarse los principios del art. 31.1 CE, entre los cuales se inserta el principio de igualdad en materia tributaria en la cobertura de los gastos públicos[718].

### C. Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2005, de 14 de marzo

La Sentencia 57/2005, de 14 de marzo, dictada en virtud de un recurso de amparo, analiza una presunta vulneración del derecho a la igualdad ante la ley del art. 14 CE, en relación con el art. 31.1 CE, por el trato discriminatorio soportado por el recurrente, en la medida en que le es aplicado el art. 71.2 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que no consentía deducir de la base imponible del impuesto la cuantía que corresponde a las anualidades por alimentos pagado en ayuda de los hijos por disposición judicial, creando así una desigualdad injustificable en comparación con las deducciones que si permite el referido precepto a quienes indemnizan ayudas para compensar en apoyo del cónyuge o de alimentos a otros familiares del contribuyente y, también apreció violación del principio de capacidad contributiva, al tener que sostener el sujeto que paga las pensiones de alimentos en auxilio de los hijos mayor imposición tributaria por unas rentas de las que no disfruta, imposibilitándole reducción o compensación alguna por dicha pensión alimenticia y, por tanto, darse un trato diferente al cónyuge pagador[719].

---

[718] En su comentario a esta sentencia, observa «que se implora el principio de igualdad pero con fundamento en componentes objetivos, que se desprende de la igualdad que se contempla en el art. 31.1 CE. Por ello, nos hallamos ante una casual discriminación no idónea para ser subsanada por el curso del recurso de amparo. En efecto, aprecia el Tribunal Constitucional que se trata de una diferencia objetiva, vista desde la contribución a la financiación de la cobertura de los gastos públicos que determina el art. 31.1 CE, al referirse en el primero de los supuestos la tributación de manera conjunta, pero empleándose una deducción variable que pueda aminorar las consecuencias emanadas del cúmulo por los distintos ingresos conseguidos por los sujetos que forman la unidad familiar, mientras en cambio, en el siguiente supuesto se tributa de manera conjunta, pero sin tener opción a la aplicación de la citada deducción variable» (GOROSPE OVIEDO, J.I.: «STC 255/2004, de 22 de diciembre, Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable, Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)», en *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007, págs. 176-184).

[719] El Tribunal Constitucional entiende que el recurrente en amparo lo que reclama realmente es que sean los que reciban las pensiones quienes soporten la tributación sobre aquella, puesto que con el pago de la anualidad de

Desde una perspectiva constitucional, el legislador tributario en su libertad de crear las normas, puede alterar o modificar un precepto legal, atendiendo las necesidades de los destinatarios de los mismos, pues sería igual de válida la opción dirigida a permitir o no la deducción del coste de mantenimiento de los hijos en la base imponible, siempre que se realice sin ordenar diferenciaciones infundadas entre sus condicionales destinatarios. Mediante el inciso regulador del art. 71.2 de LIRPF "con exclusión de las establecidas en amparo de los hijos del contribuyente", queda prohibida e impide la reducción en la base imponible del tributo el coste de las anualidades por alimentos a los hijos. La obligación de ofrecer ayuda a la subsistencia de los hijos viene dado por imposición constitucional a todos los padres (art. 39.3 CE), por ello, no procede la disminución de la base imponible del IRPF de las asignaciones de alimentos que gratifican los padres para el bien de sus hijos por designio judicial, como se señala en el art. 71.2 de la derogada Ley 18/1991, ello significa nada más que equiparar la posición de aquéllos a la de cualquiera de los padres que por exigencia constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC), han de favorecer los gastos que suscitan el sustento y enseñanza de sus hijos sin que concurra una resolución judicial que se lo atribuya. Aceptar lo opuesto, es admitir únicamente a los padres que sufragan alimentos y que no cohabitan con sus hijos, el derecho a reducir de la base imponible del impuesto el desembolso de su sustento, sería tanto como crear un privilegio tributario discriminatorio en contra de la común obligación de contribuir del art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde la configuración constitucional, lo legalice" (FJ 3)[720].

---

alimentos a los hijos se estaría provocando una trasferencia de capacidad económica del padre a los hijos. Y contra ello emplea como elemento más significativo el hecho de que con el pago de las asignaciones alimentarias del pagador a los hijos contiene una sencilla adaptación de renta en cumplimiento de una obligación constitucional y no ese procurado cambio de capacidad económica. Gravar a los receptores, supondría su discriminación respecto de los hijos cuyos padres costean derechamente su subsistencia. Sin embargo, señalar que «con esta nueva sentencia, debería haberse proyectado más iluminación por parte de este Tribunal acerca de la importante cuestión de la relación que existe en nuestro texto constitucional entre los arts. 14 y 31.1, y especialmente, sobre el principio de capacidad económica dado que, en el asunto enjuiciado, la capacidad económica del demandante en amparo si bien no trasciende reducida, ya que lo que se entiende por ésta según el TC, la misma sí alcanza cuando menos perjudicada por esa realidad en la que se halla el sujeto pasivo del impuesto, obligado a incluir las cantidades satisfechas en concepto de pensión alimentaria o donación de los hijos en su base imponible. Una ocasión que nos parece, según se ha especificado en la base de la sentencia, que ha concurrido desperdiciada» (MUÑOZ CARMONA, I.: «STC 33/2006, de 13 de febrero, Conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF», en *Crónica tributaria*, núm. 132, 2009, págs. 234-240).

[720] En consecuencia, hay que tener presente, de acuerdo con la doctrina, «la exoneración de la bonificación o prerrogativa de su titular como pérdida de principio de generalidad que preside el ámbito tributario (art. 31.1 CE), ya que equilibra el deber tributario provenido de la ejecución de un hecho productor de capacidad económica, sólo podrá ser constitucionalmente lícita cuando corresponda a una finalidad de utilidad pública que la acredite, ya sea , por causas de política económica o social, para cumplir el mínimo de permanencia, por razones de práctica impositiva, permaneciendo, en cualquier caso, vedada, pues no se debe ignorar que los principios de igualdad y generalidad se vulneran si se aplican criterios de repartición del gravamen público escasos de cualquier justificación juiciosa y, por ello, inconciliable con un régimen tributario del modo como nuestra Constitución

Conforme a lo precisado anteriormente, anticipa el Tribunal Constitucional, que el inconveniente de disminuir la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de un contribuyente en el importe de las anualidades regladas como pensión alimenticia en atención de sus hijos no supone un tratamiento que discrimine respecto de los sujetos que satisfacen pensiones al cónyuge o a otros parientes diferentes de los hijos, por lo que no existe una trasgresión del derecho a la igualdad ni motivos para conceder el amparo. El Tribunal para fijar los términos de la argumentación constitucional, reitera su criterio respecto a que la discriminación contraria a la igualdad jurídica del al art. 14 CE es la que está basada en una diferenciación de propensión subjetiva, mientras que la igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE es la fundada en componentes objetivos, para llevar a cabo el fundamento o razón de la discriminación o diferencia de trato denunciada. Esto es, nos dice RODRÍGUEZ BEREIJO "que la razón de la diferencia de trato operada por la norma resida en las situaciones o supuestos de hecho contemplados por la norma en sí mismos considerados (y que, claro está, inciden en los sujetos ligados a ellas) o, de forma opuesta, en las cualidades o condición subjetiva de la persona afectada por la norma"[721].

Una vez más, el Tribunal Constitucional entiende que se infieren concernidos los dos preceptos de igualdad jurídica e igualdad tributaria en las resoluciones impugnadas, donde se pone en duda el art. 71.2 de la derogada Ley 18/1991 del IRPF al resaltar que "violan el principio de igualdad reconocido tanto en el art. 14 como en el art. 31.1 ambos CE", porque la probable vulneración del principio de igualdad se cimenta en el distinto tratamiento que, desde la disposición del compromiso de contribuir a la financiación pública, imputa el legislador a iguales declaraciones de riqueza, lo que lleva a situarse al presente recurso de amparo, previamente, en el marco del art. 31.1 CE, principio del cual su violación no es sensible al amparo ante este órgano constitucional, según lo definido en los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC. No obstante, tomando en cuenta las razones por las que la disposición legal instituye la diferenciación denunciada, "no es de condición objetiva sino de carácter subjetivo, dado que lo concluyente para el distinto trato, desde la perspectiva de la obligación de contribuir (el fundamento o no de la reducción en la base imponible) es, en definitiva personal, ya sea, su carácter de cónyuge, progenitor o la sujeción familiar (sexo), son cualidades intimas de la persona a las que no puede renunciar, y que han servido al legislador tributario para establecer la diferencia de trato. Ante esta comprensión, el procedimiento constitucional deberá también emplazarse dentro del ámbito de acción del art. 14 CE que sí puede ser objeto de amparo"[722].

---

consagra en el art. 31» [STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 7)].

[721] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 190 y 191.

[722] Como se ha señalado oportunamente, el Tribunal Constitucional sobre este tema, ha acreditado en sus últimas

El Tribunal Constitucional una vez establecida la relación entre la igualdad jurídica y tributaria en el proceso, entiende que no existe violación del principio de igualdad porque el término de comparación ofrecido no parece idóneo para la realización del juicio de igualdad, pues las situaciones jurídicas que se alegan para dilucidar la discriminación no son homogéneas, ni participan en este caso. Efectivamente, la pensión para compensar al cónyuge o la de alimentar a los parientes no puede compararse a los efectos de igualdad con la de alimentos a los hijos menores por disposición judicial, al venir así establecido expresamente en la Constitución, circunstancia que no se da en las demás pensiones por constituir un deber legal, pues el fundamento, la finalidad y los criterios que se causan en todas ellas son visiblemente diferentes.

En efecto, por lo que a la pensión compensatoria se refiere, su fundamento no es otro que suavizar la situación de empeoramiento económico que un cónyuge padece en relación con la posición del otro. Por contra, alimentar a los hijos menores se fundamenta exclusivamente en la relación paterno-filial, separadamente de los acontecimientos que la hayan producido. En consecuencia, ambas finalidades son distintas, mientras la pensión compensatoria cumple una función meramente restauradora, el deber de alimentos a los hijos tiene la función de alimentarlos y cumplir lo básico e imprescindible para tener una vida digna. Es decir, la pensión por alimentos a los hijos no se reduce a la simple subsistencia, sino que se amplifica a todas las exigencias de la vida, tanto gastos de condición ordinaria como los de carácter extraordinario.

En lo referente a la retribución alimenticia a los parientes, que es el otro componente de comparación aportado en el recurso, su función, descansa en las necesidades para sobrevivir de los parientes, y su abono se realizará a partir de la demanda, mientras que la alimentación a los hijos, no precisan ninguna demanda por ser un deber constitucional. En este sentido, el legislador ha considerado que los alimentos a parientes suponen un gasto de carácter extraordinario, y por tanto su reducción es procedente, no así los alimentos a los hijos por indicar un gasto corriente,

---

sentencias que «dado que una discriminación no puede producirse al mismo tiempo por razones objetivas y subjetivas, lo que se procura ratificar es que aún, pareciendo que se puede aplicar el art. 31.1 CE cuando, en circunstancias en las que se declara idéntica capacidad económica, se instala una diferencia en la imposición, dicha discrepancia se puede causar por razones objetivas o subjetivas. En todo caso, en el primer proceso sólo se considerará aplicable el art. 31.1 CE; y en el siguiente se emplearán juntamente los arts. 14 y 31.1 CE, permaneciendo libre, solo en este último supuesto, la vía de amparo ante el Tribunal Constitucional» (AGUALLÓ AVILES, A. y BUENO GALLARDO, E., *op. cit.*, págs. 93 y 94). Observar al respecto que «cada vez que se denuncie que, sin confirmación objetiva y juiciosa, registros de capacidad económica iguales son causa de una imposición distinta, la alegación habrá de situarse en el ámbito del artículo 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del desigual trato correspondiente a la obligación de contribuir se base en conjeturas subjetivas, será la única situación en donde la igualdad tributaria podrá enfrentarse, también, en el marco del artículo 14 CE y, por tanto, será susceptible de ser fiscalizada por la vía de amparo [STC 54/2006, de 27 de febrero (FJ 6)]» (PATÓN GARCÍA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, cit., pág. 73).

no deben suscitar el derecho a disminuir la base imponible del IRPF.

En definitiva, el Tribunal Constitucional rechaza el amparo y la violación del principio de igualdad porque la diferente condición de las pensiones aportadas como término de comparación no resultan homogéneas ni son intrínsecamente exactas, requisito ineludible para realizar un juicio de igualdad, pues es evidente que el acomodamiento pagado al cónyuge y la de alimentos a los parientes, no es equiparable por su fundamento, finalidad y resolución, en base a los efectos de los arts. 14 y 31 de la Constitución, con la pensión de alimentos a los hijos, no habiendo lugar a establecer de dicha comparación un juicio constitucional sobre la igualdad. Si el legislador tributario optó por no admitir la deducción del sostenimiento de los hijos, lo hizo para dar un trato igualitario a todos los padres que han de contribuir a mantener a sus hijos[723].

También, posteriormente, el Tribunal Constitucional ha guardado la oportunidad para articular en la STC 33/2006, de 13 de febrero, acerca de la inexistencia de vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31 CE en relación con el artículo 14 CE, y por consiguiente, de acuerdo con la constitucionalidad del art. 71.2 LIRPF, por la presunta discriminación en el trato desigual dado a consecuencia de poder disminuir la base imponible, entre las pensiones recompensadas en defensa del cónyuge o las pensiones de alimentos sufragadas a familiares o parientes, que sí son deducibles y, las pensiones de las anualidades por alimentos a los hijos, ya que éstas no son descontables. Igualmente, en esta sentencia que resuelve la acumulación de recursos de amparo, se repiten los mismos elementos de distinción de las retribuciones compensatorias y las de alimentos para los hijos, reiterándose así la doctrina sentada en la STC 57/2005, de 14 de marzo, objeto de nuestro estudio.

Igualmente, en la demanda de amparo se rechaza el trato improcedente por razón de

[723] Puntualizar que «es evidente que el legislador de impuestos tiene potestad gubernativa con cierta discreción en las funciones de su competencia que no están regladas para la realización de una determinada política tributaria. No obstante, también recuerda el Tribunal Constitucional, que las citadas disposiciones fácticas sobre las que se programa el legislador de renta para expresar un razonamiento legal no deben llevar a derivaciones excesivamente onerosas o desproporcionadas, lo que acontece en caso de que el padre que paga las compensaciones alimenticias por hijos no se le permite tributar de manera conjunta con el descendiente, pero que no vive la mayor parte del año con él, a pesar de contribuir a su sustento económico. A partir de esta referencia, y en cumplimiento del art. 146 del Código civil que el mismo Alto Tribunal invoca, parece natural que desde nuestra consideración de la justicia tributaria, el progenitor pagador de acuerdo a su magnitud económica disponible pueda igualmente beneficiarse del favorecimiento fiscal que permite la Ley de renta con la dificultad que de no realizarlo, se habrán subyugado a imposición índices irreales o engañosos de capacidad económica lo que trascenderá incompatible con el principio de capacidad económica que consagra nuestra Constitución española de 1978» (CHICO DE LA CÁMARA, P.: «STC 57/2004, de 14 de marzo, La imposibilidad para el progenitor de deducirse las anualidades por alimentos en favor de los hijos no lesiona el principio constitucional de igualdad», en *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs. 159-166).

sexo, dado que mientras el padre debe tributar por la renta empleada en compensar las anualidades para alimentar a los hijos por mandato judicial, la que fuera su cónyuge no debe contribuir por el reembolso de la citada cantidad en el IRPF, siendo en definitiva la que recibe el total de la pensión por alimentos. No obstante, se da la circunstancia que la práctica totalidad de quienes satisfacen las citadas pensiones a los hijos son hombres, pues las mujeres, a pesar de administrar la prestación, no demuestra capacidad económica por ello. Sin embargo, ante estos acontecimientos, recuerda el Tribunal, no suponen vulneración alguna del art. 14 CE [STC 1/2001, de 15 de enero (FJ 3)].

En ilación con esta cuestión, el Tribunal Constitucional, entra a averiguar los intereses individuales de los sujetos, para determinar en el proceso de enjuiciamiento constitucional enlazar la igualdad del art. 14 CE con la igualdad tributaria del art. 31.1 CE, pues para situarlo en el ámbito de ambos preceptos, el criterio más relevante desde la perspectiva de la obligación de participar en los gastos públicos, es el carácter subjetivo de aquél fundado en las cualidades del sujeto, mientras que en material tributario, se manifiesta en la diferente carga fiscal ante iguales situaciones de capacidad económica, con lo cual, la diferencia se puede producir por razones objetivas o subjetivas, y en este caso pueden verse afectados conjuntamente los arts. 14 y 31.1 ambos de la Constitución, y poder acceder a la vía de amparo constitucional en el presente caso.

Así, cabe concluir que, la imposibilidad para el padre de deducirse el coste en la base imponible de las anualidades para la alimentación en protección de los hijos, lo ha hecho el legislador tributario para dispensar un trato igual a cualquier progenitor que deba concurrir al sostenimiento de sus hijos y ello, no lastima[724] el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, dado que ni a uno sólo de ellos se admite rebajar su base imponible, en lo que podría nominarse como cuantía de sostenimiento de los mismos [STC 57/2005, de 14 de marzo (FJ 4)].

### D. Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre

En la Sentencia 295/2006, de 11 de octubre (FJ 1), se discute la constitucionalidad respecto del párrafo primero del artículo 34 b) de la Ley 18/1981, de 6 de junio, referido a la atribución de las rentas inmobiliarias en el IRPF para los titulares de bienes inmuebles urbanos no alquilados o subalquilados, estableciendo las rentas íntegras venidas del capital inmobiliario

[724] No se lesiona el principio de igualdad en materia tributaria en este caso, porque el distinto trato tributario en el IRPF recibido entre las pensiones alimenticias en beneficio del cónyuge y parientes en correspondencia con las que perciben los hijos, no tienen la misma finalidad y por tanto, no son términos de comparación homogéneos, sino tratamientos diferentes y totalmente dispares unos de otros.

a la atribución del 2 por 100 de la valía por la que se encuentren valorados o convengan evaluarse para el objeto del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio), del valor más grande de los tres siguientes: el del catastro, el justificado por la Administración tributaria en relación a otros impuestos y el coste de compra, por su probable oposición con el art. 14, en conexión con el 31.1 los dos de la Constitución, al atribuirles, una renta de distinta cantidad a sujetos que se hallan en idéntica situación, es decir, en supuestos que se aprecia una igual riqueza tratándose de viviendas uniformes y de cualidades semejantes, en función del momento de la adquisición de los bienes[725].

El Tribunal Constitucional estima que para acceder a comprobar la base del asunto de inconstitucionalidad, es forzoso precisar que, aun cuando el precepto puesto en duda del art. 34 b) de la derogada Ley 18/1991, haya abandonado su eficacia, subsiste el derecho y objeto del proceso en ejecución, si tras su invalidación o renovación, resulta ajustable en el proceso a quo y de su eficacia depende la decisión que se adopte en el mismo[726]. En la doctrina, LÓPEZ ESPADAFOR ha estimulado el interés acerca de la disposición que adopta el Tribunal Constitucional, cuando afirma que "no tiene que entrar para poder llegar a proclamar la inconstitucionalidad de la remisión del párrafo primero del apartado b) del artículo 34 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, para el cálculo del valor a efectos del extinguido Impuesto sobre el Patrimonio, por partir, de que el objeto de la imposición del IRPF y el del gravamen del suprimido Impuesto sobre el Patrimonio eran diferentes, pudiéndose manifestar la inconstitucionalidad del IRPF, sin llegar a objetar si las distintas apreciaciones que se fijaban a efectos de la cuota del patrimonio resultaban legítimas constitucionalmente"[727]. Por ello, resulta

---

[725] Así pues, las derivaciones fiscales distintas a cada titular en aplicación de la cuantía a tener presente en cada ejercicio impositivo, cita el Tribunal Constitucional «y dado que los tres valores indicados permiten ser diferentes, aunque la norma escoja al más grande de todos, ello implica que también podrá ser diferentes la cuantía que se atribuye a los propietarios de bienes inmuebles en concepto de renta sometida a carga en la imposición sobre la renta de las personas físicas y esta desigualdad resultará, no de las propiedades del inmueble, estimado como tal, sino, solo y únicamente de la época en que temporalmente se haya causado la adquisición de éste por su titular» [(STC 295/2006, de 11 de octubre (FJ 6)].

[726] En esta línea, cabe aducir que en las controversias de inconstitucionalidad permanece la esencia del proceso pese a la inhabilitación o modificación de la ley discutida cuando ésta, después de haber sido invalidada o reformada, puede mostrarse aprovechable para seguir el proceso y que de su valor pueda depender la determinación de adquirir el mismo, véase SSTC 63/2003, de 27 de marzo (FJ 2); 125/2003, de 19 de junio (FJ 2); 202/2003, de 17 de noviembre (FJ 1); 37/2004, de 11 de marzo (FJ 1); 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 2); 102/2005, de 20 de abril (FJ 2) y 121/2005, de 10 de mayo (FJ 3), entre otras.

[727] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 15, 2011, págs. 27-29. Señala el autor, que «trece días antes de que se publicase oficialmente (BOE de 29 de noviembre de 2006) la actual Ley del IRPF -representada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de variación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de

admisible el planteamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del País Vasco, dado que la capacidad económica supeditada a gravamen en ambos impuestos son distintas[728].

Hecha la precisión anterior, el Tribunal Constitucional también rechaza meterse a fiscalizar la Ley Foral de Vizcaya 7/1991, de 27 de noviembre, del IRPF, implicada, al entender que la misma no posee fuerza de ley, pues no es más que una reproducción del art. 34 b) de la derogada Ley estatal 18/1991, de 6 de junio, por mandato de la Ley del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por ello, "se habla de preceptos normativos que, aún no teniendo carácter de simples reglamentos de cumplimiento de la Ley estatal, necesitan de rango de ley y, en esta compostura, como oportunamente indica el Abogado del Estado, no deben ser materia de una demanda de inconstitucionalidad". Acorde al sistema de concierto, el IRPF es un impuesto concertado de norma autónoma, que las Diputaciones forales pueden requerir en aplicación de las medidas reguladoras del mismo en zona común, sin más exclusión que los caracteres relativos a la renovación de balances, planes y coeficientes de amortización, estimación objetiva singular, deducción por inversiones en activos fijos materiales, así como, impresos y plazos de exposición de las autoliquidaciones. Y puesto que no se enumera entre las mencionadas exclusiones sobre el valor de la ganancia del capital inmobiliario procedente de la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, hay que remitirse a la normativa estatal. Por ello, como se dijo en la STC 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 2), "aunque la normativa foral deba ser vigilada por la autoridad jurídica contencioso-administrativa, puesto que, en el presente proceso caso, no hace más que reiterar literalmente las leyes estatales por petición del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, el incumplimiento constitucional que lograra imponerse a aquéllas

---

no Residentes y sobre el Patrimonio- se notificaba públicamente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre. La cual, trata sobre la anticuada legislación de los beneficios del capital inmobiliario provenientes de propiedades urbanas para uno mismo, que fueron englobadas ulteriormente en la noción de atribución de ingresos inmobiliarios dentro de la disciplina del IRPF. Ley y Sentencia vinieron a fortalecer aún más un sistema tributario que lograría recoger distintas opiniones tanto en su respeto en sí mismo, como en su incorporación y coordinación dentro del conjunto de nuestro régimen tributario, si es que se quiere que éste sea ciertamente eso, es decir, un régimen. La actual Ley del IRPF volvió a reunir lo fundamental, en su artículo 85, la regulación de la atribución de ganancias inmobiliarias que hasta ese instante venía recogido en el artículo 87 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y el que fue suplantado por la citada actual Ley 35/2006. Por las propiedades urbanas que, sin llegar a ser la residencia habitual o superficie no edificada, puedan estar a la orden de su titular para su goce particular, en tanto que por ejemplo no constan alquilados ni afectos a una tarea económica, se computará una renta del 2 o del 1,1 por ciento del valor que figura en el catastro, dependiendo del momento de comprobación, renovación o designación de éste, según sea anterior o no al 1 de enero de 1994. En efecto, la actual Ley 35/2006 del IRPF pasó a hacer referencia directa al valor catastral, siendo ésta la que actualmente estaba vigente».

[728] Frente a todo ello, el Tribunal Constitucional testifica que la naturaleza de la causa la instituye única y solamente la manera de ponderar el beneficio atribuido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el hecho de ser titular de un bien inmueble no alquilado.

ha de comprenderse inmersa en la norma estatal, en relación a la misma sí puede establecerse cuestión de inconstitucionalidad al emplearse una disposición con rango de ley".

El Tribunal Constitucional se manifiesta con claridad en contra de que la imposición de la imputación de rentas inmobiliarias a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueda simbolizar ganancias que no existen o sean ilusorias, como ha puesto de manifiesto el órgano judicial, alegato, del que participa el Fiscal General del Estado al indicar que el precepto objetado implanta una legitimada ficción legal, porque, de ser así está claro, que el precepto discutido sería contradictorio al principio constitucional de capacidad económica. Sería al contrario, aduce el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 295/2006, de 11 de octubre (FJ 6) que "la atribución de ganancias inmobiliarias al albor del principio de capacidad económica en tanto que el gravamen de una renta potencial, en la magnitud en que estos inmuebles son capaces de crear un provecho al que renuncia su titular, el que podría lograrse a través de su alquiler, nos encontramos en presencia de una renta potencial capaz de ser doblegada a gravamen por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma forma se procedió en la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas, donde el Tribunal admitió que se establecieran impuestos para la compensación de intereses públicos que la Constitución refrenda, siempre que se reconozca y no contradiga el principio de capacidad económica, dado que para ello basta que la misma exista, como patrimonio o renta real o potencial en la totalidad de las suposiciones consideradas por el legislador al establecer el impuesto, para que el citado principio constitucional permanezca salvaguardado".

En base a ello, se verifica que el beneficio imputado imperiosamente debe ser igual ante bienes inmuebles exactos, no obstante, si la norma carece de una justificación objetiva y razonable el empleo de un distinto razonamiento en el momento de expresar la magnitud de las ganancias a declaraciones iguales de capacidad económica, consigue afirmar que existe violación del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE[729]. Y es así, que el Tribunal Constitucional entiende que el art. 34 b) de la derogada Ley 18/1991, es contrario al principio de igualdad en materia tributaria por la remisión que realiza a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor por el que debe imputarse a los bienes inmuebles.

Sobre este fundamento, para a examinar el juicio sobre el principio de igualdad tributaria planteado, el Tribunal Constitucional procede a constatar así, que el término de comparación

[729] El principio de igualdad supone la prohibición de la arbitrariedad y en el ámbito tributario, requiere que todos sean gravados por igual y se exige que exista un motivo razonable para el trato desigual. Por ello, HERRERA MOLINA manifiesta que «la capacidad económica sería, pues, un motivo suficiente para justificar el trato desigual entre los contribuyentes» (HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 84).

aportado por el órgano judicial para analizar que la discriminación declarada es homogénea, "se puede concluir pues, que al tratarse de rentas potenciales y no de rentas reales, ciertamente tomadas por alquileres, procedentes de bienes inmuebles iguales, que conforman las mismas particularidades físicas, jurídicas y económicas, que incluso constituyen parte del mismo aparato constructivo, se derivan capacidades económicas impuestas que son inevitablemente semejantes, no obstante, pese a esa identidad, el precepto examinado del cual se pone en duda su constitucionalidad, da un tratamiento fiscal distinto según el diverso espacio de tiempo en su adquisición, lo que lleva a que la atribución del beneficio fiscal sea diferente, en aplicación de medida de evaluación tributaria de propiedades originalmente creadas para otro impuesto distinto y a la que se llega por remisión normativa" esto es, "en función de la fecha de la adquisición de la propiedad, se funda el elemento concluyente para el gravamen de un distinto rendimiento".

Así pues, los resultados impositivos para cada postulado son bastante diferentes, según el valor a tomar en consideración en cada ejercicio impositivo, a saber, el 2 por 100 del mayor valor de los tres siguientes: el valor establecido por el catastro, el justificado por la Administración o la cuantía de la adquisición del mismo, según el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio, puesto que sobre este fundamento la regulación elige el más grande de ellos, es evidente, que también será distinta la cantidad que se imputa a los titulares de bienes inmuebles en concepto de renta sujeta a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en este caso, la diferencia dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo apreciado sino, únicamente, dependiendo del instante preciso en que se ha llevado a cabo la adquisición de la propiedad por el titular.

En efecto, el diferente gravamen para la cobertura de los gastos estatales a sujetos que declaran iguales capacidades económicas están carentes de argumento que justifiquen, neutral y razonablemente a juicio del Tribunal Constitucional, por estimar que la renta impugnada esencialmente deberá corresponder la misma respecto de bienes inmuebles semejantes. Razón no compartida por el Abogado del Estado que parte de la inferencia de que si la regla del mayor valor formulada para el impuesto sobre el patrimonio cumple el principio de igualdad tributaria y por este motivo es constitucional, por ende, también tendrá que ocurrir cuando se emplea para la cuantía de la ganancia patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y ello no es así, porque, los citados impuestos vinculan a imposición ostentaciones de capital distintos, en la escala en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas impone la "adquisición de ganancias" y en el impuesto sobre el patrimonio "las propiedades de las personas físicas". Está claro "que ambos impuestos llevan a gravamen declaraciones de capacidad económica[730]

[730] Sobre el principio de capacidad económica véanse SSTC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13); 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4); 194/2000, de 19 de julio (FJ 8) y 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 6).

distintas, estando claro, que los argumentos que se razonen en protección de una establecida medida de valoración presentida en el impuesto sobre el patrimonio no sirve para no sirve para demostrar la constitucionalidad de la misma en el espacio del impuesto sobre la renta de las personas físicas", dado que el IRPF cumple un método corporativo diferente al del impuesto sobre el patrimonio[731].

Tampoco se estima conveniente el razonamiento empleado por el Fiscal General del Estado para demostrar la desigualdad de trato, basándose en una "inclinación de diversidad y empleo uniforme"[732] de la norma combatida, dado que como se indica en la doctrina constitucional "la simple actitud de generalidad de una ley no mejora los probables vicios de inconstitucionalidad en los que haya infringido. Por ello, ciertamente, una cosa es que, acorde a nuestra disciplina, no pueda expresarse la inconstitucionalidad de una ley por la circunstancia de que infrinja en la violación del derecho a la igualdad aún en la realización de hechos precisos[733] y, otra totalmente diferente es que haya que proclamarse la aceptación con la Constitución de una ley tributaria que construye, en la generalidad de los procesos, una diferencia contraria

---

[731] En palabras del profesor CALVO ORTEGA, «siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, o a la capacidad de un individuo para realizar el requerimiento de un deber pecuniario fijado por parte de una administración estatal. La capacidad económica es una circunstancia del sujeto patrimonial en correlación con deberes pecuniarios estipulados, así posee capacidad económica el dueño de un enclave patrimonial preciso y suficiente de cara al deber impositivo que provenga de esta misma posición» (*Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, cit., pág. 51). Por su parte, el Tribunal Constitucional ha expresado que «el legislador ha de establecer la imposición sobre el capital en respeto a la capacidad económica que demuestren los contribuyentes del tributo, al ser la capacidad, en este ambiente, medida de igualdad (art. 31.1)» [STC 295/2006, de 11 de octubre (FJ 5)]. Al respecto concluir que «el Tribunal no acoge una posición supuesta definida sobre las relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva, sino que unas veces cabe establecer que concibe al segundo como una concreción del primero, el desarrollo de la cual ha de ejecutarse con una práctica no absoluta, y otras más también como limitación extrínseca al principio de igualdad. En cualquier caso, la capacidad contributiva no sería la única pauta de la igualdad en el á mito tributario» (PALAO TABOADA, C.:«Los principios de capacidad económica e igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 88, 1995, pág. 641). *Vid.* DE VICENTE DE LA CASA, F.: «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, pág. 173. Por su parte PONT MESTRES, afirma que «la igualdad tributaria nos remite a la capacidad económica o contributiva» y ello porque ésta «es la opinión material capaz en el mandato impositivo para establecer la presencia de paridad de situaciones a efectos de contribuir a la cobertura del costo de los gastos públicos» («La justicia tributaria y su formulación constitucional», cit., pág. 380).

[732] La tesis del Fiscal General del Estado se basa en que «está dentro de la potestad del legislador la cualidad de establecer una ganancia ficticia distinta a la de propiedad en función de diferentes medidas de estimación siempre que la normativa tenga disposición de universalidad para todos».

[733] La pauta de la naturalidad de los sucesos como criterio de distinción constitucional puede verse en las SSTC 73/1996, de 30 de abril (FJ 5); 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 6); 47/2001, de 15 de febrero (FJ 7); 212/2001, de 29 de octubre (FJ 5); 21/2002, de 28 de enero (FJ 4) y 255/2004, de 23 de diciembre (FJ 4).

el principio de igualdad del art. 31.1 CE por la mera acción de que "tenga vocación de generalidad y aplicación uniforme innato en cualquier norma legal"[734].

Y menos aún, puede apreciarse lógica alguna para argumentar el discutido trato dispar en las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya sea en su exposición de motivos o en los debates en la creación de la misma, pues desde su origen (Ley 44/1978, de 8 de septiembre), ya aparecía la adjudicación de impuestos al aprovechamiento inmobiliario para los titulares de bienes y propiedades no arrendados, solamente sobre el monto catastral, con lo que hubo un tratamiento de iguales condiciones y capacidades económicas análogas, de la misma forma que rige actualmente (hoy, art. 85.1 del texto refundido 35/2006, de 28 de noviembre).

Por último, para reforzar su conclusión, el Tribunal Constitucional hace referencia a que "aun cuando la posesión de las propiedades urbanas no alquiladas revelan la presencia de una renta potencial, no supuesta, lo que da lugar a subyugarla a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es indiscutible que la atribución de esta renta obligatoriamente deberá ser idéntica para inmuebles iguales (semejante extensión, posición del lugar, valores del catastro y de mercado), que carezca de una constatada demostración de razonabilidad para el empleo de un distinto criterio para apreciar la cuantía de los intereses de cara a mismas expresiones de capacidad económica, ya que establecer en la base del impuesto sobre la renta de las personas físicas la distinta imposición de renta a cada facultativo de bienes inmuebles no alquilados en la situación de que se haya o no causado un hecho o mecanismo por parte del dueño o acciones administrativas conducidas a su valoración, viola el principio de igualdad en la participación a las rentas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE" [STC 295/2006, de 11 de octubre (FJ 8)][735].

---

[734] Y es que la generalidad de la ley, incluso en busca de un fin legítimo, no debe predominar ante las específicas disfunciones que crea en la situación actual, al violar éstas las órdenes del principio de capacidad económica. Así, lo afianza el Tribunal Constitucional, al expresar que «desde una perspectiva material el art. 31.1 CE ordena no solamente a los preceptos que ordenan el régimen tributario, que representan, al mismo tiempo, límite y protección inalienable para enfrentarse a la actuación de la potestad política, sino además derechos y obligaciones de los contribuyentes de cara a los tributos determinados por la potestad tributaria estatal. Permanece la obligación de sufragar el tributo de acuerdo con la capacidad económica, en la forma, circunstancias y cantidades establecidas por la Ley; pero continua, sucesivamente, una obligación a que esta imposición de solidaridad sea conformada en cualquier caso por el legislador según su magnitud. El empleo de los impuestos obtiene su origen y su evidencia en la obligación general de aportar que la Constitución consagra en el art. 31, y sólo a partir de ella debe concebirse perfectamente la simple situación que mantienen el Estado y las restantes entidades públicas como poseedoras del poder impositivo, y los sujetos que concurren al deber constitucional» [STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6)].

[735] En su examen a esta Sentencia, observa CALVO ORTEGA que «el juicio de igualdad exige la comparación entre dos situaciones homogéneas. La Sentencia que comentamos ha elegido datos físicos (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.). Si no entrasen en juego más que estos datos físicos, la comparación y la

Distinta es la opinión del Magistrado Pascual Sala Sánchez, manifestada en su Voto particular a esta STC 295/2006, de 11 de octubre, al que se une el Magistrado Pablo Pérez Tremps, quienes consideran que la demanda de inconstitucionalidad debió ser impugnada. En su razonamiento exponen, que "no se comprende muy bien que un mismo método de evaluación pueda servir para un impuesto -el impuesto sobre el patrimonio- sin violar el principio de capacidad económica en relación con el principio de igualdad (arts. 31.1 y 14 CE) y sea a la vez inconstitucional para otro -el impuesto sobre la renta de las personas físicas- por desconocer tales principios, cuando es así que las rentas potenciales están supeditadas en alguna medida a un punto de partida, como es la titularidad de los bienes"[736].

La citada contradicción -en opinión de los Magistrados- está fundada en una afirmación dudosa, como es "que en las rentas potenciales una igualdad en las situaciones de inmuebles no arrendados ha de llevarnos inevitablemente a igual expresión de capacidad económica, sin que deban por ello, meterse en juego razones tan idénticas y generales como las valoraciones acreditadas por Hacienda y valores de obtención o adquisición a efecto del tributo. Insisten pues, que ante ambas propiedades de idénticas circunstancias imparciales, compradas en diferentes épocas y por diferente valor -que es lo normal- la renta potencial de cada uno pueda ser distinta y advertirse así en toda ejecución económica si se tienen en reflexión los, a su vez, disímiles presuntos instantes de su origen, por identidad con lo que acontece con el rendimiento real".

---

conclusión de la Sentencia serían correctos. Ahora bien, si se introduce un dato no físico y sí monetario la situación cambia, ya que dos de los tres criterios del art. 10.1 de la LIP son dinerarios y de designación individual nunca colectiva como es la cuantía del catastro (precio justificado por la Administración al objeto de otros impuestos y el coste de la compra). Por tanto, deberíamos de preguntarnos qué es lo que se quiere comparar: si el valor del catastro provenido de apuntes físicos primariamente o el valor comprobado de adquisición del bien, que proceden de la capacidad económica concreta del contribuyente. Continua expresando el autor que este precepto de capacidad económica es el cimiento de la tributación y la razón de ser de la fiscalidad, por ello, juega siempre y preside todos y cada uno de los actos tributarios. Más aún, esta universalidad lleva a concluir que, en el caso de la imputación de rentas de inmuebles, no tomar como base de imputación, cuando es posible, la capacidad económica derivada de la titularidad de un inmueble no arrendado constituye un caso de inconstitucionalidad por transgresión del reiterado principio de capacidad económica» («La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007, pág. 16 y 17).

[736] En esta dirección apunta la Profesora GARCÍA CARRETERO al expresar que, no comparte la decisión acogida por el Tribunal en el sentido de declarar inconstitucional el precepto detallado, como consecuencia su violación del principio de igualdad en la colaboración al cargo público acorde a la facultad económica de cada uno recogido en el art. 31.1 CE. En su opinión, discrepa de la solución dada por el Tribunal al entender que en «la violación del principio de igualdad, no concurre la homogeneidad precisa entre los requisitos de comparación para lograr llevar al fin un análisis de la norma desde la realización del principio de igualdad. Esto es así en la medida en que el diferente instante en el que se haya realizado la compra o apreciación de los inmuebles idénticos, podría espléndidamente evidenciar una capacidad económica variada si tomamos en consideración el valioso y persistente aumento de costos que se viene ocasionando en el ámbito de los inmuebles durante los pasados años. En este orden, los magistrados que han expresado dictamen individual indican que no debe objetarse que, ante dos propiedades de

## E. Sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo

Esta Sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo, muy ajustada a la anterior, es planteada en amparo contra las liquidaciones provisionales circuladas por la Administración tributaria en noción de IRPF, resultando incrementada la base imponible del tributo correspondiente a las rentas de los bienes inmuebles sobre la vivienda habitual al calcularse el 2 por 100 sobre el coste de compras y no sobre los valores catastrales -como lo hizo el contribuyente- por entender que, de conformidad con el art. 34b) de la derogada Ley 18/1991 IRPF (hoy art. 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), fija "procedente imputar como rendimientos íntegros de propiedades no alquiladas el 2 por 100 del mayor valor de los tres (catastral, comprobado por la Administración o el importe, compensación o valor de adquisición)"[737], lo que obliga a calcular una ganancia que puede venir a ser diferente para varios sujetos con la misma capacidad económica[738] y viviendas iguales pero que hayan sido compradas más reciente.

---

las mismas circunstancias objetivas comprados en diferentes momentos temporales y por distinto valor -que es lo habitual- la renta potencial de cada sujeto puede ser desigual y apreciarse también en cada actuación económica si se tiene en cuenta también los distintos probables instantes de su origen, por semejanza con lo que ocurre con las rentas reales. En cualquier caso, una acción libre del ciudadano que ha declarado más capacidad económica puede y debe dirigirse en sus posibilidades (potenciales) de adquirir un rendimiento propio de ser grabado al dueño del inmueble que lo haya efectuado. Nada que no sea constitucional tiene, ni tampoco que deba pensarse violador del principio de capacidad económica, sino todo lo opuesto» («STC 295/2006, de 11 de octubre, Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española», en *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, págs. 210-214).

[737] Considera WERT ORTEGA que cada inmueble tiene unas características diferentes y un valor propio que hay que valorar a la hora de calcular los rendimientos y, por ello «tratar de salvar la validez de la regla de mayor valía, aduciendo que con ella se pretende acercar, en la medida de lo posible, el valor de referencia a la realidad, al mercado y que si ha habido una adquisición reciente es preferible acudir al precio de la misma que seguir anclado en el valor catastral, pero que si no ha tenido lugar más vale atenerse a una valoración segura, como la catastral, desconoce que tanto a efectos del IP como IRPF las normas se refieren al valor de los bienes o de las rentas en el momento del devengo, en cada año, por lo que considerar la valoración estática referida a un momento dado olvida esa exigencia de los dos impuestos» («La inconstitucionalidad de la imputación de las rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 288, 2007, págs. 107).

[738] Como se puede extraer de la citada Sentencia 91/2007, de 7 de mayo (FJ 3), el impuesto sobre la renta, igualmente está sujeto al principio de capacidad económica, que en el control tributario nos lleva a la prohibición del trato discriminatorio, dado que sólo podrán sujetarse a tributación muestras de capital real, por lo que está claro que no se revela una diferente manifestación de fortuna en base a la cuantía de la adquisición de las viviendas, pues no basta el momento de la compra del inmueble para establecer una distinta capacidad económica. Así, trasciende discriminatorio y, por tanto, en contra del principio de igualdad el cómputo de la renta inmobiliaria comprendida en el art. 34 b) de la ya derogada Ley 18/1991 IRPF por desvincularse de la imposición respecto

Ante este planteamiento, se formulan dos amparos, uno de los mismos podrá tomar como fundamento de cómputo el valor de adquisición, mientras que el otro tomará el valor catastral, y es por ello que, se imputa la violación del derecho a la igualdad ante la ley tributaria, por sentar una discriminación contraria a los arts. 14 y 31 de la CE.

Antes de enjuiciar la demanda planteada, el Tribunal Constitucional hace referencia a los límites objetivos del recurso de amparo para su recepción, dejando claro que la desigualdad que se atribuye a la liquidación alegada en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se basa en un dato objetivo, respecto de una ley que lesiona una norma constitucional que no obedece a un derecho fundamental amparable. Hecha esta salvedad, el Tribunal verifica que la cuestión que se plantea es la acumulación de recursos de amparo presentes, ha sido recientemente resuelta en la STC 295/2006, de 11 de octubre, donde se podía apreciar que la razón que llevó a la declaración de inconstitucionalidad del principio legal cuestionado fue la vulneración del principio de igualdad por situarse "únicamente en la esfera del art. 31.1 CE, dado que no se produciría por razones de propiedad subjetiva -que serían las que, de acuerdo a nuestra jurisprudencia, se reúnen en el art. 14 CE- sino por un fundamento claramente objetivo -que simplemente deriva subyugado en el art. 31.1 CE-, dado que lo concluyente para el distinto trato desde la posición de la obligación de contribuir viene dada, desde el instante en el que se obtiene el inmueble al quien el art. 34 b) de la derogada Ley 18/1991 atribuía el rendimiento" [SSTC 295/2006, de 11 de octubre (FJ 5) y 91/2007, de 7 de mayo (FJ 3)].

El Tribunal Constitucional deniega la ampliación de las acciones de aquella proclamación de inconstitucionalidad y nulidad a los concurrentes recursos de amparo en donde se había aplicado el señalado principio legal, como consecuencia de la doctrina invocada en la STC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 6), en relación con la imposición suplementaria de la tasa sobre los recreativos[739], al implicar, que "cuando el razonamiento de la proclamación de inconstitucionalidad lo formule la violación de un derecho o libertad que se sitúe fuera del ámbito del recurso de amparo es inapropiada tal remisión, por no ajustarse a los presupuestos de la competencia de este Tribunal en el proceso de amparo, aun cuando en ambos casos se alega la misma lesión y por tanto, no será probable referirse a lo resuelto en esta Sentencia para solucionar el amparo, teniendo en cuenta que la proclamación de inconstitucionalidad que se incluye en la misma STC 295/2006, de 11 de octubre no consiente examinar, una causa acabada por medio de fallo judicial de cosa juzgada, por suceder, que antes de dictarse esta decisión se ha

---

de la capacidad económica, cuando es obvio que no se produce desigual exposición de capital en ejercicio del coste de compra de los inmuebles. De igual manera, esta medida de valoración resulta contraria también al art. 14 CE, al no hallarse cualquier fuente objetiva y forzosa que evidencie el trato diferente ante posiciones iguales.

[739] En donde se dilucidaba la intuida violación del derecho a la igualdad en el espacio tributario, por ley que infringía una precepto constitucional que no es un derecho fundamental protegible (STC 159/1997, de 2 de octubre).

aplicado una ley luego declarada inconstitucional" [(STC 91/2007, de 7 de mayo (FJ 4)].

Resulta necesario reseñar que según persistente doctrina del Tribunal Constitucional, manifestada en su Sentencia 159/1997, de 2 de octubre (FJ 6) al referirse que "si la Sentencia que se dictamine en un procedimiento de amparo sucede después a otra del Pleno en una causa de constitucionalidad, aunque se corresponda al mismo principio legal del perjudicado en cualquiera de los dos procesos no siempre es probable derivarse a lo indicado en esta última sentencia para solucionar el amparo", siendo discrepante, en cuanto a la no extensión de los efectos de la resolución de declaración de inconstitucionalidad a los recursos de amparo pendientes, tanto por los magistrados que emitieron su voto particular al respecto[740] como por la doctrina de los autores, que plantean problemas constitucionales en relación a las SSTC 159/1997, de 2 de octubre y 91/2007, de 7 de mayo, desestimatorias de recursos de amparo contra sentencias pasadas ratificadoras de liquidaciones impositivas provenidas de preceptos proclamados inconstitucionales por la STC 173/1996, de 31 de octubre.

---

[740] Precisamente, subrayó el Magistrado Sr. Jiménez de Parga en su Voto Particular discordante a la STC 36/1999, de 22 de marzo al que se incorpora el Magistrado don Rafael de Mendizábal Allende, consideran que «apoyar una Sentencia de un precepto legal que este Tribunal ha revelado inconstitucional y nulo causa pesadumbre, en el alcance de preocupación interna. El 31 de octubre de 1996 por nuestra STC 173/1996, concluimos que el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 fuese suprimido del orden jurídico al originar esa norma una violación del principio de seguridad jurídica protegido por el art. 9.3 de la Constitución. La norma maligna se sigue utilizando en esta Sentencia y se constituye, como si fuera un precepto válido, en los elementos que se emplean para rehusar el amparo». En igual dirección, pronunció su voto particular a la STC 159/1997, de 2 de octubre, el Magistrado Fernando García-Mon y González-Regueral, aduciendo que «mi disconformidad consiste en una apreciación distinta de lo que ha de concebirse, de los alcances en los arts. 38 y 40 de nuestra Ley Orgánica, por procesos acabados mediante Sentencia con fortaleza de cosa juzgada en las que se hubieran aplicado el conjunto de normas aplicables o actos inconstitucionales, que es el formulario utilizado por el art. 40.1, en quien la generalidad encaja el presupuesto que solventamos. A mi entender, esa técnica aprueba que si la causa no se ha extinguido, si persiste viva pese a la Sentencia firme, esa permanencia reprime emplear el art. 40.1 de la LOTC que se ha precavido mucho de no excluir del art. 38.1 las Sentencias firmes que, poseen fuerza de cosa juzgada, sino que ha estimado explícitamente que la causa deba estar acabada. Y no lo estará si lo ha sostenido activo, en el plazo que fija el art. 44.2 de la LOTC, para interponer un procedimiento de amparo. Será este el tiempo que concrete que esté acabada o no la causa: si ha cumplido, por muy evidente que sean las trasgresiones constitucionales que se notifiquen en el amparo constitucional, no lograrán ser juzgadas por este Tribunal por estar el procedimiento expirado y no consienten que se vuelva a abrir, en caso de no haber acontecido, el Tribunal revisará -como lo ha hecho en este caso- las Sentencias firmes que sean objeto del recurso y, mientras lo hace, habrá que observar de lo dispuesto en él sin que haya obligación de volverlo a abrir». De igual manera, viene a pronunciarse en su voto particular formulado a la STC 159/1997, el Magistrado D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera al expresar que, «las Sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley deben permitir revisar los procesos en los que la parte actora tuviera interés, sin resultado feliz, en el desarrollo de un asunto de inconstitucionalidad en correlación con normativas que posteriormente fueron proclamadas inconstitucionales toda vez, que la parte demandante hubiese apelado en amparo contra la Sentencia que impone el final de la causa en el plazo de días que se establece el art. 44.2 LOTC, que corresponden 20, tal y como ha sucedido en este caso».

## F. Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero

La Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5), resuelve sobre la inconstitucionalidad de la exigencia del requisito de la convivencia en la función del mínimo por descendientes en el IRPF, en el artículo 40.3.1.b de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la que es heredera la actual regulación del Impuesto contenida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, aspecto que subrayamos por suponer que es el más relevante en esta Sentencia al declarar inconstitucional el requerimiento de la "convivencia". En efecto, para el Tribunal Constitucional el requisito de que convivan con el contribuyente, los descendientes de menos de 25 años, obligatorio para poder disminuir el oportuno mínimo familiar, violaba el principio de igualdad en materia tributaria, al conceder un trato diferente que no se puede justificar, para aquellos sujetos cuyos hijos residen con ellos, necesitando ayuda y dependencia económica de los padres, contra cualesquiera otros contribuyentes cuyos descendientes no cohabitan con los mismos por otras razones, pero que de igual forma dependen o están a cargo totalmente de los mismos[741].

---

También se han pronunciado al respecto, autores como RUIZ ZAPATERO, para quién «es constitucionalmente inadmisible pretender que impuestos recaudados sin protección legal y, por ende, constitucional, logren ser conservados y requeridos a los sujetos por motivos de seguridad jurídica. No cabe mayor inseguridad ni atentado al principio de igualdad (generalidad) en el medio tributario que la apreciación de impuestos sin protección legal y por tanto el sostén de la denegación de los amparos en la coincidencia de que el precepto inconstitucional solo vulneraría el artículo 31 CE que no es por sí mismo apto de de amparo en un proceso posterior, no solo no es concurrente con el nuevo artículo 4.1 de la LOTC, sino que, en nuestra opinión, penosamente puede pensarse como una prueba por concebir, que cualquier hecho o disposición administrativa o jurídica que conserva la pretensión de un tributo revelado inconstitucional, no sólo es disconforme con el artículo 31 de la CE, sino que, cuando sea expresada la inconstitucionalidad, es también inconciliable con el artículo 14 CE y con el artículo 24 CE» («¿Por qué el Tribunal Constitucional puede mantener en un recurso de amparo (STC 91/2007) preceptos tributarios qué el previamente ha declarado inconstitucionales, sin infringir los artículos 14 y 24 -además del 31- de la CE?», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* núm. 12, 2007, págs. 25-60). Véase también VARONA ALABERN, J.E. y DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en VV.AA., *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1629 y ss. TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 18, núm. 1, 2002, págs. 479-505.

[741] Se esfuerza el Tribunal Constitucional por recordar que el art. 39.3 CE atribuye a los progenitores, por igual, la obligación de proporcionar ayuda de cualquier tipo a sus descendientes menores, al igual que los poderes públicos están comprometidos, a su vez, por el art. 39.1 CE, a garantizar el auxilio económico de la familia, trasciende evidente que la familia a la que ofrece amparar el art. 39.1 CE no se relaciona con el efecto físico de convivir entre sus integrantes. Cabe señalar «que ha sido y sigue siendo en la actualidad costumbre, que el legislador determine la práctica de las deducciones en la cuota o reducciones en la base familiar, ya sea por ascendientes o por descendientes, al acontecimiento de la convivencia con el contribuyente del tributo. La convivencia, ha sido y será,

Acerca de las pretensiones que la igualdad impone en la génesis del Derecho, menciona el Tribunal Constitucional que para consentir el trato distinto de circunstancias homologables, además de la finalidad legal, debe concurrir la garantía de la razonabilidad de la medida en aquellas discriminaciones que escasean de un argumento que justifique objetiva y razonablemente. Por tanto, si el legislador para preservar la seguridad económica de la familia permite deducir una cantidad de las costas que aquella protección suscita, debe realizarlo "sin establecer diferenciaciones infundadas entre sus potenciales receptores, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una petición constitucional como es la obligación de concurrir o la solidaridad en la cobertura de los gastos públicos, por lo que la disminución así establecida debe favorecer por igual a todos los padres. La matización es relevante, pues es cierto que la familia a la que condena salvaguardar el art. 39.1 CE no hace referencia al dato físico de la convivencia entre las personas que la forman, de forma que no es viable aceptar que el cónyuge que no convive con sus hijos pero los protege, por exigencia legal o jurídica, el deber de prestarles ayuda en todo lo esencial, quede expulsado por esa particularidad del espacio de amparo que reivindica aquel precepto constitucional" [STC 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5)].

Para el Tribunal Constitucional estaría justificada la desigualdad de trato entre los sujetos que viven con sus descendientes y los contribuyentes separados o divorciados que sufragan una asignación de alimentos a los hijos por disposición judicial, dado que estos últimos gozan del privilegio fiscal de notar disminuido el crecimiento progresivo del tributo por la aplicación dispersada en la escala de la imposición de forma particular al valor de la pensión por alimentos y al resto de la base liquidable. Por el contrario, la diferencia de trato fiscal no estaría justificada en los casos de otros sujetos, donde los hijos menores de 25 años dependen en el ámbito económico de los padres, pero no pueden practicarse el mínimo familiar por descendientes, porque no conviven con ellos, y por tanto, no cumplen con la exigencia de la convivencia determinada en la LIRPF quien asume de forma inmediata la exclusión la exclusión de su ámbito de aplicación que todo sujeto que aun concurriendo al sustento de sus hijos no viven con ellos[742].

---

no sólo el factor que define la noción de la unidad familiar sino el componente definitivo para acordar la imposición (ya sea por reducción en cuota o disminución en base) de aquellos contribuyentes con obligaciones familiares por descendientes. Ello supone que, en el caso de familias monoparentales, la reducción se la aplica íntegro el cónyuge con quien vivan los hijos, y, en el caso de familias biparentales por casamiento, la rebaja se la practicarán a uno y otro progenitor, de manera proporcionada. El legislador no ha querido, concurrir, a la ponderación de la supeditación económica para decidirse por la convivencia, de modo que impulsa el derecho a efectuarse la rebaja por el pago que genera el mantenimiento de los hijos menores, no a quienes realmente sufran esos desembolsos, sino solamente al cónyuge con quien cohabiten los hijos. Nos hallamos, entonces, con que, ante situaciones de elementos iguales (progenitores que participan al sustento de los hijos menores comunes), la causa del trato distinto que les adjudica la ley tributaria (disminución por mínimo familiar) tiene su base en el razonamiento de la convivencia» [STC 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5)].

[742] Según lo que antecede, entiende el Tribunal Constitucional que «la norma controvertida asigna el derecho

En consecuencia, la exclusión de un grupo notable de contribuyentes que colaboran en la asistencia económica de sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos, viola el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, en la medida que la norma objetada los expulsa de su imputación, sin razonamiento que lo confirme. Por tanto, fundamenta el Tribunal Constitucional que "no adaptándose la ley debatida a la finalización deseada (la seguridad de la familia a través de la disminución de algunos de los pagos que ocasiona la obligación constitucional de colaboración de cualquier modo a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que trascienden proporcionales al mismo, no permite más que formular la inconstitucionalidad de la declaración «cohabite con el contribuyente y» del art. 40.3.1.b de la derogada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y de otras normativas tributarias. Por el contrario, no se puede proclamar su anulación, sin más, puesto que la norma rechazada ya ha resultado extinguida, y también porque eliminada la limitación de la convivencia sin que se pueda suplantar por otro requisito, la normativa que resulte impulsaría un derecho instantáneo para la utilización de mínimo familiar por cualquier hijo soltero menor de veinticinco años, independientemente de las situaciones que ocurran, lo que evidentemente no se armonizaría con el fin de la disminución predicha" [STC 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5)].

## G. Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo

Esta Sentencia del Tribunal Constitucional, fue promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del artículo 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, en donde se regulariza el trayecto territorial del impuesto sobre la renta de las personas físicas y demás impuestos conferidos, en la transcripción facilitada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de disposiciones fiscales, de actividad administrativa y financiera, y de ordenación de la Generalitat.

En ella, se declara inconstitucional y nulo el precepto impugnado por ser contrario al principio de igualdad. No se acredita ni imparcial ni razonable la limitación de la bonificación de

---

a realizarse la disminución por los pagos que crea el alimento de los hijos, no a quien sin duda sufren esos pagos, sino sólo a los padres con quienes convivan, aceptando el inciso de la convivencia como causa diferente en vez del de la asistencia económica. No obstante, se mantiene, que el legislador, se ha decantado por asegurar la garantía de la economía en la familia al permitir como tal deducir de la base del IRPF una porción de los cargos que conlleva la ayuda de todo lo que necesiten los hijos, y, también, que la familia a la que ofrece tutelar el art. 39.1 CE no se determina por el efecto físico de la convivir, por todo, se concluye que la medida adoptada por el legislador quebranta la regla de que cualquier disminución o rebaja de un pago deberá aprovecharse, por quienes sustentan, a excepción de que exista una poderosa razón que acredite el recurso en otra dirección» [STC 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5)].

la cuota del impuesto sólo a los sujetos (causahabientes) que residen en la Comunidad Valenciana. El territorio del domicilio de los cesionarios al momento del vencimiento del tributo es un elemento discriminador que introduce un tratamiento diferenciado, a pesar de tratarse de una misma herencia e idéntico causante, circunstancia que viola el derecho a la igualdad.

Asimismo, al privarse de una comprobación que legitime la apelación a la residencia como dispositivo que determine la diferencia, "no sólo se viola el principio de igualdad del art. 14 sino que, como aclara acertadamente el Fiscal General del Estado, se ha manejado un razonamiento en la repartición de las obligaciones públicas escaso de un argumento juicioso y, por tanto, discordante con un régimen tributario justo (art. 31.1 CE)" [STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 5)][743]. Por ello, el Tribunal Constitucional aprecia que la ley autonómica, cuya constitucionalidad se disputa, viola el principio de igualdad recogido en la Constitución.

Más específicamente, en correspondencia con el principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE, se ha destacado que el citado precepto comporta la interdicción en la aprobación de prerrogativas tributarias diferenciadoras, es decir, de privilegios tributarios sin justificar desde una panorámica constitucional que logre formar una fractura de la obligación general de concurrir a la cobertura de los gastos del estatales. Y ello porque "la exoneración, como pérdida del principio de generalidad que manda el elemento tributario, al el deber tributario procedido de la ejecución de un acto que revele capacidad económica, es constitucionalmente legal cuando se corresponda con la finalidad de una utilidad general que sea justificada, por motivaciones de régimen económico o social, para satisfacer el mínimo del sustento, en cuanto lo impone la Constitución" [STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 7)].

En consecuencia, para demostrar si una acordada medida respeta el principio de igualdad ante la ley tributaria es necesario, primero, especificar que las circunstancias que se procuran comparar son idénticas; segundo, una vez especificado que las condiciones se pueden comparar, que consta un fin justo y razonable que justifique el trato disímil de esas realidades semejantes; y, tercero, que los resultados jurídicos a que lleva la desigualdad de trato sean óptimos, por haber una analogía de proporcionalidad entre el método adoptado y el fin que se persigue, para evitar consecuencias más costosas. Es por tanto, conforme a la doctrina constitucional y en correlación con la STC 96/2002, de 25 de abril, que la situación de no residente logre causar un trato desigual, y que finalmente, el principio de igualdad ante la ley consienta desigualdades de tratamiento que puedan estar probadas, en cualquier caso, se provoca

[743] Véase ROZAS VALDÉS, J.A.: «Una disposición valenciana relativa al ISD declarada inconstitucional, Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337-2013», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 386, 2015, págs. 201-207.

una determinación de dirección sectorial, que justifica el razonamiento de legitimación.

### 1. Analogía con la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril

Por ello, para valorar si está cuestionado el acatamiento del principio de igualdad los magistrados manejan la STC 96/2002, de 25 de abril, para analizar si la función de residencia consigue actuar como elemento de diferenciación, si se emplea en razón de una finalidad constitucional, si el conjunto en donde la misma se destina es uniforme y si la discriminación es ajustada y acomodada al fin.

En definitiva, analizaremos en detalle esta STC 96/2002, de 25 de abril que supedita el disfrute de una bonificación tributaria a la "residencia" en depreciación del principio de igualdad en materia tributaria.

Asistimos en cierto modo a uno de los procesos constitucionales de control abstracto de la ley sin precedentes, por la singularidad del caso en el análisis de las consecuencias tributarias, al argumentarse respecto al problema constitucional de igualdad tributaria[744], dado que el Tribunal Constitucional ha estado aceptando sin inconvenientes las diferencias tributarias y fiscales derivadas de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas[745].

---

[744] En el fondo del problema estaba la redacción actual en aquel momento del Concierto Económico por lo que la competencia para la regulación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto de Sociedades que incumbía a los no residentes por obligación real era exclusiva del Estado, al margen de que los citados no residentes actuasen o no en contornos forales, y por consiguiente, la dificultad para asignar a estos contribuyentes las citadas normas de ambos impuestos. *Cfr.* ALONSO ARCE, I.: «Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, Capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español», en *Quincena fiscal,* núm. 11, 2002, págs. 9-33.

[745] Véase SSTC 37/1987, de 23 de marzo (FFJJ 10 y 13); STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 7); 186/1993, de 7 de junio (FJ 4); STC 14/1998, de 22 de enero (FJ 11). En donde el Tribunal Constitucional «se ha insinuado sobre la dimensión territorial del principio de igualdad. La dificultad que se suscita es si ésta incumple los principios de generalidad e igualdad tributaria, la acción de que se obtenga un trato tributario distinto en aplicación del territorio donde se viva, como consecuencia de las medidas que puedan tomar las distintas CCAA o entes locales en el ejercicio de su poder financiero. El TC ha mantenido que la igualdad tributaria no es uniforme ni absoluta, ya que terminaría totalmente incongruente con el principio de autonomía tributaria que la CE contempla a las CCAA y a las Corporaciones Locales. Por tanto, la libertad financiera de las citadas entidades pueden justificar una innegable diferencia en la imposición tributaria que conlleva cada territorio, pero no implica que vaya en contra de la igualdad tributaria. Con todo, para que la distinta carga fiscal justificada por motivos del término de residencia se perciba razonable con el principio de igualdad tributaria es necesario que esa desigualdad no perjudique el enfoque jurídico del deber tributario, que está fundamentado en los diferentes servicios y prestaciones que los entes autonómicos oportunos deben prestar a sus ciudadanos, del mismo modo, las normas fiscales que introduzcan la desigualdad

La STC 96/2002, de 25 de abril, proclamó la inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la Disposición adicional octava[746] de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por estimar que, a causa de la desigualdad de trato fiscal que la citada norma preceptúa, al reconocer el derecho, mediante la asignación de un préstamo fiscal a los residentes en parte de la Unión Europea que no lo sean en Estado español, a la recuperación por la Administración tributaria estatal de las cuantías que tuvieran pagadas ciertamente en demasía con relación a las que hubieran tenido que pagar de haberse podido acoger a las normas propias del sistema foral de atractivos fiscales (las señaladas vacaciones fiscales) basadas en el trato predilecto recibido por las entidades concebidas dentro del espacio de ejecución de las Normas Forales y sociedades que residan en la Unión Europea que no lo sean en España, que se oponían al principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), igualdad autonómica (art. 139), y a las libertades de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19, 38 y 139 CE)[747].

Aun cuando la ley estatal impugnada esencia del recurso de inconstitucionalidad vino a responder la Decisión de la Comisión Europea 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, que había declarado opuesta e incompatible a la libertad de establecimiento y por tanto al mercado común del derogado Tratado de la Comunidad Europea, las normas de incentivos fiscales dictadas por las Diputaciones forales vascas[748] (de ayuda a la inversión y empuje de la actividad económica)[749].

---

deberán ser equilibradas con la finalidad que con las mismas se procure obtener» (MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, cit., pág. 82).

[746] La citada Disposición adicional octava exponía que «los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su naturaleza referida, les obligue a vincularse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por este motivo, merezcan favorecerse de la permitida en la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que maniobren, disfrutarán, dentro del ámbito de la normativa comunitaria, del reintegro por la Administración Tributaria del Estado de las cuantías que habían sido retribuidas efectivamente en demasía con respecto a la suposición de que si hubieran podido acogerse en la disposición legal propia de las dictadas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los métodos que legalmente hayan sido instituidos».

[747] «Se sitúa así a los residentes comunitarios en una posición de detrimento incomparable que deviene en desigualdad, pues el resultado último es que la mayoría de los contribuyentes que interceden en los negocios autonómicos de remisión (entidades que residen en los territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo realizan ofrendando bienes y servicios a costes con bajada o suprimida fuerza fiscal, lo que conlleva mejorar especialmente su perspectiva para poder competir en los negocios, mientras que otros se ven forzados a actuar teniendo que incorporar al precio de sus negocios el coste tributario oportuno procedente de la actividad normativa común» [STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 9)].

[748] Para mayor amplitud ilustrativa del tema, véase RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 197.

[749] El Estado español interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal superior de Justicia del País Vasco en 1988 contra las Normas de las Juntas Generales de las Diputaciones Forales para estimular fiscalmente la inversión de Álava (28/1988, de 18 de julio), Vizcaya (8/1988, de 5 de julio) y Guipúzcoa (6/1988, de 14 de julio), que establecieron un conjunto de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica,

en tanto fundaban determinadas subvenciones tributarias e impedían beneficiarse de los mismos a personas y entidades que residían en cualquier Estado integrante de la UE, que no lo sea en España, que desearan instalarse en territorios sometidos al sistema tributario especial del concierto económico adoptado en 1988. Tales medidas fueron consideradas contrarias por incumplimiento del Derecho Comunitario por Disposición de la Comisión quien ordenaba al Estado español (como entidad responsable de la infracción autonómica de las instituciones comunitarias) modificar su régimen tributario, para eliminar así, las alteraciones del mercado único provocadas por las citadas ayudas tributarias relativas al Impuesto de Sociedades y al IRPF en el País Vasco[750], acomodando al Derecho comunitario el mencionado sistema de ayudas o beneficios fiscales, concediéndole para ello, un espacio de tiempo, hasta el 31 de diciembre de 1993, para terminar con las alteraciones y conseguir un mercado común sin fronteras interiores.

Reseñar, que la actuación del Estado español para satisfacer el ordenamiento jurídico comunitario, fue proceder a incorporar en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, una Disposición adicional octava (declarada inconstitucional y por tanto nula, por la STC 96/2002, de 25 de abril) por la que se establecía una regla compensatoria tributaria que descartaba la discriminación económica que se producía mediante un derecho de reembolso por la administración tributaria del Estado por razón de la racionalidad y equiparaba la tributación por igual de los residentes en el resto de Estados componentes de la Unión Europea que no residían en territorio español con la de los que si fueran residentes en los territorios forales del País Vasco y Navarra[751].

---

adoptando determinados beneficios fiscales sobre los impuestos de sociedades e IRPF (reducciones por crear nuevas empresas, por la ejecución de estipuladas inversiones, por contrato y enseñanza de personal, etc.) para las empresas residentes en sus respectivos territorios, que fue denegada y recurrida ante el Tribunal Supremo quién dejó nulas, dos de las normas refutadas mediante Sentencia de 7 de febrero de 1998.

[750] Según CARRASCO DURÁN, «los beneficios fiscales aprobados por la norma de los territorios forales, percibidas como vacaciones fiscales, estaban formadas por rebajas en el porcentaje del tributo sobre la renta y el impuesto de sociedades que podían llegar, a la exención total en el impuesto de sociedades durante 10 años o a bonificar hasta el 99% en la base imponible del mismo por invertir en activos fijos materiales para las empresas de nueva construcción, y de hasta el 95% del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, además de incluir otras reducciones en la cuota del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades calculadas en porcentajes variables sobre las cantidades destinadas a invertir y de prever la facultad de poder armonizar las riquezas adquiridas para la inversión productiva» («Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas, Comentairo a la STC 96/2002», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 10-11, 2002-2003, págs. 666 y 667).

[751] La Unión Europea dentro del reparto de competencias que los Tratados constitutivos atribuyen a la Comisión para el ejercicio comunitario, está el controlar las ayudas que los poderes públicos nacionales conceden a las empresas, así se reflejaba en el artículo 87.1 del derogado Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, que prohibía tajantemente las ayudas a las mismas, con independencia del Estado que las conceda, el citado artículo

Pues bien, llevando a cabo un análisis más profundo de la citada Disposición octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (declarada inconstitucional y por consiguiente nula, por la STC 96/2002, de 25 de abril), que obviamente se elaboró para cumplir el mandato de la Comisión, lo cierto es que esta rectificación o solución por parte del Estado español realizada por la misma, fue considerada por la Comisión Europea como suficiente y absolutamente reparada al menos desde la perspectiva de la libertad de empresa, lo que informó a través de escrito de 3 de febrero de 1995 enviado a la Representación Permanente del Estado español ante la Unión Europea, exponiendo que las medidas tomadas eran concurrentes con el ordenamiento jurídico comunitario para eliminar la desigualdad informada con anterioridad.

Sin embargo, advierte HERREA MOLINA, que "es poco probable que la Disposición adicional alcanzase a efectuar el encargo de la Comisión mientras nos se cumpliese el progreso

---

establecía en su apartado primero que «excepto que el presente Tratado determine otra cosa, existirán disconformes con el mercado único, en la forma que atenten a las importaciones comerciales entre Estados integrantes, las bonificaciones concedidas por los países o a través de recursos estatales, de cualquier manera, que falsifiquen o anuncien falsificar la disposición, favoreciendo a delimitadas empresas o industrias». Se prohibía, por tanto, la existencia de un sistema fiscal propio de un determinado territorio foral diferente al que existe para el resto del territorio nacional. Aun no estando especificado en el citado artículo, se debían considerar los requisitos siguientes: a) Que suponga un beneficio para una empresa; b) Auxiliando sólo a definidas entidades; c) Falsificación de competencias, perjudicando a las relaciones entre el tráfico comercial de los Estados integrantes y d) Que haya sido conferida tanto a través del Estado como de la participación de los caudales públicos. El propio art. 9.c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) es tajante al determinar los espacios de vinculación que deben respetar los mismos tributos autonómicos en correlación con el ordenamiento tributario español, precisando que los tributos autonómicos «no deberán significar una dificultad para la libertad de movimiento de ciudadanos, de actividades comerciales y servicios, ni infringir de forma cierta la sujeción del inciso de residencia de los individuos, de la localización de sociedades y haberes dentro del territorio del Estado, en relación con lo estipulado en el art. 2.1.a) ni causar cuotas movibles a diferentes Comunidades».

Al respecto se pronuncia URREA CORRES quien en sus consideraciones acerca del problema jurídico que subyace en torno a los beneficios fiscales de las normas vascas respecto a la conformidad con el Derecho Comunitario Europeo que constituye el objeto de nuestro análisis, por entender que «la auténtica contienda que existe en las cuestionables vacaciones fiscales vascas ni excede los límites estatales ni se propone rigurosamente en términos de legalidad. Más bien se trata de buscar una solución al ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico nacional atribuye a las Comunidades Autónomas, en ocasiones con carácter especial, con el propósito de evitar comportamientos abusivos o desleales en ejercicio de las mismas, como los llevados a término por las Haciendas Forales vascas en materia tributaria. En este caso, figura implícita la obligación de confirmar decisivamente el principio de cooperación -no previsto expresamente en la Constitución, aunque sí definido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español- como principio encargado, de garantizar el ejercicio leal de las competencias entre el Estado y las CCAA» («El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario europeo, Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Ramondín/Comisión de las Comunidades Europeas», en *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* año 6, núm. 12, 2002, págs. 543-545).

reglamentario. En otros términos, la luminosidad del mandato -que causa admiración- no se conducía tanto a su precisa aplicación sino a manifestar ante la Comisión Europea que el Estado español había acordado acciones enérgicas para anular las limitaciones a la libertad de establecimiento. Probablemente el legislador actuó sin doblez de intención, pero posteriormente la Disposición Adicional supuso una partida habilidosa, al permitir detener el embate de la Comisión Europea, no atribuyendo una cuantía accesoria para la economía del Estado, ni mucho menos una desigualdad real para los residentes en todo el territorio común, dado que no fue discutida la medida para los no residentes"[752].

Desde un primer momento, advierte el Tribunal Constitucional y despierta su interés, que el objeto de análisis en la STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 2), lo estable "única y solamente" el examen de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, por entender que "no pertenece a este Tribunal considerar en el actual recurso de inconstitucionalidad ninguno de los reproches y recriminaciones sobre las medidas forales, pues ello daría lugar a aceptar la interpolación de una clase de recurso per saltum frente a las aludidas normas forales. Precisa a su vez, que lo enjuiciado sobre el citado recurso de inconstitucionalidad presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Rioja es precisamente la norma estatal tributaria y no las forales que logren servirle de base y justificación". Ello no significa que haya evitado declarar un criterio negativo respecto de los bienes fiscales presentes en las normas de los territorios forales, aunque no constituyen el objeto del recurso. Esta puntualización, servirá de controversia para los votos particulares, que en último término se discutirán sobre el fallo.

Otra de las estimaciones preliminares que realiza el Tribunal Constitucional, es el rechazo a las objeciones de conductibilidad que planteó el Abogado del Estado por exclusión de la falta de legalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja para introducir un recurso de inconstitucionalidad. De este modo, el Tribunal dilucidando la conexión entre la ley recurrida y el ámbito de competencias de las Comunidades Autónomas, marca que los arts. 162.1.a) CE y 32.2 LOTC habilitan a las mismas "para asistir ante este Tribunal Constitucional no sólo en protección de sus competencias autónomas con relación de las que se produzca una irrupción o retracción ope legis, sino además en defensa de todas las garantías que tanto la Constitución como el proporcionado Estatuto de Autonomía les concede como presupuesto y base de su mismo terreno de autonomía, en sus propios requisitos y con igual profundidad que la de todos los contribuyentes vislumbrados en los percusores artículos, sino en la eficacia de la valiosa evaluación política que se deduce de su relativo objetivo constitucional. Por tanto, estima la

[752] HERRERA MOLINA, P.M.: «STC 96/2002, de 25 de abril, Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», en *Crónica tributaria*, núm. 110, 2004, págs. 169-176.

doctrina constitucional que el Gobierno de La Rioja está habilitado para interpolar el recurso de inconstitucionalidad, dado que la norma impugnada afecta a una de sus competencias especiales presentidas en el art. 8.1.2 del Estatuto de Autonomía de la Rioja, como es el estímulo del desarrollo económico de la Rioja" [STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 3)]. Además, entiende HERRERA MOLINA que "la función de la norma origina el efecto frontera, para provocar y beneficiar la traslación de diligencias económicas de territorio público a territorio foral"[753].

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FFJJ 7 y 8), decide en este momento, reconducir el examen de constitucionalidad de la norma impugnada desde la perspectiva constitucional de la igualdad, insistiendo en la idea de conexión recíproca entre los artículos 14 y 31.1 CE, al estimar que "en el elemento tributario es la misma Constitución la que ha condicionado y articulado el efecto de su art. 14 en otro artículo, el 31.1 CE, cuyas resoluciones no deben dejarse de ser mantenidas en consideración, por valer la igualdad como garantía esencial del régimen tributario. Al respecto, ultima el Tribunal que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes, que residen en la Unión Europea, y no así al resto de contribuyentes que asimismo manejan en estos territorios, ya sea siendo residentes en territorio estatal, o estando en territorio foral. Es decir, nos hallamos ante el hecho de una medida que inserta una discriminación de trato entre grupos o categorías de personas. Y, en analogía, los requisitos para su comparación deben creerse homogéneos, pues se señala en todos los casos de sujetos que actúan en el plano económico de las autonomías forales citadas, que la especial diferencia es el modo con el que se muestran en el comercio autonómico, ya sea como residentes en territorio del estado español o no residentes que puedan serlo en cualquier estado que forme parte de la Unión Europea".

El Tribunal Constitucional en su argumentación en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 8), sobre el enjuiciamiento de la ley desde las exigencias constitucionales del principio de igualdad, parte por aceptar que la diferencia de trato en materia tributaria basada en la condición de no residente en España se justificaría por "razones de política económica internacional conducidas a captar el interés de negocios extranjeros, dado que anteriormente los distintos poderes tributarios concedían diferente trato a los propietarios de un patrimonio o receptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. Hasta tal punto, que la cualidad de residencia servía como el medio principal de distribución de el elemento imponible entre los países pactantes. Es innegable por tanto, que el carácter o conducta de no residente alcanza fundamentar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un diferente tratamiento, porque el impuesto sirve para recaudar y además, se representa como método para

[753] HERRERA MOLINA, P.M.: «STC 96/2002, de 25 de abril, Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», cit., págs. 169-176.

la adquisición de precisas políticas seccionales. Asimismo, ninguna objeción merecería contradecir a la particularidad de que en los tiempos presentes trasciendan impuestos de manera diferente para los contribuyentes que obtienen rentas o tengan la titularidad de un patrimonio en el Estado español, teniendo en consideración su distinto estado de residente o no residente".

Por consiguiente, una vez asumido que la adopción del criterio de residencia ha sido admitido para justificar una diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en España con vistas a conquistar inversiones empresariales extranjeras con destino al territorio nacional, conlleva a juicio del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 8), que "no le es dable al legislador considerando el desarrollo de la igualdad como garantía básica del sistema tributario, delimitar en una porción del territorio nacional, y de forma sectorial, un provecho fiscal sin que exista justificación aceptable que resulte predominante, la pérdida de la popular obligación de contribuir a la cobertura de las cargas públicas, como objetivo de redistribuir la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que nuestra Constitución defiende para llenar de argumento al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)".

En este sentido, y confirmando la jurisprudencia constitucional, que la garantía de la igualdad ante la ley tributaria consagrada en la Constitución, prohíbe el beneficio de privilegios fiscales diferenciadores injustos y vacíos de cualquier racionalidad, es decir, de ventajas tributarias sin justificación desde las perspectiva constitucional, por constituir una fisura en la contribución de todos a la hora de soportar la carga del mantenimiento de los gastos del Estado.

Por tanto, sin necesidad de exponer la reiterada doctrina de este Tribunal recaída sobre el principio de igualdad, que podemos considerar recopilada en los fundamentos jurídicos 7, 8, 9, 10 y 11 de la mencionada Sentencia, sí que realizaremos una breve exhibición, del enjuiciamiento de la ley desde las exigencias constitucionales del principio de igualdad en materia tributaria, acordando que las desigualdades normativas son acordes con la igualdad tributaria cuando puede apreciarse en las mismas un fin no incompatible con la Constitución.

Por un lado, dice la STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 8), que "el beneficio aquí considerado escasea de cualquier evidencia que la justifique desde la posición tributaria, por no responder a ninguna clase de política sectorial, social o económica que influya para aminorar una específica posición de conflicto o perjuicio industrial, mejorando el progreso económico y beneficiando el desarrollo territorial. Y ello, incluso pudiendo ser juiciosa la finalidad proseguida por la ley discutida, en la forma en que se conduce a efectuar una orden comunitaria, y deba ser igualmente legítimo el dispositivo de distinción aceptado por el legislador, cual es, el concepto de no residencia. Se insiste, que lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus resultados y de sus conclusiones tributarias en este proceso, al resultar no sólo faltas de razón, sino además, incongruentes con la finalidad que se persigue y, por tanto,

contradictorias con un fundamento que consienta a los poderes públicos una renuncia total de la recaudación impositiva".

Por otra parte, la Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 9), indica que "la Disposición adicional reclamada es considerablemente disconforme en solicitud a la finalidad que se persigue, pues eleva a concretos contribuyentes que no residen en el Estado español, a una realidad jurídica de claro privilegio tributario, pudiendo llegarse a veces, a debilitar íntegramente la obligación constitucional de que todos contribuyamos a las cargas del Estado, en atención a su capacidad económica a través de un régimen tributario justo", lo que vendría en perjuicio de los residentes en territorio común, al crearles una posición de desventaja infranqueable, que deviene en discriminatoria por verse el sujeto forzado a incorporar al precio de sus operaciones el coste de mayor presión fiscal que corresponde como consecuencia de aplicar la normativa común.

Otra consecuencia en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril (FJ 10), acontece por el hecho de que la ley recurrida procurase dar satisfacción a una disposición de la Comisión Europea no evitaría, empero, la violación del art. 31.1 CE, si el instrumento empleado para llegar al fin pretendido trasciende inapropiado. Por tanto, aun siendo cierto que el precepto impugnado está provisto de un propósito razonable visto desde una posición constitucional, también lo es que la vía aplicada para servir a determinado fin es inapropiada. En efecto, conforme a la doctrina del Tribunal el cumplimiento del Derecho comunitario concierne al sujeto que realmente muestre la capacidad, según las normas jurídicas del Derecho interno, al no especificarse una instrucción definida para la realización del Derecho comunitario. Así se entiende, que los obstáculos que lograran existir en la realización de la normativa europea, si existiese, no podría ser invocada para evadir atribuciones que constitucionalmente pertenecen a una Comunidad Autónoma.

Finalmente, en su razonamiento, el Tribunal Constitucional decide examinar con detalle el contenido de la normativa fiscal foral, para determinar si puede entenderse dañado el principio de unidad de mercado, ya que lo que objeta este principio, no es la existencia en sí, de normas tributarias distintas en los territorios forales, sino la naturaleza y perjuicio económico de los beneficios que aquella conlleva y, por consiguiente, "que la unidad del sector se debilite como consecuencia de una acción autonómica que, en ejecución de sus lógicas competencias, obstaculice el tráfico del mercado[754]. Así queda recogido en nuestra Constitución española de

[754] «Así podrá ocurrir cuando se promueva una transformación importante, territorial o sectorial, del sistema de transferencia en o para algunas partes del territorio estatal, y se generen obstáculos tributarios alrededor de cualquiera de ellas o se deformen convencionalmente con la ayuda de elementos fuera del mercado, la igualdad de recursos y perspectivas de movimientos de las empresas que participan en idéntico ámbito económico. Pues no sólo mediante acciones coercitivas que claramente apliquen dificultades infundadas a la circulación de empresas o a su progreso en situaciones esenciales de igualdad y también, a través de mandatos de naturaleza atractiva y acogida espontánea, como son beneficios, subvenciones o cualquier clase de auxilios, que en el marco de la clara y actual

1978 al garantizar tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que forzosamente obliga a perseguir una apropiada estabilidad entre uno y otro principio, y como consecuencia lógica, una de las importantes expresiones de esa unidad esencial que la Constitución promulga se compendia en la unidad de mercado o unidad del orden económico en todo el ámbito estatal, para que pueda servir como garantía de un único orden económico y social justo"[755] (Sentencia 96/2002, de 25 de abril, FJ 11). Además, nuestra Constitución contempla que el principio de autonomía debe cohonestarse con el principio de unidad estatal para alcanzar una unidad sustancial política y jurídica en todo el Estado.

Concluye el Tribunal que conforme a lo dicho la medida integrada en la Disposición adicional objetada, como norma que delimita sus acciones a una porción reducida del territorio común, sin un razonamiento lo suficientemente justo que lo justifique, origina el fraccionamiento territorial del mercado, vulnerando la imperiosa unidad del concierto económico, pues, como se ha observado, sus efectos imparciales suscitan la aparición de algunas dificultades para el conjunto de empresas, que no consiguen la ajustada relación con la finalidad buscada, al situarles ante la competencia en un evidente estado desventajoso, al tener que ofrecer sus mercancías o actividades más caras que las de cualquier otra, que haya sido beneficiada con la ayuda pública.

De esta manera, "sus negocios no quedan sometidos a las condiciones lícitas de mercado,

---

Dirección de prestaciones obtienen, unido a su habitual clasificación como medidas de estímulo, impulso y amparo industrial, una indiscutible posibilidad de herramientas de participación económica, de los cuales pueden sobrevenir una función contraria a los requerimientos del mercado único, por facilitar, en más o menos graduación, la disgregación en algunas áreas o partes de condiciones económicas que deben continuar unificadas» [STC 64/1990, de 5 de abril (FJ 4)]. En el sentido de cuyos casos «los efectos neutrales de las reglas acogidas entrañen la aparición de inconvenientes que no conserven analogía con la finalidad constitucionalmente lícita que las mismas buscan».

[755] En opinión de CARRASCO DURÁN «es evidente que una explicación de la unidad de mercado acorde con el sentido de la Constitución debe entender este concepto como la finalidad a la que tienden los principios que ciertamente la Constitución distingue y que deben valer como dispositivo de localización en la esfera de competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas, es decir, los principios de libre circulación de personas y bienes y la garantía de la igualdad en los medios básicos de acción de las diligencias económicas. Evidentemente, la seguridad de estos preceptos redunda además en la unidad del tenor económico, que ha de brotar del ejercicio de la competencia del Estado acerca de actitudes económicas y de función de los principios constitucionales de articulación territorial del Estado en el ámbito de la economía, entre los que se encuentran los indicados. Pero no es correcto, sin embargo, interpretar la unidad de mercado desde el principio abstracto de la unidad de España, ya que ello provocaría la aventura de realizar una limitación para el ejercicio de las competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas de aspecto muy borroso y, por tanto, arduo de concretar y de definir en su utilización, ni de fundar este principio en derechos esenciales, como el de libertad de empresa, en principios rectores, como el del artículo 40 de la Constitución, ya que estos elementos, entre otros que también cita la Sentencia, deben ser ejecutados tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas de acuerdo con sus respectivas competencias y no admiten ampliar el espacio del citado principio más lejos de su razón específica» (*op. cit.*, págs. 680 y 681).

alterando la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE y también, trasciende deteriorada tanto la libertad de circulación de individuos o cosas del art. 139.2 CE, por tratarse de unas normas que asignan impedimentos infundados para el progreso de los mercados en condiciones notables de igualdad, como es la caución constitucional del art. 139.1 CE, como ostentación específica del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aun no exigiendo que los efectos jurídicos de la sujeción de la residencia hayan de ser, en cualquier circunstancia, las mismas en el conjunto del territorio del Estado, para asegurar el derecho a la igualdad jurídica, esto es, a no comportar un agravio diferente y arbitrario en orden a los razonamientos jurídicos por los que se conduce la acción de los poderes públicos. No debe ignorarse que, en un ámbito de libre competencia para las empresas, las reglas tributarias puedan afectar a su ejecución, y en consecuencia, acceder al sector empresarial en situación de libre concurrencia, de formas que, en cuanto beneficien la producción de actividades económicas para concretas inversiones o determinadas actuaciones de los individuos, si están carentes de un argumento que las justifique, crearán de inferior posición a aquellos que hallándose en igual estado, no podrán tener acceso a cualquiera de ellas" (Sentencia 96/2002, de 25 de abril, FJ 12).

La resolución de esta Sentencia ha sido criticada por Magistrados[756] que manifiestan en sus votos discrepantes, al considerar que el Tribunal Constitucional se excede en el ejercicio de sus competencias sobre la constitucionalidad de las leyes del país vasco, al oponerse a la diferencia de trato que supone la implantación de beneficios tributarios por parte de los territorios forales. Parten de que las deducciones a las que llega el Tribunal dan una justificación equivocada, a saber, los términos de comparación para realizar el juicio de igualdad tributaria, estiman que han sido elegidos de manera no correcta ni idónea, al comparar la situación fiscal de los residentes forales con los residentes en territorio estatal, lo que deja ver una diferencia de condiciones, algo que es imprescindible tener presente en nuestra normativa jurídica, por considerar que ha habido un excesivo abuso de jurisdicción manifiesta, al equiparar la disposición recurrida con la norma tributaria foral, conciben también, que ha habido una irregularidad en la limitación al irrumpir las competencias forales por el Estado, comparando grupos no homogéneos y extraer de ello efectos de distinción arbitraria e irrazonable que imputa a la disposición recurrida. A lo que ha de añadirse -dicen los Magistrados- "que el juicio de igualdad no es posible cuando la desigualdad está prevista en la propia Constitución".

Desde estos supuestos, es conveniente aportar ahora las consideraciones llevadas a cabo

[756] Las críticas vienen dadas por el voto particular que formulan los Magistrados Tomás S. Vives Antón y María Emilia Casas Baamonde respecto de la Sentencia recaída en el procedimiento de inconstitucionalidad al que se han adherido los Magistrados Pablo García Manzano y Elisa Pérez Vera, quienes aseveran, que la condición de no residente constituye un criterio para justificar desigualdades de trato fiscal utilizado en numerosas leyes nacionales y en convenios bilaterales como criterio de vinculación a nuestro poder tributario.

con acierto por la doctrina científica, sobre el juicio extenso que ya ha realizado el Tribunal Constitucional en esta sentencia, para comprender la relevancia sin precedentes de la misma.

En relación a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional otras veces reiterada, donde se ha limitado a reiterar la legitimidad constitucional de la desigualdad tributaria por razón del territorio, dice RODRÍGUEZ BEREIJO[757] que "desde la perspectiva territorial de la igualdad tributaria en un Estado descentralizado, como es nuestro Estado de las Autonomías, esta sentencia inspira una reflexión crítica sobre las diferencias en el tratamiento fiscal entre residentes y no residentes en el territorio de las Comunidades Autónomas. Diferencias que se derivan del ejercicio de su autonomía tributaria constitucionalmente reconocida y confirmada, bien sobre sus mismos tributos, o ya sea sobre los impuestos estatales cedidos, puesto que es inmanente a nuestro régimen constitucional que, como consecuencia de la actuación de las Comunidades Autónomas y de sus competencias especiales o de progreso legislativo, los sujetos que residen en los diferentes territorios autonómicos podrán ser sujetados a sistemas jurídicos diferentes en las zonas materiales que correspondan a las expresadas competencias y, en consecuencia, tendrán distintos derechos (y deberes) en esas áreas. Por ello, el art. 14 CE y el art. 31.1 CE, solo operan a partir de estas consideraciones y nunca haciendo abstracción de las mismas (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 13)".

Cabe reseñar que, el Tribunal Constitucional venía entendiendo que la autonomía financiera prevalecía sobre la igualdad en la imposición, es decir, la repartición de la carga será de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente independiente del vínculo territorial, por ello, con acierto se manifiesta HERRERA MOLINA, cuando apunta que "así queda demostrado que el Tribunal reconozca tácitamente la posición actual (desde 1997), en la que el gravamen de los no residentes en España, establecidos permanentemente en territorio foral, es competencia de los concernientes territorios forales. De este modo, tales territorios pueden otorgarles los privilegios fiscales que su normativa confiera a los residentes en detrimento, solamente de los residentes en territorio estatal que actúen en territorio foral. Esta disposición, no parece incomodar al Tribunal Constitucional, a pesar de poseer unos efectos para los sujetos muy similares a los que derivarían de la Disposición Adicional impugnada, con la distinción de que sí existe un camino cierto donde los no residentes puedan gozar de los oportunos beneficios"[758].

---

[757] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 207. No obstante, manifiesta este autor *loc. cit.*, pág. 208, que «la presencia de sistemas jurídicos distintos y, en consecuencia, la facultad de distinciones jurídicas entre sujetos residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma, como resultado del principio de autonomía, no es, sin embargo, incondicional y por ello, no equilibra la carencia de límites constitucionales a esa discriminación (siempre posible) originada por la convivencia de una diversidad de normativas dentro del régimen tributario español».

[758] HERRERA MOLINA, P.M.: «STC 96/2002, de 25 de abril, Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a

Por ello, cuando el Tribunal se enfrenta a la desigualdad de trato que supone el establecimiento de ayudas fiscales a través de los territorios forales y propone una ponderación en sentido estricto, plantea FALCÓN Y TELLA que "los efectos de este cambio jurisprudencial serían comprometidos, pues igualdad en la imposición y autonomía tributaria responden a principios que se hallan en constante presión, hasta el punto de que en la práctica parece imposible precisar sus límites a través de una ponderación simple en relación con los bienes jurídicos, dado que esta técnica no funciona bien al confrontarse igualdad y autonomía, pues se trata de dos principios opuestos donde primará siempre uno sobre el otro. Un posible desenlace para resolver esta dificultad, estaría en atribuir las normativas forales a los asentamientos de residencia estables de empresas con domicilio en las Comunidades de régimen común, siempre que se efectúe en territorio foral una cantidad mayor del 25 por 100 de las actuaciones, o no se supere por su residencia la línea fijada por la Ley del Concierto en cada situación"[759].

Finalmente, este tema es especialmente actual tanto para la doctrina como en la jurisprudencia de la Unión Europea (TJUE), dado que la Comisión Europea asocia y defiende la libre circulación de sujetos y empresas. Pues aunque esta posibilidad quedó incorporada en los Tratados constitutivos (TCEE), al comienzo del proyecto europeo, en 1957, sería dentro del marco jurídico de la libre circulación en el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992 (TUE), donde se reconoció este derecho para cualquiera de los ciudadanos de la UE, ejerzan o no una actividad económica. Este derecho de libertad, está actualmente establecido y reconocido en el vigente artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que lo atribuye como una de las libertades fundamentales que les concede el Derecho de la UE, y que representa la esencia de la ciudadanía de la Unión. Y en el artículo 45 de este mismo Tratado, se recoge la libre circulación de personas, servicios y capitales, que reúne no sólo el derecho a no sufrir discriminación por motivos de nacionalidad, sino la garantía del principio de igualdad ante la ley tributaria. Asimismo, las normas y condiciones específicas aplicables a la libre circulación y la residencia se establecieron en la Directiva 2004/38/CE, acordada por los Estados miembros el 29 de abril de 2004. La libertad de circulación es el derecho por excelencia de la Unión Europea y el más considerado por sus ciudadanos, percibiendo que se trata del logro más positivo y del que cada vez más personas hacen uso de este derecho, al tratarse de un derecho fundamental. Esta libertad supondrá la abolición de toda discriminación entre sus gentes.

---

residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», cit., págs. 169-176.

[759] FALCÓN Y TELLA, R.: «Los errores y paradoja de la STC de 25 de abril de 2002 (I), Extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», en *Quincena Fiscal,* núm. 10, 2002, págs. 5-9 y del mismo autor, véase «Los errores y paradoja de la STC de 25 de abril de 2002 (II), ¿La necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», en *Quincena Fiscal,* núm. 11, 2002, págs. 5-8. También obsérvese al respecto ALONSO ARCE, I., *op. cit.*, págs. 9-33.

# CAPÍTULO TERCERO

# PERSPECTIVAS DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA E INTERNACIONAL

# CAPÍTULO TERCERO. PERSPECTIVAS DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA E INTERNACIONAL

## *I. LOS EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA ANTE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA*

Los efectos que está provocando el proceso de globalización económica[760] desde que se manifestara a partir de los años ochenta, provocado por la actividad de las empresas multinacionales al dividir las distintas fases de su proceso productivo en diferentes Estados, para la consecución del mayor beneficio fiscal dentro de la órbita mundial, repercute directamente en los sistemas tributarios y especialmente, en el principio de igualdad en materia tributaria, objeto de nuestro estudio[761].

Este hecho de globalización económica es factiblemente el que está promoviendo los cambios más sustanciales en la actualidad de los regímenes tributarios y las reformas en la imposición. La realidad es, que tanto el sistema tributario como los principios constitucionales

---

[760] Hoy en día la globalización económica margina a un gran número de personas que sufren sus consecuencias. Para ALDECOA LUZÁRRAGA, «la globalización es el fenómeno de evolución entre una economía política mundial, basada en las relaciones entre países y en la acción de intercambiar empresas vinculadas a distintas normas nacionales, a una nueva política económica globalizada, en la que la actuación del Estado se va desfigurando. La sociedad mundial de la globalización recoge amplias distinciones con la etapa pasada de enfrentamientos en masas, proyecta nuevos retos económicos, políticos y sociales y presupone la conversión de la labor doméstica y universal del Estado, como una pretensión privilegiada de ordenación y administración. Es por ello, que la globalización económica, se concibe como una técnica económica imparable, específicamente diferente a la que concurría en períodos anteriores, de gran dimensión en lo que se refiere a la libre circulación de inversiones y mercancías, pero no así de personas» («Constitución española, Constitución europea y globalización», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 40, 2002, pág. 138).

[761] Dentro de este ámbito de globalización pueden darse supuestos concretos individualizados, que hagan surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición internacional de influencia financiera. Se consideraría de esta manera, situaciones económicas notables a las que se fundirían sistemas de doble imposición recaídas sobre un único hecho, para LÓPEZ ESPADAFOR «la doble imposición internacional se originaría en los procesos en que converge el Poder Tributario de un Estado o de cualquier ente autonómico incorporado en su configuración política con el Poder Tributario de otra nación o de cualquiera de sus nombrados entes más reducidos (CCAA) o con el Poder Tributario de un organismo internacional. Aparte de los temas acostumbradamente ilustrados por la doctrina de doble imposición internacional causada por los incidentes sobre una igual revelación de riqueza de los tributos de dos Estados diferentes, se debería considerar asimismo las probables dificultades causadas por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributario de los Estados» (*Principios Básicos de Fiscalidad Internacional,* Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 62).

que lo informan se ven erosionados por el impacto de la globalización, ante las necesidades de competir con distinciones muy estimables de las distintas cuantías fiscales internacionales[762].

Todo ello, según nos informa RODRÍGUEZ BEREIJO viene dado por "la extensa variedad de situaciones individuales en un contexto como el actual de globalización económica, con una gran volatilidad de determinadas rentas (del patrimonio o de grupos de empresas multinacionales) que obstaculiza o imposibilita su acatamiento a tributar, la capacidad de movimiento de los contribuyentes y, prodigalidad y versatilidad de la normativa que regulariza sus deberes fiscales, con una progresiva reglamentación de la legislación tributaria con fines extrafiscales de política económica o social, lo que subraya los conflictos de equidad en la repartición interna del gravamen tributario; y, por otro lado, la misma complicación del principio formal de igualdad, su reseña poliédrica y, su gran potencia expansiva, forman de la igualdad tributaria un principio de frágil empleo en su utilización y ardua realización en el régimen fiscal, sujeto cada vez más a los requerimientos tanto en el ejercicio del gravamen como a los del mercado, en competencia fiscal, eficacia económica y libertad de mercado y de capitales"[763].

Lo que evidencia, que como consecuencia del fenómeno de la globalización de la economía, los principios del justo reparto de la carta tributaria que enuncia el art. 31.1 CE se vean lesionados en la plasmación de sus presupuestos tanto teóricos como estructurales por la libre circulación de capitales y servicios, donde los Estados rivalizan con el fin de atraer hacía su ámbito tributario la mayor localización de las actividades económicas que le permitan alcanzar mayores recursos para el mantenimiento de sus gastos públicos, lo que ha generado, según lo expuesto por CHECA GONZÁLEZ que "los Estados se transformen en competidores,

---

[762] Efectivamente, los principios de justicia del sistema tributario son susceptibles a la coyuntura económica, así lo ha afirmado PEDRAZA BOCHONS al manifestar que «este entorno de globalización económica, que tiene como paradigma la liberalización del comercio de mercancías y de capitales, incide en las economías estatales, pues éstas ya no se pueden ordenar atendiendo exclusivamente a los factores propios, sino que deben tomar en consideración cuestiones internacionales y, entre ellas, las disposiciones adoptadas en otros estados. Quiero resaltar con ello, que el ordenamiento jurídico y el ordenamiento jurídico-tributario en particular, se erige en un elemento más de la competición para allegar capitales a una nación delimitada, proporcionando el suceso consabido como competencia fiscal internacional. Y esto, comporta que comience a prestarse más atención a los efectos económicos globales de los mandatos fiscales, a su imparcialidad y eficiencia, a su facultad para mantener y atraer capitales, que a los postulados de justicia» (*Justicia financiera y crisis económica*, CEU Ediciones, Madrid, 2012, págs. 16 y 17). *Vid.* GONZALO Y GONZÁLEZ, L.:«Justicia y eficiencia impositivas en la Constitución de 1978», en VV.AA., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 14 y GARCÍA LUQUE, E.I.: «La actividad financiera del estado social globalizado, La prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 131, 2006, pág. 486.

[763] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 47.

para alcanzar una grandiosa cifra de contribuyentes y traer hacia su específico Estado la mayor cantidad de empresas, mediante la percepción de alicientes fiscales"[764].

Entre los factores más característicos que incurren en la esfera de los sistemas fiscales nacionales, acotando su soberanía tributaria derivada de la globalización, es la forma de incidir que ésta opera en el conjunto de actuaciones económicas, lo que impide determinar la base imponible de las empresas, y por tanto, no poder identificar con precisión el origen de las rentas. Otro de los aspectos que se considera igualmente notable, es la localización del lugar en el que se efectúan las transacciones financieras por la influencia que ejercen sobre los Estados, con el objeto de que disminuya la presión tributaria en los rendimientos de capital. Lo que se señala como "desfiscalización imponible sobre las ganancias del capital", que en algunos momentos pueden llegar a fijar que los principios constitucionales en materia tributaria acaben siendo apartados[765].

En efecto, el proceso de globalización económica, caracterizado por la apertura económica y la liberación de los mercados de capitales y financieros, ha engendrado un incremento de las transacciones universales, planteando también un desafío sustancial a los Estados, en la búsqueda de una evolución en la política impositiva de la administración tributaria en la consecución de una mayor eficiencia para reducir o contrarrestar la evasión fiscal[766], dado

---

[764] CHECA GONZÁLEZ, C.: «La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, núm. 28, 2010, pág. 19. Entiende el autor también, loc. cit., pág. 25, que «la política del régimen fiscal estatal o la conformación del ordenamiento tributario está cada vez más determinada por disposiciones internacionales, o por intereses de rivalidad internacional, y en menor medida por razones o elementos vinculados con reseñados principios, muchos de los cuales se están transformando en un elemental artilugio persuasivo vacío de contenido».

[765] Entiende CRUZ PADIAL que «el proceso de globalización de la economía está representado cardinalmente por tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio de mercancías; liberalización del mercado de capitales y una alteración en las comunicaciones; y en la tecnología de la información. Todo lo cual viene a confirmar que el progreso de globalización se fundamenta en una incorporación progresiva de la identidad económica estatal en la internacional, de manera que su evolución depende cada día más del mercado exterior y no de la política estatal propia» («Globalización económica, Sinónimo de desnaturalización tributaria», en *Crónica tributaria*, núm. 109, 2003, pág. 59).

[766] El fraude fiscal como ha declarado insistentemente la doctrina constitucional, se sumerge en la búsqueda del legítimo desempeño del ejercicio de contribuir que imputa el artículo 31.1 de la Constitución y de una más completa actuación de la justicia tributaria (puesto que si unos no sufragan debiéndolo hacer, lo habrán de asumir otro con más ánimo social o con menor medios de poder estafar, como se dijo en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). Aprecia CHECA GONZÁLEZ «el fraude tributario es un suceso del que devienen arduos desenlaces para la población en su totalidad, por atribuir una pérdida para los recursos públicos, lo que perjudica a la imposición fiscal que sufren los contribuyentes leales, al supeditar la cota de eficacia de las funciones públicas y las ayudas sociales, y a desfigurar la diligencia de los diferentes operadores económicos, de tal forma que las industrias que cumplen con sus tributos, deben competir con la rivalidad desleal de las que no lo hacen, causando con ello una fuerte

dado que esta circunstancia crea desventaja para ciertos contribuyentes, ya que conlleva aumentar la presión impositiva a los que operan dentro del Estado y por tanto, con la consiguiente desigualdad a la hora de realizar la contribución para la cobertura de los gastos públicos, como ha resaltado BALAGUER CALLEJÓN "el efecto de globalización ha colocado a los Estados en una situación de decaimiento (igualmente en el crecimiento de sus propias posibilidades internas) frente a distintos actores económicos, especialmente los referidos a las importantes sociedades multinacionales"[767].

La magnitud de la globalización también ha cuestionado el principio de legalidad (quien informa que los tributos deberán ser establecidos por ley) y la eficiencia territorial del poder jurídico del Estado, con la creación de nuevos fundamentos del Derecho externos a la legislación estatal que ha sido creada de acuerdo a los preceptos democráticos tributarios, es decir, que en paralelo a la legislación estatal existe otro corpus normativo, surgido en el seno de organizaciones o instituciones internacionales[768] que no disponen de la legalidad y transparencia que tienen las fuentes normativas de los Estados democráticos, integrando reglas y cláusulas de dudosa condición democrática, porque se generan al margen y sin una intervención directa de los Parlamentos de cada país, lo que lleva incluso a forzar, si cabe, la reforma de la legislación tributaria interna[769].

Desde esta tesitura, puede observarse que la globalización económica está afectando

---

situación de desigualdad de todo el sistema tributario» («La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, núm. 28, 2010, pág. 30). Por ello, el legislador debe tener presente «la exigencia de prevenir que se provoquen probables funciones elusivas de los contribuyentes, en agravio de la solidaridad de todos para la cobertura de las cargas públicas, y habilitar a este fin los elementos jurídicos convenientes y ajustarlos, ya que la disputa frente al fraude fiscal es un propósito y una orden que la Constitución atribuye a cualquiera de los poderes públicos» [STC 46/2000, de 17 de febrero (FJ 6)].

[767] BALAGUER CALLEJÓN, F.: «El Tratado de Lisboa en el diván, Una reflexión sobre estabilidad, constitucionalidad y Unión Europea», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 28, núm. 83, 2008, pág. 74.

[768] Las actuales causas en las que en cada momento se inspira más el presente Derecho Tributaria son para CRUZ PADIAL «los convenios de doble imposición, los principios que produce el Comité Fiscal de la OCDE, las normas o preceptos que establece la Organización Mundial de Comercio (OMC) y las normas que emanan de organizaciones e instituciones comunitarias, matizando además, que las reglas que proceden del ECOFIN, la Comisión y la misma jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CEE, además componen nuevos fundamentos del Derecho Tributario con unos aspectos y particularidades lógicas, que les originan ser disímiles y diferenciables de las fuentes conservadoras. Debemos destacar que los mandatos sancionados por estas instituciones operan como legítimas normas jurídicas, pero son concebidas fuera de los relativos Parlamentos estatales» (*op. cit.*, pág. 64).

[769] Compárese con TAJADURA TEJADA, J.: «Los principios constitucionales ante el desafío de la globalización», en VV.AA., *Derecho constitucional para el siglo XXI, Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Vol. I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 225-254.

seriamente al Derecho tributario en su parte más susceptible, como son determinados principios constitucionales tributarios, igualdad, capacidad económica, progresividad, entre otros, preceptos que están soportando un alto nivel de erosión y sacrificio, como resultado de las coacciones a las que se sienten obligados los Estados por el proceso de integración y globalización, que influye directamente sobre su soberanía tributaria y, se refleja en el proyecto del régimen tributario[770].

En consecuencia, el principio de igualdad en materia tributaria resulta gravemente afectado por la incidencia que la globalización ejercita en los desarrollos de producción económica, lo que dificulta localizar las inversiones financieras, toda vez, que las compañías multinacionales transportan sus ganancias a otros Estados con tributación más inferior, y ante esta situación la reacción de los países ha sido sujetar la rentas de capital a un tipo de imposición más reducido, lo que genera una creciente desigualdad de los contribuyentes a la hora de cumplir con la obligación de contribuir al mantenimiento de las cargas públicas, donde el principio de igualdad en materia tributaria no queda respetado, tal y como ha precisado RODRÍGUEZ BEREIJO "las naturales complejidades en la plasmación efectiva del principio de igualdad tributaria se acentúan por los efectos y resultados de la globalización de la economía"[771].

En efecto, las repercusiones del fenómeno de la globalización por la deslocalización y libre circulación de capitales, bienes y servicios de las compañías multinacionales y también,

---

[770] Es innegable que todo este proceso de globalización ha definido grandemente la soberanía estatal como entes libres e independientes al momento de implantar y conformar su política fiscal y tributaria, generando graves dificultades para captar la financiación necesaria que satisfaga los gastos del Estado de acuerdo con los principios constitucionales de la justa repartición de la imposición tributaria, afectando de esta manera a una de sus principales expresiones, como es la igualdad de todos los sujetos ante nuestro régimen tributario.

[771] RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *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)*, cit., pág. 48. Este autor, continúa señalando, *loc. cit.*, págs. 48 y 49 que «por algunas actitudes, los principios constitucionales tributarios están soportando una dura embestida, como derivación de la globalización, en un proceso de dificultades de máxima importancia manifestada en algunos aspectos visiblemente apreciables en nuestro régimen impositivo: a) En primer lugar, el alto grado de fraude o evasión fiscal (asociada a actividades de las personas que obtienen su renta en más de un país y no declaran la renta ganada en el ámbito internacional y que su Administración tributaria difícilmente puede controlar), así como nuevas y cada día más sofisticadas formas de elusión fiscal. b) En segundo lugar, la merma de igualdad, reflejada en la generalidad, así como en la territorialidad y también de su aspiración de naturaleza sintetizada, en los grandes tributos personales que recaen en la renta, en concreto del IRPF: cada vez menos popular; los fundamentos imponibles legítimos (regla de la capacidad económica del contribuyente) se hayan más apartadas de las esencias tributarias ciertas. Rendimientos y propiedades que están deslocalizadas en Estados con regímenes fiscales más rentables, que evaden, el alto coste ascendiente al conocimiento y control de la Administración tributaria, desmintiendo en la realidad el carácter común y universal del tributo, transformado en una imposición solamente en aquellas rentas que discurren dentro de los cauces legales establecidos y tributariamente vigilados en el ejercicio del impuesto sobre las rentas del trabajo».

de personas, en un mercado mundial cada vez más liberalizado por los avances de la tecnología, han supuesto un gran deterioro para los principios que inspiran el sistema tributario, así como para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, acarreadas por los problemas de aplicación de igualdad y justicia en el reparto interno de cada Estado, en la medida en que la imposición sobre la renta recaerá en aquellos que no tengan movilidad y soportarán cargas tributarias mayores, especialmente sobre los rendimientos de trabajo, aumentando con ello la desigualdad entre unos y otros contribuyentes[772].

En definitiva, el benigno trato fiscal otorgado como beneficios fiscales a las rentas de las grandes empresas internacionales por los Estados, está generando un atentado contra los intereses públicos de los ciudadanos, porque están dirigidas a una minoría de contribuyentes, configurando con ello, desigualdad y privilegios[773] para unos pocos, lo que ha supuesto también una degradación de los principios constitucionales en materia tributaria mostrados en el art. 31.1 de la Constitución, al tratar de configurar el justo reparto del gravamen que abarque entre todos el pago de los bienes y servicios públicos que organiza el Estado[774].

Asimismo permite resaltar, que el ataque que están soportando los grandes impuestos, como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que representa la imagen central de

---

[772] En palabras de BONELL COLMENERO, «dentro de la Unión Europea, aún quedaba suficiente por efectuar en materia fiscal para cumplir con el principio de igualdad tributaria, ya que, por una parte, estaban los sujetos jurídicos que, conforme a cuál fuera el país donde tuvieran su domicilio fiscal iban a pagar más o menos tributos que en otros internamente de Europa; igual sucedía con las personas físicas, que dependiendo del país en que estuviera sus domicilio podían sufragar distintos impuestos, entre los que estaría el impuesto de patrimonio o no» (*op. cit*., pág. 204).

[773] El principio de igualdad conlleva la desaparición de ventajas o desigualdades en materia tributaria. Lo que prohíbe es la instauración de privilegios fiscales que instituyan efectivos beneficios para algunos, esto es, normas especiales no razonadas teniendo en cuenta pautas constitucionales. Para el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 57/2005, de 14 de marzo (FJ 4), «la exoneración o concesión de privilegios como fractura del principio de generalidad que manda la causa tributaria (artículo 31.1 CE), en cuanto que contrarresta el deber tributario emanado de la producción de un hecho causante de capacidad económica, sólo podrá ser constitucionalmente legítimo si responde a alguna finalidad de atracción general que la verifique (por ej., por medio de causas de política económica o social, que deba contemplar el mínimo de manutención, por motivos de práctica tributaria, etc.), permaneciendo, en caso inverso, vedada». De la jurisprudencia constitucional se deduce que únicamente se admiten los privilegios de condición general.

[774] Siguiendo a CRUZ PADIAL, decir que «el resultado de las acotaciones de conducta tributaria que implanta o establece la rivalidad fiscal, en una situación de economía global, crean declaraciones de capacidad económica que los países se ven forzados a dejar sin gravamen, lo que conlleva al Estado implantar un distinto tratamiento tributario en función de cuál sea su origen estatal o foráneo del rendimiento o en su caso, observando la condición de ciudadano residente o no que posea el sujeto pasivo. Estas distinciones en el comportamiento, llevan a que se deterioren o perjudiquen de manera evidente los principios tributarios de igualdad, generalidad y capacidad económica, lo que nos incita a poner en duda la justicia del régimen tributario» (*op. cit.*, pág. 62).

la imposición directa y una de las figuras claves de nuestro régimen tributario, según lo dictado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, resulta ser necesario y primordial para conseguir que nuestro sistema tributario obedezca los preceptos constitucionales de justicia tributaria que atribuye el art. 31.1 CE, por su procurada complexión y su hecho imponible, de forma tal, que resulta ser el mecanismo más apropiado, para lograr el propósito de redistribución de la renta que favorece el art. 31.1 CE y, de solidaridad que resguarda el art. 138.1 CE y que la Constitución Española defiende, dotando de carácter al Estado social y democrático de Derecho, resulte hoy muy debilitado[775].

Ante estas reflexiones, se puede manifestar, que los efectos de la globalización económica inciden en la facultad que poseen los Estados para constituir sus impuestos, afectando de manera inmediata el ejercicio redistributivo con el que actúa el régimen tributario, por ello, cuanto menor sea el peso acumulado que soportan los impuestos sobre la renta y el de Sociedades, menor será también el grado de redistribución de la riqueza que sobrellevan los mismos. No obstante, ante la evidencia, del deterioro gradual que están sufriendo los principios constitucionales clásicos de justicia del régimen tributario interno, la simple acomodación a la realidad dentro del contexto de globalización económica real, estaría en la reciprocidad de información tributaria, dentro de la esfera de igualdad internacional en las recomendaciones de coordinación en la imposición entre los diferentes Estados, pero realmente creemos, que será decisivo igualmente alcanzar la armonización tributaria sobre la base imponible de estos dos grandes impuestos, por ser donde ejerce mayor presión los efectos de globalización económica.

Desde esta perspectiva actual de globalización económica, partimos desde la certeza de que el intercambio de información entre Estados integra un dispositivo de colaboración inmejorable para el éxito de una efectiva realización en la labor de control tributario por todos los Estados[776], o como manifiesta la profesora LUCHENA MOZO, el intercambio internacional

---

[775] En la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 9), se precisa la importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «como figura tributaria estatal que grava la renta global de las personas físicas de forma progresiva, erigiendo uno de los puntales en la estructura del actual régimen tributario, puesto que cualquier variación de sus mecanismos básicos influye rápido en el reparto de la imposición tributaria de los sujetos, por ello, es ineludible que el I.R.P.F., por su condición genérica propia y modelo capital de la imposición directa, forma uno de los elementos esenciales de nuestro régimen tributario. Representa, ciertamente, un impuesto en donde el principio de capacidad económica, y su análogo el de igualdad y progresividad tributaria, hallan una más completa propulsión».

[776] En este sentido, señala PATÓN GARCÍA, que «la capacidad y sencillez del intercambio de información subyace como contestación y empuje a las anomalías que puedan manifestar los instrumentos normativos propios o las condiciones convenidas antifraude. No obstante, las situaciones internacionales de los Estados han de hacer frente al desafío de la rigidez que late entre los progresos en ilación con la operatividad y eficiencia del intercambio de información y la garantía positiva de la efectividad jurídica que aluden al respeto y concesión de las reseñas tributarias, básicamente en la discreción de los Estados en el empleo de los términos que no conviene causar en una dirección estricta. Nos remitimos, esencialmente, a los límites procedidos de las acciones administrativas

de información tributaria se ha expresado como el elemento más efectivo frente a la evasión y el fraude fiscal en una economía globalizada[777]. Por consiguiente, concebimos que la importancia de la que goza el dispositivo de intercambio de información tributaria, tanto en el ámbito nacional como internacional no es algo nuevo, aunque su importancia haya crecido de manera considerable en años recientes[778].

Es evidente, que no existe una regulación del Derecho Internacional genérica que prohíba o exija la cooperación entre los Estados en la aplicación de los tributos externos, y ello, porque la soberanía de los Estados que forman parte de los organismos internacionales o de la Unión Europea impone la exigencia de respetar el ejercicio o tarea del poder, de cualquier otro Estado y, ante esta solidaridad cabe enfatizar que el mejor medio para expresar la propia soberanía, es el reconocer la libertad y autonomía de los restantes Estados. Ello no es obstáculo, para que se consienta una regla de participación en materia tributaria que permita ayudarse mutuamente entre los Estados, en la consecución de poder realizar el ejercicio del Poder impositivo, con cuyo ejercicio conseguir los medios necesarios para el mantenimiento de los gastos públicos

---

opuestas a la legislación o práctica administrativa de alguno de los dos Estados -principio de reciprocidad jurídica- y el límite por tratarse de información que no quepa obtener en alguno de los dos Estados -principio de reciprocidad de hecho-» («La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 217 y 218).

[777] Como ha manifestado LUCHENA MOZO «la gran movilidad de los contribuyentes y un volumen creciente de mercados internacionales, evidencia la necesidad cada vez más amplia de los Estados tendente a una asistencia mutua –realizada especialmente a través de intercambio de información-, con el fin de que puedan evaluar mejor los impuestos envueltos por las operaciones multinacionales y se haga efectiva la soberanía fiscal de cada uno de los Estados afectados atañendo lo menos posible su orden público económico. La cooperación entre las autoridades fiscales en el ámbito de la asistencia recíproca en materia tributaria se lleva cabo mediante varios organismos: la UE, la OCDE, la ONU y el CIAT» («Resolución de conflictos tributarios en el marco del intercambio internacional de información», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 422 y 423).

[778] Así, lo han afirmado COLLADO YURRITA y ROMERO FLOR al expresar que «uno de los factores centrales en nuestro tiempo, y que más ha marcado el devenir de los siglos XX y XXI, lo constituye, sin lugar a dudas, la incrementación de las correlaciones económicas multinacionales, o expresado de otra forma, el fenómeno de la invocada y luchada globalización económica, el cual ha servido como cambio de diversos aspectos en el proceder de los Estados, que saltaron progresivamente de una política manifiestamente garantista a otra mucho más abierta, y destinada a facilitar los intercambios transfronterizos de bienes, servicios y capitales. Esta dimensión internacional en el ámbito del derecho tributario trasnacional supeditó a los Estados que se vieron en la exigencia de crear un ordenamiento jurídico en el que las leyes de cada uno encontrase aplicación fuera de su territorio nacional, al igual que limitó a los diferentes actores económicos, por el hecho de tener que tratar de combinar, al respecto, las normas íntimas al Estado del domicilio con las normas de los distintos Estados en los que ejerce relación recíproca, a los efectos de restringir en la mayor manera posible su presupuesto fiscal global» («El intercambio de información entre Administraciones Tributarias», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 29-32).

institucionales. No obstante, las normas que en su caso se establezcan para la realización de la actividad a este fin, serán solamente relevantes cuando provengan de un tratado internacional[779].

A nuestro entender, pese al interés general de las instituciones internacionales, de fortificar el dispositivo de intercambio y cooperación de información tributaria entre los Estados, no puede obviarse la dificultad que este proceso presenta para llevarlo a fin, en primer lugar, por la evasiva que muestran los Estados cuando radica en cooperar de forma positiva en la reciprocidad de datos tributarios y, en segundo término, por las limitaciones que ofrecen los matices ejecutores y procesales del método de intercambio de información que tienen en la normativa interna de cada país. Esto lleva a un cierto escepticismo respecto de la suficiencia y eficiencia de las herramientas de reciprocidad de datos en materia tributaria para su ejecución[780].

Como ha quedado expuesto, en la sociedad moderna se asiste a un progresivo fenómeno de internacionalización de las relaciones económicas y por tanto, es categórica la cooperación entre los Estados, mediante de intercambio de información o colaboración recíproca en materia tributaria, revelándose como una herramienta segura en la batalla frente a la evasión y el fraude fiscal en la técnica económica global, que demuestra la necesidad de intensificar las relaciones internacionales en materia tributaria. La realización de esta estructura tendrá un valor relevante si viene dada, ya sea, a través de un Convenio o Tratado internacional. Los convenios son normas de Derecho internacional y su objetivo es encontrar técnicas de colaboración entre las administraciones fiscales de los Estados, para crear la probabilidad de que se engendre intercambio de información entre todos los países inscritos, y en su atenta función de advertir el fraude y la evasión fiscal, así como impedir la doble imposición tributaria[781].

Los Estados producen sus leyes tributarias con carácter soberano, lo que impulsa una transposición de soberanías públicas tributarias, lo que puede inducir a conflictos de doble

---

[779] Añade LÓPEZ ESPADAFOR a sus razonamientos que «los Estados han de considerarse soberanos y libres -y por tanto, no sujetados por una obligación de Derecho internacional general- para poder desarrollar tal cooperación tributaria, salvo cuando concurra una norma de Derecho internacional convencional o de Derecho privado comunitario que atribuya este deber. De cualquier manera, hay que aceptar que la citada colaboración es sumamente provechosa, apropiada y acorde con el impulso de participación que debe aceptarse en la Sociedad Internacional. Y claramente, el hecho de que los países no se hallen forzados a colaborar en esta materia tributaria, no impide que puedan hacerlo» (*Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, cit., págs. 60 y 61).

[780] PATÓN GARCÍA, G.: «La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales», cit., pág. 180.

[781] El concepto de doble imposición más generalizado sería «aquella condición por la cual un idéntico rendimiento o un igual beneficio dispuesto a gravamen en varios estados, por el total o parte de su valía, durante un exacto espacio impositivo, si depende de impuestos periódicos, y por una igual fuente» (BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición, Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 30).

gravamen, o lo que es igual, que un mismo bien o sujeto sea obligado a tributar en dos Estados diferentes. Para evadir la duplicidad en la imposición internacional, las distintas administraciones tributarias establecen normas bilaterales, entre ellas están los convenios con el propósito de disminuir los efectos negativos generados y abordar la posición fiscal de los sujetos que practican actividades en distintos países para que sean aclaradas, uniformadas y con garantías. En efecto, los convenios ofrecen importantes intereses para cualquier Estado. Con ello, los Estados desarrollados se garantizan que las transacciones que formalizan en el extranjero no comportarán una imposición excesiva, asimismo, que impulsan sus negocios en relación con los Estados en desarrollo, lo que contribuye valiosamente a su progreso económico. Al ser la forma más efectiva de impedir la doble imposición internacional, se ha creado la urgencia de que cada Estado organice una compleja trama de convenios elaborados con juicios homogéneos y unificados. También, los países en proceso de desarrollo utilizan los convenios de doble imposición para captar inversiones del extranjero por medio de beneficios fiscales[782].

Los convenios de doble imposición han ayudado a zanjar las situaciones de conflicto y controversias surgidas en nutridas ocasiones por no existir uniformidad en las estructuras tributarias entre ambos Estados. Otra alternativa que otorgaría en mayor magnitud la práctica de los Convenios de doble imposición sería que se estimulara desde los órganos de decisión comunitarios la confección de un convenio multilateral entre todos los Estados miembros de las instituciones europeas, dado que hay países que no los han ratificado y permanecen aparte de la protección de ellos. Asimismo, sería apropiado un examen detenido y profundo del proceso de armonización que se encuentra en análisis, sobre el fundamento imponible de los Impuestos que son más conflictivos, lo que traería ventajas entre los Estados miembros que tuviesen firmados los convenios, tanto europeos, como los iniciados por distintos países del continente americano, pues desde estas vías, los Estados enfocarían sus esfuerzos para lograr la coordinación de sus potestades fiscales y, para la realización de un sistema armónico de los tributos en la consecución de corregir los conflictos que proceden de una pésima gestión tributaria interestatal.

## A. La armonización fiscal de la Unión Europea

[782] Recoge SÁNCHEZ GARCÍA que «el propósito de conseguir la desaparición de la doble imposición internacional es un asunto en el que cualquiera está conforme, pues fundamentos de justicia y de razón económica no sugiere faltarle. La doble imposición internacional imposibilita la igual adjudicación en todos los Estados del orden impositivo tributario, haciendo que una misma base imponible no pueda ser sometida a tributación en varias ocasiones, por el incidente de estar sometidas a dos Estados diferentes, bien sea por su procedencia o por residencia del titular» («La doble imposición internacional», en *Revista de treball, economía i societat*, núm. 16, 2000, pág. 25).

En época de crisis financiera es precisamente, cuando resulta más imperioso el fortalecimiento de la Unión Europea y de sus mecanismos de actuación económica y financiera, en la consecución de que ninguno de los Estados miembros se derrumbe y, para ello se defiende una organización supranacional que lo fortalezca a través de una mayor armonización y colaboración fiscal, necesaria en todo caso, para el logro de tales objetivos. No obstante, los Estados miembros presentan una gran resistencia frente a adquirir decisiones que puedan debilitar su soberanía nacional fiscal, por entender que no se corre ningún riesgo, pero la realidad nos sitúa en perjuicios que pueden acaecer por las "disconformidades del comportamiento tributario de personas, bienes, servicios y capitales que se desplazan voluntariamente por el espacio europeo, dificultando la unificación económica y el movimiento del comercio interno, fomentando la competencia ilegal, propagación de inaceptables beneficios de Estado y alejamiento de los intereses estatales con el constante deterioro al rendimiento común, apartándose de los objetivos primordiales de los Tratados"[783].

La Unión Europea ha conseguido que todos sus Estados miembros lleguen a integrarse económicamente, pero la existencia de diferentes legislaciones fiscales ha impulsado distintos impuestos en cada país miembro, lo que ha limitado la consecución del Mercado Común, por ello se hace necesario llevar adelante una política de armonización fiscal, que respete la igualdad entre los Estados, en favor de todos los contribuyentes. Esta idea se ha mantenido durante los años precedentes con la introducción de una armonización fiscal pragmática y gradual, con el objetivo de conseguir un Mercado Interior, basado en la no discriminación de la competencia.

En efecto, la armonización fiscal resulta ser un proceso integrador entre los Estados para emplazar sus políticas económicas y fiscales bajo una misma trayectoria de concordancia, demandada por la Unión Europa[784], pues no se trata de unificar las políticas fiscales de los Estados, sino de una proximidad de las legislaciones de cada país integrante[785]. Este término de

---

[783] LASARTE ÁLVAREZ, F.J.: «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Mergablum, Sevilla, 2011, pág. 41.

[784] La Unión Europea se fundamenta en el Estado de Derecho. Lo que representa que cualquiera de las funciones que promueva se cimenten en los tratados, que hayan estado aprobados por espontánea voluntad y de forma democrática por todos sus Estados adheridos. Entonces, los tratados no mencionan un definido espacio de actuación, la Comisión no permite plantear legislación sobre él. Un tratado es un compromiso que vincula a todos los Estados componentes de la UE. Ordena los objetivos de la UE, las leyes para aplicar a sus organismos, así como la forma en que se adquieren los acuerdos y la dependencia que existe entre ella y sus Estados integrantes.

[785] Las razones para promover la armonización fiscal en síntesis son: mercado común; intentar prevenir el fraude fiscal entre los Estados componentes de la Unión Europea; el impulso de las nuevas tecnologías junto al comercio electrónico hacen que se deba realizar una mayor unificación entre las políticas económicas de los Estados y así proporcionar la financiación del cómputo general de la Unión Europea. Véase BUITRAGO ESQUINAS, E.M. y

"armonización fue acuñado por vez primera en el art. 99 del derogado Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, al apuntar que el Consejo, por conformidad, y, a ofrecimiento de la Comisión y previa opinión del Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social, acordará las medidas concernientes a la armonización de las normativas referentes a los tributos sobre la extensión del mercado, la imposición de consumos especiales y otros impuestos indirectos, en la proporción en que la citada armonización sea ineludible para legitimar el asentamiento y la función propia del mercado interior"[786] y, declinar las desviaciones de la competencia (añadiría el art. 113 del vigente Tratado de funcionamiento de la Unión Europa).

Esta finalidad apuntada por la Unión Europea (arts. 113 y 115 vigente TFUE) se funda en un sistema comunitario, donde las situaciones subjetivas individuales de cada Estado miembro contribuyan a la cobertura de los servicios públicos, sin causar deformaciones en el sistema de tributación conjunto. Si hubiese que delinear los requisitos para plasmar una ley fiscal europea, quedaría justificado que las condiciones que se debería cumplir deben basarse irrefutablemente en el principio de igualdad en materia tributaria como índice de justicia en el reparto fiscal. Así, cabría imponer: igualdad en la presión fiscal global en los Estados miembros; igualdad en la distribución de la carga fiscal de todos los ingresos, entre las diferentes ramas de la fiscalidad (ya sea el tributo sobre la renta, el consumo, el movimiento etc.); asimismo, igualdad en la estructura de los impuestos individuales o, al menos, de los más importantes. Es decir, la igualdad tributaria debe ser respetada por los poderes públicos tanto en la instauración como en la aplicación de los tributos. Resulta de principal importancia, al respecto, la preocupación de la Comunidad Económica Europea por armonizar su normativa en materia impositiva[787].

---

ROMERO LANDA, L.B.: *Economía de la Unión Europea, Análisis económico del proceso de integración europeo*, Pirámide, Madrid, 2013, págs. 25-33 y 148-158; CUENCA GARCÍA, E.: *Economía de la Unión Europea*, reimp. 2010, Pearson Prentice Hall, Madrid, 2007, págs. 247-268; PEDROSA ORTEGA, C.: «Economía en la Unión Europea, Reseña», en *Revista de Estudios Empresariales, Segunda época*, núm. 1, 2008, pág. 104 y LASARTE ÁLVAREZ, F.J.: «El nuevo modelo de financiación automática, Aspectos jurídicos», en VV.AA., *Las reformas fiscales en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 47-88.

[786] Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea elaborado en Roma, el 25 de marzo de 1957 (Vigente hasta el 1 de diciembre de 2009). Uno de los objetivos que se planteó el citado Tratado de Roma fue armonizar la política fiscal y social de todos los países, de manera que fuese parecida en cualquier país de la Unión Europea, para que las personas tengan asegurados iguales derechos en todos los Estados.

[787] La término armonización es impreciso y, en amplio alcance, puede entenderse como semejante a igualación en razón a la implantación de tributos, iguales en el conjunto de Estados que forman el Mercado único común, y su justificación podría derivarse de la mejora en la competencia que se persigue con la unión económica de todos los Estados miembros. No obstante, resulta dudosa su realización, porque los países que integran la Unión Europa en cuanto a su soberanía e independencia nacional en materia tributaria se refiere, se halla fuertemente fijada y, por tanto, podrían darse diferencias impositivas en materias que no afectasen al logro de dichos objetivos y también, en países donde las diferencias socioeconómicas justifiquen las diferencias fiscales. Otro concepto que lleva implícito el establecer gravámenes iguales, pero con tipos impositivos distintos, es el concepto estándar, que conduce a unos objetivos excelentes con criterios de cierta generalidad.

Al respecto, cabe concretar, que dentro de la Comunidad Europea los sujetos que soportan una mayor carga fiscal en su Estado sufren una discriminación desde un enfoque comunitario, dado que los empresarios ven reducida su competitividad, al igual, los ciudadanos también pueden ver disminuida su capacidad de consumo y de ahorro en relación con otros ciudadanos comunitarios[787]. Esta argumentación nos lleva a defender que la imposición del Impuesto sobre el Valor Añadido, se realice en origen, lo que llevaría a un mayor esclarecimiento de esta figura impositiva. Por este motivo, se han sustituido los impuestos sobre el volumen del comercio en uno solo, al que se ha llamado Sobre el Valor Añadido. A tal efecto, las directivas que han ejercido una gran repercusión en los sistemas fiscales de los Estados miembros, en particular la primera directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, relacionada con el volumen de negocios (cuya modificación vigente está prevista en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006), tiene especialmente relevancia su directriz, según la cual en su art. 1 indica que "los países miembros reemplazarán su régimen vigente de tributación sobre el volumen de actividades por el régimen común del impuesto sobre el valor añadido".

En efecto, la conquista de una justificada armonización tributaria en todos los Estados es un procedimiento dificultoso, dado que en este marco los países integrados continúan conservando o manteniendo sus competencias, por intuir, que el fenómeno de la globalización disminuye sus límites de acción individualmente[788]. Sin embargo, es patente que existe una gran

---

[787] Las desigualdades en el gravamen tributario de los diferentes Estados parecen de difícil corrección, dada la holgada justificación existente y la invocación de diversas razones tanto sociales, territoriales como históricas para que se siga manteniendo. En la consecución de esta rectificación, la armonización fiscal resulta ser una herramienta idónea para situaciones de discriminación. «Es cierto, que la misma ha sido investigada primeramente en relación con ayudas abiertas o encubiertas y con exenciones y beneficios fiscales. Pero también está causada por desigualdades en los elementos de cuantificación de la imposición tributaria: modelos de gravamen, reducciones en la base imponible, amortizaciones aceleradas, deducciones en la deuda fiscal, facilidades para la adquisición de aplazamientos, etc.». Por ello, todo lo que se avance en la armonización de los ordenamientos y de normas, resultará un paso adelante contra la discriminación (CALVO ORTEGA, R.: «Igualdad tributaria y no discriminación», cit., pág. 14. *Cfr.* RUIZ HIDALGO, C.: «El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias, Propuestas de reforma del IVA», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 11, 2014, págs. 6-17).

[788] En esta línea, sucede que armonizar los distintos regímenes tributarios resulta una tarea confusa y ardua, dado que, por un lado están las dificultades políticas de los países acarreadas por la resistencia que oponen a renunciar a sus poderes recaudatorios, que representan uno de los pilares más importantes de su soberanía estatal, y de otro, los problemas vinculados con las singularidades de las economías internas que puedan comprometer la autonomía del estado. Todo este grado de complejidad para llevar a término el desarrollo de armonización fiscal internacional, aumenta con el uso de las imposiciones tributarias extrafiscales, al registrarse multitud de peculiaridades por esta vía en cada país. No obstante, en el marco de una ambiciosa armonización fiscal para definir la pericia competitiva del mercado internacional, resulta contraproducente seguir insistiendo en una regla formalista de soberanía, ante la necesidad de que todos los Estados empiecen a considerar una ordenación tributaria a nivel mundial y por

susceptibilidad sobre la armonización de los tributos indirectos, y ello ha valido para una valiosa suma de las reservas comunitarias deriven la recaudación del IVA, y también, a la aspiración de facilitar la libertad de comercio dentro de la Comunidad. Con ello, se ha conseguido un nivel pequeño de armonización, en alusión con los fondos públicos de los modelos del impuesto sobre el valor añadido, al imponer un tipo mínimo en la carga sobre todos los productos, excepto de exenciones y concesiones específicas[789]. En la actualidad, el concepto del término armonizar hace mención a un proceder preciso y no a una finalidad, es decir, ésta no es un fin en sí misma, sino un mecanismo en la conquista de un Mercado único.

Con lo cual, la armonización impositiva ha de promoverse mediante un desarrollo paulatino en el tiempo, para que tenga mayores perspectivas de llevarlo a la práctica, en aquellas formas esencialmente supeditadas a las aspiraciones del Mercado común, involucrando con ello, pequeñas concesiones de autoridad desde los Estados. Concurre otra probabilidad ante la base de una agrupación fiscal, como es la unificación fiscal, que sería establecer un régimen tributario igual en todos los países del Mercado común, pero manteniendo su libertad de obrar. Con todo, el valor de armonización impositiva está limitado por la fuerza de la homogeneidad económica, social y política de cada miembro, por lo que la unificación fiscal en todo caso, deberá lograrse dinámica y gradualmente por medio de la armonización fiscal. Por tanto, un Mercado común y general que procure una evidente alianza económica incumbirá requerir que los regímenes tributarios de los Estados sean homogéneos en aplicación del objetivo que se trata de alcanzar.

En fin, la armonización fiscal estará en conciliar los sistemas fiscales de los Estados de la Unión Europea para impedir alteraciones no convenidas que afiancen la competitividad entre las políticas tributarias estatales, lo que podría perjudicar al mercado interior, dado que los Estados miembros no han hecho cesión de su soberanía en materia tributaria.

Así, puede observarse que las desigualdades existentes entre los sistemas fiscales de los diferentes Estados miembros, han causado, la obstaculización de poder establecer el mercado

---

consiguiente, la existencia de una relación entre la normalización del comercio europeo y los regímenes fiscales nacionales de cualquier Estado. Indudablemente, es la correcta ausencia de un sistema tributario mundial que regulado por unos principios tributarios comunes, pueda estipular los tributos y aplicación de estos al servicio de unos objetivos igualitarios, lo que constituye en parte, las causas que han producido la crisis mundial.

[789] España se adhirió a las Comunidades Europeas en el año 1986 y como consecuencia los representantes comunitarios les reclamaron el establecimiento del IVA, por su imparcialidad en el comercio entre países integrantes y porque representaba la afectación de un 1% de su base imponible al presupuesto de los ingresos de la Unión Europea. Tiempo después, el IVA superó el marco europeo hasta llegar a ser un impuesto globalizado, efectivo en la mayoría de Estados, por su fuerza para recaudar y por ser accesible el mecanismo práctico de las subidas en situaciones de necesidad financiera. A lo largo de su trayectoria, el IVA ha sufrido una tendencia al alza, pasando del 12% al 21% en la actualidad, nivelando el tipo medio español con el europeo.

Común y, en consecuencia, han sido las preocupaciones más antiguas y constantes de las instituciones comunitarias. Por ello, en los años precedentes se ha establecido con ímpetu la idea de defender una armonización fiscal progresiva, teniendo en consideración que no formaliza por sí sola un objetivo comunitario, sino una estructura para esquivar que la desemejanza entre los regímenes fiscales concurran de tal forma y grandeza que produzca deformaciones y desigualdades inmanentes en el Mercado único europeo. Desde la década de los 90, los Estados miembros debaten sobre las oportunidades de poder materializar una acción común a escala mundial, mediante una normativa de gestión para controlar los efectos perniciosos que causa la competencia o fraude fiscal, así como la doble imposición internacional, entre otros, a través del instrumental normativo comunitario[790].

Y ello, porque el conflicto de la competencia fiscal lesiva en el marco de la Unión Europea, se relaciona con la carencia de una apropiada armonización comunitaria en el terreno de la fiscalidad empresarial, debida en parte a la resistencia de los Estados miembros a renunciar a su soberanía impositiva, como también a la conducta de unanimidad que debe imperar en las decisiones del Consejo[791].

---

[790] «El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas fue adoptado por medio de disposición del Consejo de la Unión Europea y los diplomáticos de los gobiernos de los países miembros, congregados en el espacio del Consejo, el 1 de diciembre de 1997. Su primera fase, concentrada en la decisión y la desintegración de las medidas contempladas como perjudiciales, concluyó el día 3 de junio de 2003. Consistía en una responsabilidad política para aseverar el desempeño del citado deber. El Código de conducta reúne en sus puntos C y D el acuerdo de los Estados miembros a: no implantar recientes normas tributarias dañosas en el orden del Código, así como alterar las instrucciones y las prácticas reinantes en sus relativos Estados, con objeto de excluir cualquier norma desfavorable» (FLORINDO GIJÓN, F.: «El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», en *Crónica tributaria,* núm. 109, 2003, págs. 101 y 103). Obsérvese además BOKOBO MOICHE, S.: «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas, Armonización de la imposición directa en la Unión Europea», en *Crónica tributaria,* núm. 93, 2000, págs. 41-48.

[791] «No obstante, concurre una competencia tributaria visiblemente desventajosa, en la que los países se ofertan como territorios de poca imposición con la finalidad de conquistar industrias, que sólo determinan situarse en ese justo Estado, solamente por incentivos fiscales. Los países que no adquieren una posición originaria tan ofensiva se ven allegados, posteriormente, a proteger sus bases imponibles acotando, a su vez, sus niveles impositivos» (MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE, Semejanzas y diferencias», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4, 2001, pág. 8).

En la misma línea, entiende ZUBIRI ORIA que «la pérdida de colaboración en la imposición directa, ha llevado a una merma sistematizada de tipos sobre los beneficios del capital (fiscalidad del ahorro y de las sociedades). Estas reducciones contienen reglas de ofensa y defensa. El objeto de las primeras es, sencillamente, captar el ahorro de los que no residen o empresas que de distinta manera se habrían situado en otros Estados. Y el de las segundas, es disminuir la imposición interior para salvaguardar la salida del patrimonio de los residentes en el Estado» («Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea, Causas y efectos», en *Hacienda pública española*, Monográfico, Tendencias de reforma fiscal, 2001, pág. 21).

Y es justamente esta intranquilidad por los efectos perjudiciales que pueden proceder de esta competencia negativa, la misma que condujo a los mandatarios comunitarios a presentar el llamado "Paquete Fiscal" designado a luchar frente a esta rivalidad, ya que proyectaba la implantación de novedades impositivas empresariales, en la fiscalidad del ahorro y, en la cuota transfronteriza de ganancias y cánones entre entidades asociadas[792]. Todo ello, para garantizar los propósitos de la materia tributaria en Europa, para equilibrar los ingresos fiscales en los países miembros, evitando la reducción de ingresos impositivos a través del fraude y la evasión fiscal; y garantizar la apropiada actividad del Mercado europeo por medio de la libre circulación de ciudadanos, comercio y capitales, libertad de servicios y prestaciones y lanzar el empleo[793].

Desde sus comienzos, la Comunidad Económica y después la Unión Europea se han inspirado en los principios del ordenamiento comunitario de subsidiariedad y proporcionalidad, e igualmente, en los de interdicción de discriminación y respeto a las libertades económicas, para aplicarlos en cualquier iniciativa comunitaria dentro del sector tributario, y con plena igualdad, a falta de un cuadro normativo preciso y lícito que fuese coherente con la política fiscal de la UE.

Al respecto, en la consumación del proceso de armonización fiscal en las últimas décadas, se puede observar que el sistema tributario europeo ha evolucionado como derivación del proceso de integración, con medidas especiales e instrumentos de competencia fiscal y reformas fiscales internacionales. Por otro lado, la entrada de nuevos Estados en la UE de los 27 países (actualmente 28) ha favorecido al aumento de discrepancias en la fiscalidad de los Estados miembros, formando con ello, un actual ambiente de coordinación fiscal de donde derivan efectos producidos a medio plazo"[794].

La Unión Europea debe seguir actuando con urgencia en la consecución de un buen

---

[792] «La Comisión por decisión del mandatario Monti, manifestó en el Documento SEC (96) 487 final de 20 de marzo de 1996, nominado "La fiscalidad en la Unión Europea" al Consejo ECOFIN informal de Verona de 13 y 14 de abril de 1996, que trazaba el trío de los amplios desafíos del régimen fiscal de la UE. Este instrumento contemplaba que la competencia nociva en el contorno fiscal supone una causa de inquietud, como así, que la disminución gradual de las técnicas fiscales que se producen a través de la erosión de la base imponible inducida a causa de la competencia fiscal (transmisión de bases de gravamen a otros Estados) y por el progreso de la economía sumergida (traslado de bases impositivas al mercado negro). Finalmente, el escrito provocaba la obligación de una mayor armonización fiscal en el marco europeo» (MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., *op. cit*., pág. 3).

[793] RUBIO GUERRERO, J.J. y BARROSO CASTILLO, B.: «Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 15, 2004, págs. 7 y 10.

[794] DELGADO RIVERO, F.J. y FERNÁNDEZ LLERA, R.: «Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea», en *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 2907, 2007, pág. 26.

funcionamiento de fiscalidad para la construcción de un mercado único en materia tributaria, claro está, que para lograrlo deben aunarse esfuerzos de cooperación[795] tanto por las instituciones de la Unión Europea como por los Estados miembros, en orden a facilitar la batalla frente al fraude en la implantación de los tributos y hacer todo lo posible a favor de la armonización en la aplicación de los mismos. El avance en esa dirección será decisivo para los Estados miembros que se encuentran agobiados por la crisis, dado que si siguen en estas circunstancias les llevará a seguir adoptando sus propias medidas fiscales en la búsqueda de mayores ingresos mediante incrementos de los tributos para conseguir más recaudación, por lo que no resultarán ser las más apropiadas. Pues aun queriendo dejar margen a las políticas nacionales en materia tributaria no forzándoles a renunciar a su ejercicio de actuaciones, siempre corresponderá prevalecer la participación comunitaria y para ello, la Unión Europea debe poner orden en las relaciones comunes de fiscalidad del mercado interior.

En realidad, después de los recientes propósitos de relanzamiento, perdura la debilidad de la armonización fiscal, frente a la fuerza de la competencia deslumbrándose que continuará el enfrentamiento entre el mercado interno de los Estados y el interior europeo por la propia competencia fiscal, que en todo caso, deberá estar presidida por la primacía del Derecho comunitario. Desde esta óptica, la garantía comunitaria de neutralidad se presta como una regla capital y su respeto ha provocado una proximidad progresiva de los ordenamientos fiscales nacionales, para impedir diferencias de trato entre las rentas íntimas de los Estados, que no estarán nunca justificadas sin que exista infracción del principio de igualdad en materia tributaria[796].

---

[795] Sostiene ZUBIRI ORIA que «la carencia de colaboración fiscal en la Unión Europea imposibilita gravar los rendimientos de todas las rentas de capital (ahorro y beneficios de empresa). De igual forma concibe que el argumento del alejamiento de cooperación tiene una base razonable y justifica que se eximan de tributación la rentabilidad del capital de los no residentes y que el Impuesto sobre Sociedades no sea sustantivamente mayor al de otros países de la UE» (*op. cit.*, págs. 49 y 50).

[796] En la figura impositiva del IVA es donde se ha alcanzado un elevadísimo nivel de fraude y por ende, un alto efecto de competencia desleal, así lo ha manifestado MÉNDEZ CORTEGANO al indicar que «uno de los entornos en los que resulta más necesaria la armonización y la colaboración fiscal no solo a nivel europeo sino en general a nivel internacional, es el del control tributario y particularmente en el dominio del Impuesto sobre el Valor Añadido. Anteriores análisis de la Comisión Europea valoraron las pérdidas de IVA en la Unión Europea en alrededor a 100.000 millones de euros al año, es decir, más o menos 10% de la recaudación total del impuesto. Durante el año 2006 se preparó un documento para manifestar a los Estados miembros la exigencia de controlar el fraude, abriéndose una confrontación sobre las medidas a acordar en el que colaboraron no sólo técnicos en anti fraude IVA, sino también representantes de las empresas más afectadas por el problema, en esta línea, cabe destacar el efecto nada despreciable de competencia infiel que muestra el fraude en el IVA» («Consideraciones sobre armonización y coordinación fiscal europea, La experiencia práctica en el control tributario del Impuesto sobre el Valor Añadido», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Mergablum, Sevilla, 2011, págs. 173 y 174). Al respecto de lo anterior, en correlación con la disputa frente al fraude del IVA destacar

Defendemos por tanto, la conveniencia de que se procure la armonización entre los impuestos a nivel europeo.

## B. La amnistía fiscal en la esfera europea y su discordancia con el principio de igualdad en materia tributaria

La debilidad de los Estados ante la crisis financiera global a la que asistimos, dentro del escenario de la Unión Europea, enmarca la necesidad de participación de los Estados para intervenir más intensamente en la vida financiera. Desde que estallara la crisis (2008) puede observarse con dificultad el control de los mercados y como consecuencia, el ejercicio desmedido de los mismos en el sector financiero. En el origen de ésta, puede aducirse también, la referida mediación de los organismos públicos a la hora de supervisar la acción de los mercados.

La crisis que seguimos enfrentando, requiere la adecuación de los Estados mediante mecanismos eficaces para evolucionar respecto de los retos provenientes de los aspectos económicos y financieros impuestos por la gobernanza de globalización de la Unión Europea.

El Estado español se ha sentido forzado a adoptar medidas para la ejecución de un plan de ajuste y cumplir con el mandato de recortar las deuda pública y conseguir que el

---

comunicado de prensa, tan importante que llevó a cabo en Bruselas, el 14 de mayo de 2008, en Sesión núm. 2866 del Consejo de la Unión Europea, Asuntos Económicos y Financieros (C/08/113; 8850/08-Presse 113). En la misma línea, GARCÍA VALERA manifiesta que en la batalla frente al fraude en el ámbito del IVA, se ha creado en el seno de la UE el nuevo EUROFISC. Se trata de una red descentralizada dirigida a cualquiera de los países miembros, para impulsar y proporcionar una colaboración multinacional que consienta afrontar de manera selectiva y ligera contra formas especiales de fraude. Organizada de manera positiva el 10 de noviembre de 2010, surgiendo del esfuerzo de España, Francia y Holanda frente a los enredos de fraude. El gobierno español, debe desplegar su política tributaria, con la pretensión de perfeccionar la armonización y el apoyo mutuamente con distintos territorios y Administraciones tributarias, ante la complejidad de progresar en una importante armonización fiscal con otros Estados, que observan la política fiscal como una forma indispensable e irremediable de su política económica. En todo caso, hace notar este autor que «la crisis financiera nos ha manifestado la envergadura de la ingeniería fiscal y de la oscuridad empresarial demostrando también, como las acciones realizadas al efecto en un Estado, logran afectar intensamente a la economía de los demás. El fraude creado tiene serios resultados para los presupuestos estatales violando el principio de justicia e igualdad tributaria en relación a los sujetos y sociedades que sí cumplen, causando deformaciones en la competencia. Actualmente, se hace más patente, la exigencia de no permitir marchar ni un solo semillero de recursos imponibles, con la finalidad de concurrir a los gastos originales que mitiguen el impacto de esta situación, y para minorar, las enaltecidas deudas estatales») («EUROFISC, Un paso adelante en la coordinación fiscal entre los Estados de la Unión Europea», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Mergablum, Sevilla, 2011, págs. 183, 184 y 188).

déficit sea aceptable. La trascendencia de la crisis ha impulsado una pérdida de recaudación de la imposición y una progresión exagerada de las necesidades sociales, derivadas en gran parte por el desempleo. En este entorno económico de declive de ingresos, se ha asumido una medida tributaria que busca aumentar de forma sorprendente las aportaciones para defender la cobertura de las cargas estatales, cual es la amnistía fiscal[797].

Podemos definir el concepto de amnistía fiscal como una regla de privilegio aprobada por el gobierno para aumentar la recaudación de los fondos públicos en época de crisis económica, perdonando a aquellos que han cometido infracciones fiscales con el objeto de que brote el dinero sumergido y hacer que vuelva a España. Esta institución jurídica genera sustanciales incógnitas sobre lo que supone esta proclamación tributaria. Así, el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, en su disposición adicional primera, ajusta la designada amnistía fiscal, e inserta profusas medidas fiscales y de presupuesto ordenadas por el gobierno para reducir el déficit público, entre las que se encuentran la manifestación de los bienes sujetos a imposición especial, permitiendo regularizar la posición jurídica y fiscal de cuantos debidamente no tenían declarado sus bienes. Es decir, supone que los individuos o sociedades que hayan defraudado a Hacienda puedan libremente blanquear su dinero negro, sin que por ello sufran ningún castigo y además, pagando sólo un gravamen del 10%, mucho menor a la imposición que hubieran tenido que sufragar y han dejado de abonar, por lo que nos preguntamos ¿si es contraria a la Constitución?

Dentro de los límites de su admisibilidad en el ordenamiento español nos basaremos en los principios constitucionales del sistema tributario y en particular si su regulación se adecua al principio de igualdad en materia tributaria, para precisar la naturaleza, fundamento y consecuencias que conlleva la amnistía fiscal[798].

Si recorremos el articulado constitucional, la amnistía carece de declaración explícita en

---

[797] SÁNCHEZ HUETE, M.A.: «Medidas tributarias anticrisis de España, Análisis específico de la amnistía fiscal», en *Revista de Derecho (Valdivia)* [en línea], Vol. XXVI, núm. 1, Chile, 2013, pág. 96, Disponible en http://www.scielo.cl/pdf/revider/v26n1/art05.pdf [Consultado el 21 de agosto de 2014]. *Véase* IGLESIAS CASAIS, J.M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: «El fraude fiscal y su amnistía, La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, págs. 195-223.

[798] «Una amnistía fiscal es en todo caso, la regeneración a una determinada posición complicada de la economía, pues se espera que el gravamen que se ingresará será de tal grandeza que costeará a la Administración Tributaria para crear devengos, sin que sea precisa la participación de los medios de inspección o recaudatorios. Por ello, deberán ser los interesados, aquellos que en el plazo debido no declararon la estructura de su base imponible, estando forzados a ello legalmente, quienes de manera voluntaria deberán aportar los recursos suficientes para que su situación sea regularizada» (BARRACHINA JUAN, E.: «La reciente amnistía fiscal», en *Consell obert, Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 272, 2012, págs. 32 y 33).

en la Constitución española. Ahora bien, si hacemos relación a la cautela que guarda y teniendo en cuenta que la amnistía conjetura una revocación retroactiva y abolición de la ley, bien podría englobarse en el contexto del art. 9.3 de la Constitución española de 1978 al afirmar que la Constitución protege la irretroactividad para las ordenaciones condenatorias desfavorables o restrictivas de derechos particulares. De ello se deriva, que pueda resultar por tanto admisible, que las prácticas que sancionan deban ser más benévolas y que tengan efectos retroactivos. Lo que deviene en que no existen interdicciones ni limitaciones a su aprobación, mientras se realicen con leyes de igual cualidad que las que se cambien. Desde este proceder, el orden tributario que resulta del perdón de la deuda tributaria, debe efectuarse para dar cumplimiento a una ley[799].

Del mismo modo, la amnistía también sería viable si cabe justificarla en el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer que los impuestos, amén de ser mecanismos para producir los efectivos vitales para la financiación de los gastos nacionales, pueden prestarse como útiles de la política económica generalizada y atender a la construcción de los mandatos y límites incluidos en la Constitución. Así señalado, legalmente nada cabe objetar a la amnistía ofrecida por el ejecutivo al estar justificada por la seriedad de la situación económica de la crisis y por la mengua de la recaudación a través de las vitales figuras de impuestos. Es decir, su justificación sería extrafiscal por las disposiciones de recaudación.

La amnistía fiscal como medida tributaria no deja indiferente a nadie, por las ventajas e inconvenientes que plantea su implantación[800]. Entre los argumentos a favor de esta medida transitoria, puede extraerse la revitalización de sectores empresariales dentro del Estado, al trasladar riqueza a España desde los paraísos fiscales emplazados en el extranjero, que circula gracias a la economía oculta y que podría paliar la crisis, además, de la posesión de información sobre elevados capitales y al tiempo que aumenta la lista de contribuyentes para el futuro.

---

[799] Para SÁNCHEZ HUETE «regularizar significa que el exigido ejecuta actuaciones encauzadas a enmendar o rectificar su posición tributaria pasada para que trascienda conforme a la justicia. La formalización se puede verificar de diferentes maneras, exponiendo declaración o autoliquidación; o con diferentes efectos, según concurra o no retribución, efectuada extemporáneamente o intervenga solicitud administrativa; y con distinta expansión y argumento, que rectifique iniciales declaraciones o enmendando su carencia. La manera habitual de ajustar conforme a la regla tributaria, es la anunciada en el art. 27 de la LGT y consiste en demostrar una autoliquidación o declaración de tributos intempestiva, que no necesita pago no coincidente, al poseer un relativo carácter premial si se comete con anterioridad de que la Administración genere su solicitud. Esa condición que lo distingue, deviene de que no concurra castigo alguno, no obstante, hay una imposición accesoria de propiedad proporcional a la entrega de la carga a ingresar que tiene presente el período de demora en la normalización llevada a cabo. Como puede estimarse, la regulación de los tributos es un modelo impositivo complicado y heterogéneo, pues entrecruza valoraciones punibles con las tributarias» (*op. cit.*, pág. 101, [Consultado el 21 de agosto de 2015]).

[800] Así queda reflejado en la propia Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo,

No obstante, es evidente que las medidas tomadas para acabar con el fraude no han sido fructíferas, mereciendo ser razonadas como un fracaso, lo que ha dado paso a la proclamación de la relatada amnistía fiscal por el RDL 12/2012, de 30 de marzo[801] que constataba la falta de eficacia en la lucha contra los defraudadores. Es cierto que el privilegio de la evasión de tributos logre suponer una aportación dineraria para los fondos públicos, pero nada comparable en importancia con la injusticia y el perjuicio por el distinto trato que puedan sufrir los diferentes contribuyentes, dado que según los términos del Tribunal Constitucional lo que unos no ingresen, tendrán que hacerlo otros que tengan más honradez.

Otro de los temores que conlleva la amnistía fiscal, es la carencia de conciencia fiscal de los contribuyentes honestos, de tal forma, que pudiera llegar a formar expectativas del orden de pensar en defraudar, ya que después le será perdonado, consiguiendo incluso hacer olvidar el discernimiento de la obligación de concurrir a la financiación de los gastos del Estado, que reclama el art. 31.1 de la Constitución española. Con todo, puede asegurarse que la amnistía fiscal deshabilita al Estado a la hora de recaudar impuestos, dado que la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, puede verse perturbada por la inseguridad de no cumplir con sus obligaciones. Se trata de una medida extraordinaria para la ordenación de determinados impuestos (IRPF, IS e IRNR), gravando sólo el 10% de la valía de adquisición de los bienes y eximiendo de cualquier sanción o recargo de intereses a cuantiosos infractores, que se verán libres de sus responsabilidades pasadas, tanto punitiva como administrativa concedida por la citada amnistía.

Desde el reflejo de la moralidad objetiva, la amnistía tributaria puede originar la interrupción del principio de igualdad en materia tributaria. Si se produce un perjuicio sin razón, entre el sujeto pasivo que lleva a efecto sus compromisos tributarios de pagar sus impuestos aplicando la legislación vigente y, que aun así, puede cometer un error a la hora de hacer su manifestación de la renta, sin que por ello tenga la posibilidad de ningún perdón en el pago de la

---

que lo justifica, contemplando primordialmente favorecer que los contribuyentes de la imposición tengan que estarse libremente al día de sus exigencias tributarias regularizando asimismo circunstancias vencidas, continuando en esta dirección, la regla punible que permite la exención del compromiso por estas regularizaciones libres cometidas antes de la iniciación de las acciones de verificación o, en todo caso, anterior a la interpolación de demanda o requerimiento. A tal efecto, se introduce la oportuna reforma en la Ley General Tributaria.

[801] El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, regula en la disposición adicional primera, en su apartado primero que «los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean dueños de riquezas o retribuciones que no guarde relación con las rentas declaradas en dichos impuestos, pueden mostrar la declaración anticipada en esta norma con el fin de normalizar su situación impositiva, cuando hayan sido dueños de la fortuna con antelación a la terminación de la última etapa imponible, cuyo vencimiento de la declaración se hubiese agotado anterior al reconocimiento de esta disposición».

infracción, comparado con el incumplidor tratado de forma más beneficiosa que sólo se le requiere abonar un 10% del importe de los impuestos, fundamenta un trato distinto que puede degenerar en desigualdad.

En efecto, la Constitución española garantiza en su art. 31.1 la igualdad ante la ley tributaria, y en consecuencia, que el tratamiento efectuado a la hora de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos no ocasione discriminación entre los contribuyentes. Por ello, la amnistía fiscal es siempre de manera objetiva e injusta y vulnera el principio de igualdad tributaria, si se tiene en cuenta, que ante la ley tributaria todos somos iguales, no cabe entenderse cómo puede tratarse de forma más beneficiosa a quienes han incumplido con sus obligaciones tributarias, de quienes sí lo han hecho. El principio de igualdad perpetúa que a igualdad de situaciones cabe un tratamiento igualitario y en circunstancias disímiles el trato debe ser también desigual. Al respecto, la doctrina constitucional ha reiterado en multitud de ocasiones, la prohibición de las desigualdades arbitrarias y despojadas de cualquier justificación[802].

En esta línea, rememora el Tribunal Constitucional[803] que las desavenencias normativas son adecuadas con la igualdad cuando toca apreciar en ellas un objetivo no inconexo con la Constitución y también, en las leyes de las que la discrepancia brota, expresan una naturaleza coherente, en contornos de juiciosa proporcionalidad para la consecución de propósito buscado. Pues tan opuesta resulta de la igualdad, la norma que diferencia por un simple empeño selectivo, como cualquier otra, que en la consecución para la satisfacción de un objetivo lícito, conforma un supuesto de hecho, o de las conclusiones legales que se le inculpan, en disconformidad notoria con aquella finalidad o sin respeto alguno a ese inevitable equilibrio de correspondencia"[804].

---

[802] Frecuentemente, se han permitido las amnistías fiscales con la argumentación de que acrecentarían la predisposición para el desempeño del deber de los defraudadores, puesto que se tornarían identificables para la Administración. No obstante, «la utilización constante de medidas de perdón tributario ha anulado su buena naturaleza de norma de excepción, y solo se han reflejado resultados negativos, dado el escaso seguimiento de los deberes tributarios a través de los incumplidores. Y esto podría valer aún más cuando el Estado que recurre a la regularización por voluntad propia para que emerjan las fortunas escondidas transcurre por un fatal período económico, como le sucede al Estado español en este tiempo. La sensación de desánimo que precede, puede ser aumentada por la capacidad del potencial amnistiado para no confiar en un ejecutivo que discurre en dificultades tributarias tan manifiestas como para realzar la sospecha de que no conservará en el futuro los acuerdos introducidos. La citada suspicacia se desarrolla todavía más cuando la regla que ordena la amnistía padece de notables carencias de orden práctico, de las cuales solo hemos manifestado una demostración, y de ciertos titubeos en torno a su constitucionalidad» (LÓPEZ LÓPEZ, H. y ROGER CAMPIONE, T.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente eficaz», en *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 3, 2012, pág. 123).

[803] SSTC 75/1983, de 3 de agosto (FJ 2) y 96/2002, de 25 de abril (FJ 7).

[804] Es indudable, que cualquier norma que afecte a los principios tributarios no debe mirarse inconstitucional,

Así, se puede deducir que la ley que lleva a cabo la regulación excepcional enfrenta dos vertientes distintas. Por un lado, los contribuyentes que no tributaron por sus bienes, ahora son premiados y se les grava con un mínimo 10% de lo que hubieran tenido que pagar en su día. Por otro, están los contribuyentes que han sido respetuosos con su deber de pagar los impuestos en la fecha correspondiente, aplicándoseles la legislación ordinaria vigente del IRPF (43%). Lo que significa, que unos pagan más que otros y por tanto, queda reflejado un trato diferente más favorable a quienes no han acatado con puntualidad sus cargas fiscales.

En consecuencia, es notorio que la justificación que emana de esta normativa, se basa en la obtención de mayor recaudación para allegar dinero a las arcas del Estado, sin que para ello se hayan observado los principios del régimen tributario justo, que presiden los ingresos estatales, tratando de manera más beneficiosa a unos sujetos que a otros. Hecho, que evidencia una desigualdad de trato entre los contribuyentes y su justificación resulta insuficiente para evitar la discriminación que provoca, al lesionar el principio de igualdad en materia tributaria que consagra el art. 31.1 CE, en cuanto, que se emplaza al conjunto de contribuyentes estafadores en un situación privilegiada, que puede llegar en algunos momentos a anular el deber constitucional de participar a la financiación de la cobertura de los gastos estatales, dado que ante posiciones de capacidad económica iguales han sido atendidas de manera diferente por la ley tributaria[805].

---

dado que en ocasiones ello será necesario y primordial en la consecución de otros fines que también gozan de apoyo constitucional. En atención a la doctrina del Tribunal Constitucional español, la prohibición en la aprobación de privilegios en el gravamen improcedentes que permitan instituir una quiebra al compromiso de ayudar al mantenimiento de los gastos públicos, se alude a los privilegios tributarios injustos [STC 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3)]. En esta línea, cabe determinar que la utilización de los impuestos, al mismo tiempo de ser mecanismos para obtener recursos públicos, han de valer como utensilios de técnica económica, así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional [STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13)]. A este respecto, constante doctrina de Alto Tribunal se refleja en la STC 10/2005, de 20 de enero (FJ 5), cuando afirma que la exención tributaria, como quebranto del principio de generalidad que guía el sistema tributario, está constitucionalmente permitido cuando se debe a cualquier utilidad global que la fundamente permaneciendo, de modo opuesto, anulada desde la perspectiva constitucional. Al respecto, no conviene desconocerse que, como ordena el Tribunal Constitucional, los principios de igualdad y generalidad se menoscaban al emplear un juicio de repartición de las imposiciones tributarias escaso de toda demostración objetiva y lógica y por consiguiente, en desacorde con un régimen tributario justo como el que acredita la Constitución en su art. 31.1 [STC 134/1996, de 22 de julio (FJ 8)].

[805] De entre la gran proliferación de autores en relación con la amnistía fiscal, podemos destacar a MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal*, XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, Vigo, 2012, págs. 72-108; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012, págs. 101-124; PÉREZ ROYO, F.: «Más que una amnistía», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, págs. 9-21 e IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización tributaria en tiempo de crisis, Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 marzo», en *Estudios financieros*, *Revista de contabilidad y tributación*, *Comentarios*, *Casos prácticos*, núm. 350, 2012, págs. 5-36.

En síntesis, dentro del ámbito europeo, manifestar que la batalla frente al fraude fiscal implica un desafío económico de gran magnitud en los tiempos presentes de crisis económica, en donde el déficit se atribuye por todos los Estados miembros y el descenso de recursos posee una influencia incluso más importante. Es en este proceder, donde la Unión Europea debe luchar frente al fraude para proteger a todos sus ciudadanos. Para ello, fundó en 1999 la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), para reducir el volumen de éste y en promedio desde entonces, ha recuperado unos cien millones de euros al año. La tarea de este Organismo es averiguar las anormalidades que conciernen a las necesidades financieras de la Unión Europea, una labor de más importancia que ninguna antes, en un momento en donde cualquier euro computa, ejerciendo una actuación primordial para vencer esta lucha.

Es evidente, que el fraude lesiona seriamente a la economía, desgasta la democracia, va en quebranto de la justicia social y del Estado de Derecho y trasgrede los principios constitucionales tributarios de justicia e igualdad. Lo que constituye una responsabilidad nacional, y para enfrentarla, los Estados que integran la UE disponen de las instituciones y los instrumentos legítimos imprescindibles para ello, resultando ser una realidad, que en las últimas décadas, han contraído muchas decisiones pero con resultados desiguales, por lo que resulta inevitable la colaboración fiscal entre los gobiernos nacionales de varios países.

En efecto, los países se han ido uniendo, y han creado puntos de contacto estatales para prevenir el fraude y para coordinar las legislaciones, los gobiernos y la facultad de obrar con el fin de resguardar las economías de la Unión Europea, instaurando una unión entre los gobiernos nacionales y la OLAF y apoyando la participación judicial entre esta organización y los representantes estatales, así como informar a la Comisión Europea en casos de fraude fiscal. La forma de prevenir el fraude, es una preferencia de la Comisión Europea, y el objetivo de la OLAF es contribuir a la seguridad de que los ingresos de los contribuyentes se empleen en favor de todos.

Es notorio también, que ante la exigencia de acrecentar la recaudación tributaria para financiar los crecientes gastos, es la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) quien hace una recomendación de la amnistía fiscal en Estados con específicas limitaciones y con dificultad económica.

La amnistía fiscal ha sido usada en diversos Estados de nuestro ámbito comunitario, ejemplos de ello, fue Alemania que la instituyó en 2003, en Italia se estableció en 2009 o en Portugal instaurada en 2010. De hecho se reconoce que el Gobierno de Berlusconi ingresó cerca de cinco mil millones de euros, no obstante, en este Estado la amnistía se relacionó con la adquisición de deuda pública, asumida por el gobierno para cumplir con los gastos, algo que no se ha planteado en España. En concreto, en Alemania se intentó a últimos del 2002 un tipo de

amnistía tributaria destinada a que las fortunas de los ciudadanos alemanes, ahorradas principalmente en Suiza y Luxemburgo, que regresaran al país pagarían un solo tributo sobre las ganancias conseguidas del 25% en 2003 y del 35% en 2004. Posteriormente, Alemania mantuvo un proyecto libre y optativo en 2010, del cual obtuvo casi 4.000 millones de euros por retribuciones auxiliares de tributos, de acuerdo con lo aconsejado por la OCDE. Una amnistía parecida se planteó en Italia a finales de 2001, cuando el régimen italiano autorizó una amnistía para los individuos que manifestaran el capital oculto, con únicamente un recargo del 2,5% del caudal devuelto del extranjero. Una amnistía más continuó en 2002 y 2003. Existió sólo durante unas mensualidades y fue efectiva únicamente para riquezas derivadas de operaciones legales. La más célebre en Italia, sería la del 2009, que acuñó el distintivo de "escudo fiscal" siendo una de las normas comprendida intrínsecamente en un decreto ley sancionado por el Parlamento italiano para batallar frente a la crisis económica. De este modo, con la declaración y el reintegro del 5% del conjunto de operaciones declaradas, consiguieron ser regulados o restituidos si ocurriera que la ley no estime bastante la regularización de los caudales sacados de Italia de forma ilícita, atrayendo así 4.500 millones de euros con la mencionada medida en 2009.

En Portugal, en 2010 hubo una amnistía fiscal, que propuso la regularización pagando un 5% del dinero oculto, con el compromiso de no ser responsabilizados por haber realizado un fraude, ni menos aún descubrir sus identificaciones. Esta amnistía supuso para el Estado portugués apenas alcanzar ingresar 83 millones de euros. La última regularización tributaria en Portugal, tuvo éxito dado que logró el triple de ingresos que la anterior, pese a que se exigía a los evasores pagar un 7,5 % en vez de un 5 %. En Reino Unido, en abril del 2007 el Estado británico arrojó una amnistía encaminada para los beneficios de contabilidades offshore, con vencimiento en junio del citado año. Se apreciaba que tres millones de ciudadanos poseían cuentas offshore por un importe absoluto de 180.000 millones de libras esterlinas, que solo las declaraba una quinta parte. Anteriormente a la amnistía se tenía adquirido de entidades bancarias identificaciones de los titulados de las cuentas offshore. De los 400.000 fichados que se especulaba podrían acogerse a la amnistía, solamente fueron 25.000 los que declararon libremente dentro de plazo. Estos han sido algunos ejemplos de amnistías fiscales comunitarias, pero en su totalidad, las amnistías fiscales en la Unión Europa han finalizado sin mucho éxito.

En España, en 2012, el Gobierno español, insistió en que la amnistía fiscal se trataba de una medida de excepción y preferente, para enfrentar el notable descenso de los ingresos impositivos, indicando, que se trata de medidas delicadas de aplicar en tiempos de crisis, pero si ello suponía recaudar más cantidad de dinero, resultaría positivo para todos. Entendemos, que esta medida va en contra del art. 31 CE, al señalar que todos mediante el pago de sus impuestos deben sustentar los gastos estatales. Por consiguiente, el principio de igualdad tributaria, se quebranta por el trato más beneficioso ofrecido a quienes han incumplido sus obligaciones fiscales.

## *II. LA DESIGUALDAD DE TRATO EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA Y LA UNIÓN EUROPEA*

Una de las materias que más disputas ha provocado recientemente sobre el Derecho tributario ha sido la disparidad de medidas normativas adquiridas por las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta diversidad de preceptos provoca a nivel interno desigualdad de trato fiscal entre los ciudadanos españoles, pero además, plantea problemas de compatibilidad con las libertades Comunitarias. La articulación de toda estructura normativa en beneficio de la justicia tributaria que debe inspirar cualquier medida en la imposición de los tributos, debe estar presidida por los principios constitucionales del art. 31.1 de la Constitución española de 1978, que constituyen el fundamento del sistema tributario y la unidad del sistema, donde debe destacar por su correspondencia con ellos, el principio de igualdad tributaria. La contemplación desde la proyección tributaria del derecho de propiedad privada, constituye la disciplina constitucional en el contexto europeo de armonización fiscal y protección de confiscatoriedad.

El Impuesto de Sucesiones resulta un clásico dentro del repertorio tributario, referido a las herencias, que en su aplicación actual se ha expuesto a desigualdades, exclusiones y perjuicios comparativos injustos, adoptando diferentes tratos fiscales. Este carácter de injusticia, está vulnerando el principio de igualdad de tal modo que puede ser merecedor de ser expulsado de la esfera constitucional.

Recordemos que el impuesto realiza ciertamente una valiosa misión de inspección en las transmisiones del patrimonio, al proporcionar información trascendente para la gestión y control de los mismos, así como de los rendimientos y rentas que se derivan de ellos. No obstante**,** al estar configurado como un tributo cedido parcialmente por el Estado a las Comunidades Autónomas, respecto de la rentabilidad que el impuesto produce en el territorio de cada una de ellas, el ejercicio de las funciones de gestión llevado a cabo por las mismas haya traído en la actualidad la controversia sobre el mantenimiento o supresión del impuesto, especialmente cuando las rentas proceden esencialmente de las clases de naturaleza media, produciendo importantes desigualdades para los ciudadanos que deben pagar el tributo en distintos espacios territoriales destinados a ello.

Desde que se iniciara el proceso de descentralización financiera de los entes autonómicos, diseñados por el art. 137 de la Constitución española de 1978, en lo referido a la participación de los ingresos en materia impositiva, que devenía en beneficio del principio de suficiencia financiera, en los últimos años ha sufrido una gran elevación. La reforma realizada en 1997 sobre

financiación autonómica[806] reforzó el principio de corresponsabilidad de forma que hoy las Comunidades Autónomas tienen capacidad y poder para realizar decisiones normativas que establezcan algunas de las cláusulas para su recaudación, lo que les ha permitido mayor competencia sobre la obligación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como consecuencia de la presencia de diversas normativas en la tributación para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se ha favorecido la ejecución de considerables diferencias, quedado expuesta en función de la residencia. Esta individualidad de las Comunidades para realizar la gestión de este impuesto, hace irrealizable cualquier propósito de unificación, lo que conlleva una desigualdad impositiva perjudicial para los más sencillos contribuyentes.

Ello pone de manifiesto que el fundamento del debate si la financiación autonómica pone en riesgo principios constitucionales tributarios del art. 31.1 de la Constitución española de 1978[807], cabe considerar que el respeto a la igualdad y no discriminación se ven claramente desprotegidos al consentir a las Comunidades Autónomas obrar de una manera determinada ante la normativa de impuestos estatales y causar distinciones tributarias por motivo del territorio. En cualquier caso, corresponde al Estado velar por la igualdad de los ciudadanos en todo su espacio, a través de los instrumentos fiscales que sean necesarios para asegurar el cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con los mandatos de la Constitución.

## A. Historia y características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### 1. Historia

La creación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el sistema tributario español parece venir de lejos, pues ya se hallaba en la época romana imperial. En nuestra historia más reciente, para algunos tendría lugar en la llamada *manda pía forzosa* que fue un tributo establecido por las Cortes de Cádiz en España y sus colonias en la primera parte del siglo XIX, para satisfacer y socorrer a los damnificados por la guerra de la independencia y, se recaudaba

[806] El nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable al quinquenio 1997-2000, estuvo inspirado en el principio de corresponsabilidad fiscal, y fue materializado por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

[807] Principios paralelamente con una problemática europea. *Vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell´integrazione fiscale europea», en *Diritto e practica tributaria*, Vol. LXXXV, Parte I, núm. 6, 2014, pág. 997.

en forma de legado forzoso sobre los testamentos y sucesiones intestadas[808]. Otros han entendido, que su construcción vino dada con la reforma tributaria de 1900 donde el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones quedaría englobado en el Impuesto sobre Derechos Reales, junto con las transmisiones onerosas inter vivos, quedando uno y otro identificados conjuntamente.

La separación de ambos tributos llegó con la reforma del 11 de junio de 1964 por entender que estos tributos tienen distintos gravámenes. Por un lado, la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava los beneficios de las transmisiones mortis causa, tiene por objeto el rendimiento patrimonial de quien logra los bienes y derechos de forma beneficiosa y, por otro el de Transmisiones Patrimoniales gravosas inter vivos que se basa en la capacidad económica que se obtiene con la transmisión de la misma.

Aunque el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se conforma como un tributo sobre aportaciones hereditarias que incide sobre las personas físicas, se trata esencialmente de dos hechos imponibles diferentes, como son sucesiones y donaciones y, está considerado una sola figura impositiva que incorpora tanto las transmisiones a título ganancioso, mortis causa para la sucesión, como inter vivos en el caso de la donación, permaneciendo regularizadas en un mismo texto normativo. De esta forma, dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones existen dos amplias ramificaciones con una ordenación disímil pero conectada, y cuyo nexo está en la naturaleza a título gratuito de la adquisición que obtiene el sujeto pasivo (si el carácter de la transmisión fuera gravoso, sería de aplicación el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales). Esta reforma llevó también consigo, la desaparición del caudal relicto que se requería como exacción suplementaria.

Su historia más inmediata tiene su importancia en la reforma fiscal introducida con la llegada de la democracia a nuestro país, donde el vigente Impuesto General sobre las Sucesiones de 1967, fue sustituido por el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecido por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre[809]. Esta nueva norma, introdujo elementos novedosos en la configuración del impuesto, dejando fuera del mismo las adquisiciones lucrativas a favor de personas jurídicas incorporándolas al Impuesto de Sociedades para su tributación. La estructura de esta Ley de 1987, aunque ha sufrido varias modificaciones, se mantiene vigente en la actualidad y, supone la fuente más significativa en la regulación del ISD. Además, existen las normas de las Comunidades Autónomas que regulan las materias de sus competencias referentes

---

[808] CANGA ARGÜELLES, J.: *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, 2ª ed., Tomo II, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1968, pág. 74.

[809] La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fue desarrollada por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre.

a este impuesto.

## 2. Características

Nos encontramos ante un Impuesto que destaca por su carácter directo y subjetivo, que a su vez, grava en exclusiva los incrementos patrimoniales adquiridos de manera beneficiosa por las personas físicas, en los límites previstos en la Ley[810]. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el cuadro impositivo directo español.

Aunque se trata de un impuesto con dos hechos imponibles distintos en base a sucesiones y donaciones, puede considerarse como una sola figura impositiva que acoge las transmisiones patrimoniales de manera gratuita por mortis causa para la sucesión, e inter vivos para la donación. Este carácter gratuito que tiene la adquisición por parte del sujeto pasivo, sirve como nexo para la relación de las dos ramificaciones existentes en el mismo.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, por recaer sobre una manifestación de enriquecimiento de patrimonio de forma inminente que incrementa la capacidad económica del sujeto por la adquisición de bienes gratuitos[811], también, porque responde a un método impositivo de naturaleza directa constituido por la Ley, al ordenar que la obligación de pago se realice directamente por el obligado tributario, sin otorgar derecho legal a que otra persona pueda resarcirlo.

Igualmente, es un impuesto subjetivo porque se tiene en consideración las particularidades personales de los sujetos[812], como es el vínculo familiar entre beneficiario y causante, minusvalía, edad, y cualquier otra circunstancia que afecte a la modulación en el cómputo de la deuda tributaria, como es el patrimonio del que disponía el sujeto pasivo antes de ese momento. Esa subjetividad viene dada por la exclusividad del impuesto[813] a la hora

---

[810] El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene regulado fundamentalmente por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Desarrollado en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Tiene por objeto, la adquisición de bienes y derechos recibidos a través de herencia u otro título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos a consecuencia de una donación, así como también por otro negocio jurídico gratuito e inter vivos; o la captación de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, siempre que el contratante figure como persona diferente del beneficiario.

[811] BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 66.

[812] BALLESTER GINER, E.: *Derecho de sucesiones, Aspecto civil y fiscal*, 2ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 1989, pág. 279.

[813] CALVO ORTEGA, R.: *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1991,

de limitar el gravamen a las personas físicas. De ahí, que se considere personal por estar relacionado con un individuo determinado. Junto a estas características apuntadas, se puede defender además su carácter particular instantáneo, individual, progresivo y jurídico[814].

Siendo de gran trascendencia para las sucesiones mortis causa, que el patrimonio del difunto no sea acumulado por todas las adquisiciones recibidas por la familia[815]. Estas cualidades determinan los rasgos de su progresividad, dado que, conforme va aumentando el patrimonio del beneficiario, de igual forma se acrecienta la base liquidable y, por consiguiente, la deuda tributaria, a efectos, de ofrecer una mejor repartición de la carga tributaria y acentuar la función social que persiguen todos los impuestos, desapareciendo con ello, las reglas que llevaban a una desigualdad en el repartimiento de la obligación. Pero ha sido sin duda, la implantación de una tarifa única del impuesto, la que ha modelado mejoras significativas en el procedimiento tributario para conseguir una importante progresividad en cuanto al fondo liquidable.

Finalmente, hay que destacar que nos hallamos ante la figura de un impuesto especialmente jurídico, en orden a la obligación de que la regulación y liquidación tributaria de los contratos de actos o negocios efectuados por sucesión o donación, se tornarán respetando la identidad legal de la adquisición efectuada. Este mandato, autoriza a la Administración para fijar la naturaleza jurídica, conforme a la legislación aplicable.

Por último, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se constituye como un tributo designado a las Comunidades Autónomas, dándoles capacidad para ordenar deducciones de la cuota imponible, así como la regulación de la tarifa, pero no para hacerlo desaparecer. Es el Estado quien configura su fundamento básico y su existencia, y por tanto, debe velar porque todos los españoles seamos iguales ante la ley. Si bien, es sabido que la igualdad en materia tributaria está intrínsecamente comunicada con el principio constitucional de capacidad económica que suponen los elementos fundamentales para establecer el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde deberá preservarse la singularidad y autonomía de las personas físicas respecto a la obligación individual de los sujetos ante este tributo y en base a su suficiencia, lo que repercutirá en justicia e igualdad, dado que, por exigencia de la justicia e igualdad tributaria se requiere idéntico trato, cuando se halle ante dos posiciones iguales, para

---

pág. 315. Señalando que la subjetividad cobra más importancia en las adquisiciones por donación a título gratuito e inter vivos.

[814] CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 2002, págs. 27-30.

[815] PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, 3ª ed., CISS, Valencia, 2006, pág. 24.

que su retribución sea la misma. A la actuación de las competencias ante el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, brindaremos el título siguiente.

## B. El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas provoca desigualdad de trato fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dentro y fuera del territorio nacional

### 1. La problemática situación en España

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se encuentra inmerso en nuestro presente sistema impositivo y posee titularidad estatal, motivo por el cual, solo podrá ser pretendido, modificado o suprimido por el Estado. Sin embargo, su condición de cedido[816] establece que las Comunidades Autónomas posean poderosas capacidades normativas sobre su reglamentación, que han devenido en importantes diferencias en el gravamen de este indicador de manifestación de la capacidad económica de los contribuyentes. Es decir, los tributos cedidos ante la proyección impositiva autonómica, se caracterizan por la diversidad normativa[817]. Esta disparidad de procedimientos ha llevado a resurgir las polémicas alrededor de la obligación y conveniencia de la imposición sobre las sucesiones, e incluso de si es justo[818].

La intensa proliferación de disposiciones autonómicas que repercuten en el Impuesto deja en evidencia el diferente trato que reciben los contribuyentes dentro del territorio español a

---

[816] La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece en su artículo 25.1.c que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se inserta como tributo del Estado cedido a las Comunidades Autónomas, al menos explícitamente. Además de la cesión de la totalidad del rendimiento generado en su territorio (art. 32) tienen además atribuidas amplias capacidades en materia normativa. Así se observa en su art. 48 de esta norma, al disponer que las Comunidades Autónomas ostentaran las competencias normativas siguientes:

1. Reducciones de la base imponible.
2. Tarifa progresiva del gravamen.
3. La fijación de cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
4. Bonificaciones y deducciones sobre la cuota.
5. También se les habilita para regular los aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

[817] LORENZO-REGO entiende que «contribuye a la redistribución de la riqueza por detraer un porcentaje de cada adquisición lucrativa en favor del Tesoro Público» (*El concepto de familia en Derecho español, Un estudio interdisciplinar*, 1ª ed., Bosch Editor, Barcelona, 2014, pág. 261).

[818] GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Supresión o reforma», en *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011, pág. 79. *Cfr.* ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 2008, págs. 154-162.

la hora de pagar sus impuestos[819]. Todo ello, como consecuencia de la aplicación del criterio de conexión en la aplicación del régimen jurídico de este tributo en las diferentes Comunidades Autónomas, creando enormes diferencias en la carga fiscal del sujeto en aplicación de donde casos el causante tuviese la residencia, de la dirección de los inmuebles cedidos y en otros, por la ubicación de la residencia del que los adquiere. Estas desigualdades por razón de residencia obedecen a la aplicación del punto de conexión estipulado, que en las adquisiciones *mortis causa* será en el territorio de la Comunidad donde el causante tuviese su residencia habitual. En las donaciones beneficiosas *inter-vivos* dependerá de la naturaleza del bien transmitido, y cuando se trate de bienes inmuebles será la Comunidad Autónoma donde éstos se hallen, mientras que para los demás bienes y derechos, será en el lugar donde el receptor tenga su residencia habitual[820].

Este horizonte hace pensar que determinadas Comunidades Autónomas se hayan beneficiado de mayor recepción de donaciones de inmuebles por dejarlos realmente eximidos de tributación del ISD[821]. Este actuar, tiene sus límites en los principios constitucionales, dado que en el ejercicio de su capacidad normativa, las Comunidades Autónomas están sujetas al texto constitucional y a las leyes reguladoras de la financiación de las mismas, de forma que los tributos que les han sido cedidos por el Estado, en su aplicación, no deben suponer diferenciación de trato jurídico fiscal para los contribuyentes por la desigual ubicación geográfica de los mismos[822].

Esta actuación de trato dispar está generando discrepancias entre la actividad de autonomía de las Comunidades Autónomas[823] y el principio de igualdad, dado que la existencia de una diferenciación de trato entre grupos de personas produce discriminaciones significativas y por tanto, vulneración del principio de igualdad que debe presidir el sistema tributario español por exigencia constitucional.

---

[819] BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: «Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Cuadernos de Información económica*, núm. 173, 2003, págs. 73 y 75.

[820] VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 250 y 251.

[821] Atendiendo a lo recogido por los artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución española de 1978, para la imparcialidad y unidad del mercado, reclaman que, las Comunidades Autónomas no deben tomar medidas tributarias que impidan la libre circulación de bienes, mercancías, servicios, capitales y establecimiento de personas que perturben el mercado único del Estado.

[822] GARCÍA NOVOA, C.: «La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *Veinticinco años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria, Parlamento de Cantabria, Santander, 2005, pág. 162.

[823] Sirva como ejemplo la Comunidad de Madrid que fue la primera en llevar a cabo las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la aprobación de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, estableció para los residentes en territorio español, una reducción del 99% sobre la base

En efecto, el principio de igualdad tributaria junto al de justicia tributaria presiden el sistema tributario y simbolizan la formación de los principios de capacidad económica y generalidad como garantía para que los contribuyentes reciban igual tratamiento impositivo en el acto del establecimiento y aplicación de los tributos. Estas desigualdades entre sujetos pasivos que ostentan el mismo indicador de riqueza y con idéntica base imponible, van a terminar siendo gravados de distinta forma, en función de la residencia habitual del causante y no por la capacidad que ostente el adquirente, por ser diferente el gravamen del tributo en una Comunidad Autónoma u otra, condicionando así, la deuda tributaria de la herencia. Por tanto, lo que impone el principio de igualdad para todos los españoles, es impedir en la configuración del impuesto la existencia de ciudadanos privilegiados en el territorio nacional[824].

En definitiva, las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas no deben acordar disposiciones que discriminen por motivo del término donde se encuentren ubicados los bienes recibidos gratuitamente. Estas técnicas, amenazan la estabilidad de dicha figura impositiva y devienen en diferentes posiciones doctrinales en favor o no, del mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se considera pues que es un instituto cuestionado, de dudosa subsistencia[825]. Las voces que defienden su supresión, lo hacen por considerar que se trata de un impuesto obsoleto[826], e injusto que afecta exclusivamente a los sujetos que no han planificado previamente la transmisión de la herencia. Mientras, las que apuestan por el mantenimiento del Impuesto defienden que el impuesto es útil para su fiscalidad y por tanto debe ser establecido con una tributación común de mínimos que respete la igualdad de todos los contribuyentes nacionales obedeciendo el mandato del principio de igualdad tributaria[827].

---

imponible, reservando el 1% a simples efectos de control tributario. Este ejemplo, ha sido continuado en otras provincias, como Navarra, Cantabria y las Diputaciones forales de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, donde recibir la herencia no conlleva ningún gravamen. En el plano europeo, Italia ha suprimido el impuesto en transmisiones de padres a hijos, en Estados Unidos se ha elevado el mínimo exento hasta 3.5 millones de dólares. En este sentido, véase HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: «La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas, Ejercicio 2010», en *Revista de estudios regionales*, núm. 88, 2010, pág. 80. Completa que actualmente quedan algunas Comunidades que no han suprimido el impuesto a pesar de sus facultades, como Andalucía, Cataluña o Extremadura que aún estableciendo cambios, han sido poco populares.

[824] ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 10.

[825] Véase MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Problemas actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 18.

[826] PEÑA ALONSO, J.L.: «El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Un debate abierto», en VV.AA., *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, Revista jurídica de Castilla y León, Junta de Castilla y León, Valladolid, 2003, pág. 513.

[827] CAZORLA PRIETO, L.M.: «La agonía del Impuesto de Sucesiones», en *Escritura Pública*, núm. 20, 2003, pág. 33. Advierte que las Comunidades Autónomas como el País Vasco y Navarra suprimieron la carga fiscal del Impuesto sobre Sucesiones al amparo de sus regímenes especiales, mientras que las Comunidades limítrofes

Desde su pensamiento, decía Aristóteles que en el punto medio está la virtud, si se toma nota de ello, la ordenación del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vendría dada por mantenerlo, pues aun habiendo muchos argumentos para retirarlo (Discriminación, desigualdad, penalización del ahorro, insolidario e injusto, etc.) sería más oportuno reducirlo a unos mínimos nobles con un tipo único progresivo[828], que implicara un gravamen equitativo y razonable influido por el principio de igualdad tributaria, en las mismas circunstancias para todos los contribuyentes del territorio nacional. En base a ello, debería ajustarse en unos cánones justicieros la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas que lo han realizado según su conveniencia, con el resultado de un gravamen diferente en cada una de ellas[829]. De esta forma, serviría también como medio de control de la Hacienda Pública[830], equilibrado para las clases más bajas, proporcionado, redistribuiría la riqueza y serviría como reclamo para invertir en España[831]. En la misma sintonía, es ineludible una regulación más precisa que establezca la relación fiscal hacia el ciudadano no residente, con las posibles reformas para su sostenimiento, en conexión con la CE y el régimen comunitario.

De no ser así, tales normas se moverían en continua oposición con la libertad de establecimiento que consagra el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

---

Cantabria y La Rioja tuvieron que acudir a la jurisprudencia para buscar tal beneficio al amparo de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, para regular la desigualdad de trato fiscal entre sujetos españoles.

[828] No hay duda que a través del principio de progresividad tributario se hace efectiva la distribución de la carga tributaria según la capacidad económica del contribuyente, y así se observa también en la aplicación progresiva del tipo único, si tomamos por ejemplo un tipo único del 5% para todos los beneficiaros, estaríamos en que este porcentaje para 1.000 euros representaría 50 € y para 10.000 € sería 500 €, con lo cual, el último estaría pagando 10 veces más gravamen que el anterior, que sería la proporción justa a su capacidad económica. RODRÍGUEZ BEREIJO, expresa al respecto, que «la progresividad tributaria constituye también una "medida de igualdad"» («Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., pág. 621).

[829] Se puede decir, que la lucha para terminar con la discriminación en España a residentes en función de la Comunidad Autónoma en cuanto a la residencia del causante, no terminará hasta que sea llevada ante los Tribunales españoles. De momento, el heredero no tendrá la misma ventaja fiscal por motivos del lugar de residencia, si lo hace en Madrid o Andalucía.

[830] En este sentido, señala FUENTES QUINTANA, que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sirve para «limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza por medio de legados sin su propio esfuerzo» (*Hacienda Pública, Principios y estructura de la imposición*, Vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1987, págs. 310 y 312).

[831] La Teoría de la ilusión financiera que defendía PUVIANI, bien podía ser aplicada a la actual lucha que se viene produciendo contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en nuestro país, donde se pone de manifiesto que la carga tributaria es perjudicial para los más débiles económicamente, cuando es indudable que la eliminación efectiva del impuesto, será en todo caso, más beneficiosa para las esferas que más potestad tienen a la hora de recibir herencias (*Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1972, pág. 27).

que según la jurisprudencia del TJCE no se puede condicionar el empleo de un beneficio fiscal sobre la adquisición, a que el domicilio del donatario se encuentre en una determinada Comunidad Autónoma. Ciertamente, este prototipo de ordenaciones reduce la consagración de significativos beneficios fiscales que obstaculizan la libertad de establecimiento.

## 2. Vulneración de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario

La posición del Impuesto para Sucesiones y Donaciones español en virtud del ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas para residentes, tiene como resultado el establecimiento de una fiscalidad que no ha resultado homogénea en todo el término español, variando en aplicación del lugar en el que se produzca el hecho imponible, de tal modo, que lo recaudado por este impuesto se ha visto reducido al mínimo. Además, como el Estado se reserva la recaudación y gestión que por este impuesto corresponde a sujetos no residentes dentro del territorio nacional, que contribuyan por obligación real[832], pertenece también al Estado su régimen jurídico. Esta situación ha dado lugar a una discriminación entre residentes y no residentes, con la repercusión de una mayor tributación para los no residentes por la aplicación de la normativa estatal que es más onerosa.

La incorporación al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea nos ha pasado a ser parte del actual acervo comunitario, con el resultado de que puede ser ciudadano de la Unión todo sujeto que posea la nacionalidad de un Estado miembro, así la ciudadanía europea se une a la nacional pero sin reemplazarla[833]. Esta determinación intensifica la prohibición de discriminación a cualquier ciudadano y da derecho a que se adquiera idéntico trato legal cuando se halle en igual situación, resultando indiferente la nacionalidad a que se pertenezca.

Actualmente, la ciudadanía de la Unión Europea impone a los Estados miembros, en relación con sus mismos ciudadanos como de otros Estados miembros, las mismas limitaciones

---

[832] Para MARTÍN ROMAN Y DEL BLANCO GARCÍA, la mención del valor real puede suponer una inseguridad jurídica, dado que la Ley 29/1987, de 18 diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no lo desarrolla, dejando un amplio margen a la Administración para definirlo según sus prioridades. Por su parte «el Tribunal Constitucional en su Sentencia 194/2000, de 19 julio (FJ 7), ha señalado que declarar un valor real es una magnitud indeterminada en tanto no se determine qué debe entenderse por valor real, ni se especifiquen los parámetros que deban emplear los sujetos pasivos del impuesto para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes» («La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», en *Crónica tributaria*, núm. 151, 2014, págs. 140).

[833] Véase en materia de nacionalidad a efectos tributarios a LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Los preceptos de naturaleza tributaria en la legislación sobre extranjería tras su reforma», *en la Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, pág. 89.

que resultan del ejercicio de las libertades fundamentales contenidas en el Tratado. Teniendo en cuenta, que estos derechos sobre la libre circulación y residencia sólo serán atribuidos a los individuos nacionales de un Estado miembro de la Unión Europea, quedará desamparado cualquier desplazamiento que se realice fuera de la ella.

Con todo, cabe precisar, que la ciudadanía de la Unión Europea no entra a juzgar el poder de los Estados miembros para fijar los criterios de aplicación en su legislación tributaria interna por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que la utilización de sus normas vayan dirigidas a sus propios nacionales y no a los de otros Estados miembros, hecho que no resulta contrario al principio de no discriminación por atribución de nacionalidad. De igual manera, la ciudadanía de la Unión y su derecho a desplazarse y a fijar residencia no puede encontrar imparcialidad tributaria para sus contribuyentes, por la disparidad que existe entre los distintos sistemas tributarios de los Estados. Es decir, los Estados tienen el poder de realizar y fijar sus tributos dentro de su territorio, pero lo que no pueden hacer es tener un baremo de gravamen muy distinto para los ciudadanos residentes y otro más gravoso para los ciudadanos no residentes.

En este contexto, donde la normativa interna de los Estados sigue siendo incompatible entre ambos sujetos pasivos, residentes y no residentes, ha propiciado que desde la Comisión Europea se hayan solicitado nuevos cambios en la legislación española, en relación con la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicado a los no residentes por las fortunas emplazadas en el extranjero, fundamentando que las leyes actuales siguen siendo contradictorias con la libre circulación de capitales.

En la actualidad, la legislación de España (aunque con algunas modificaciones) continúa siendo incompatible con el Derecho de la Unión Europea por cuanto se ha puesto de relieve que la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones parece no haber modificado sustancialmente su forma discriminatoria. Lo que demanda la jurisprudencia comunitaria es que se emprendan cambios legislativos por parte de la normativa estatal para regular de modo diferente el ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, que permitan aproximar el gravamen fiscal del ISD para residentes y no residentes y se adecue a lo señalado en los artículos 45 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) [834].

Como era de esperar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea no podía admitir la existencia de discriminaciones por argumentos dominantes de carácter general, y

[834] MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *op. cit.*, pág. 137.

así, se ha pronunciado a favor de lo suplicado por la Comisión Europea de someter este asunto a su criterio, demandando por ello al Estado español [835].

En efecto, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España, asunto C-127/12, ha expuesto una posición discriminatoria contraria a la libre circulación de capitales. Aclarando una de las irregularidades de la actual normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, cual es, la discriminación en torno a los no residentes en España[836].

Tomando como base, que si el causante o donatario son residentes en España, se les asigna la legislación territorial, donde los contribuyentes se favorecen de los privilegios fiscales autonómicos. Mientras que, cuando el causante o donatario son residentes en el extranjero se les asigna la normativa estatal, sin que los contribuyentes tengan opción a los beneficios fiscales autonómicos, instituyendo así, un escenario discriminatorio contradictorio con la libre circulación de capitales, que está legitimada por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[837].

### C. Las funciones de la residencia fiscal en el derecho de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que las transmisiones lucrativas crean desplazamientos de capital, y que, las reducciones de capitales constituyen normas tributarias que causan disminución del valor de la herencia o donación por la mayor tributación recibida, en función de la residencia del causante o del heredero o de la situación del bien gravado. Interpreta por ello, que en el actual sistema español, donde el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas establece una discriminación no justificada, en atención a la residencia, que deriva en la adjudicación de privilegios fiscales

---

[835] Se da la paradoja, que este proceder de las Comunidades Autónomas de tener distintas normativas en el régimen interno, creando una exagerada desigualdad tributaria entre los mismos ciudadanos españoles, no es sostenible y será el principio de igualdad quien reclamará el mismo proceder en todas las Comunidades Autónomas para acabar con este problema, que si no se resuelve por vía legislativa, tendrá que hacerse jurisdiccionalmente en forma de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (CAZORLA PRIETO, L.M.: «La agonía del Impuesto de Sucesiones», cit., pág. 33).

[836] GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la luz del derecho comunitario», en *Quincena fiscal*, núm. 18, 2014, págs. 134 y 135.

[837] El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea consagra en su artículo 63.1 que «en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

autonómicos cuando el fallecido o beneficiario residan en España, con resultado discriminatorio para los habitantes no residentes que a la hora de pagar el impuesto se les aplicará las normas estatales, no pudiendo ser beneficiarios de la legislación autonómica.

En materia tributaria, la idea de justicia e igualdad ha venido dada por la propia evolución social de nuestra sociedad actual, que ha devenido en la plasmación de normas y la concreción de los principios materiales tributarios que constitucionalmente los mantienen jurídicamente. Este modelo, debería obligar a actuar de acuerdo con los mismos planteamientos a los distintos sistemas jurídicos dentro del territorio español en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El sometimiento de tributación de este impuesto a la descentralización territorial, le ha llevado a tener veinte formas distintas de gravamen, con quince Comunidades Autónomas de régimen común, más Navarra y las tres provincias vascas, y además el régimen jurídico aplicado por el Estado a los no residentes, para el que no existen beneficios[838].

Ante estas continuas e incesantes diferencias de trato fiscal, conviene recordar, que la Comisión Europea solicitó a las autoridades españolas en varias ocasiones que se cambiara la normativa interna realizada por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y ratificada posteriormente por los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regulaba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, dado que quebrantaba la legislación europea que protege la libre circulación de capitales, y ante su impasibilidad formalizó recurso en marzo de 2012 contra el Estado español. Súplica, que no llegó a ser atendida por el Gobierno español que tuvo la oportunidad de adecuar nuestro derecho al de la Unión Europea y haber aclarado las dudas que sobre la variación del impuesto nos exigía Bruselas.

Tomando en consideración la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea[839], llevará a modificar la normativa española contenida en la Ley 22/2009, de

---

[838] CALVO ORTEGA, R.: «Financiación de las Comunidades Autónomas y constitución», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2008, pág. 16.

[839] El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha analizado la compatibilidad de determinadas medidas aprobadas por los Estados miembros en relación con la libertad de establecimiento en su jurisprudencia. Podemos destacar su Sentencia de 25 de octubre de 2007, Maria Geurts y DennisVogten contra Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Administración del IVA, de Registros y del Patrimonio del Estado), Belgische Staat (concretando «autoridades tributarias belgas»), asunto C-464/05, que tiene como antecedentes jurisprudenciales la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Herederos de Sr. H. Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inspector de la administración tributaria, unidad «personas físicas/empresas extranjeras», de Heerlen), asunto C-364/01 y la Sentencia de 23 de febrero de 2006, Herederos de M.E.A. Van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inspector de la administración tributaria, unidad «personas físicas/empresas extranjeras», de

18 de diciembre, de transferencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas, de forma que los ciudadanos no residentes en España puedan favorecerse de los beneficios fiscales autonómicos en igualdad de condiciones[840]. Transformación que cabría extraerle provecho para realizar la modernización en la imposición de las transmisiones lucrativas en el Estado español, en armonía con el novedoso informe Lagares[841] sobre la mejora del sistema tributario español. Esta consideración iba a ser premonitoria de lo que después ha acontecido, porque definitivamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado sentencia el 3 de septiembre de 2014 por la que ha declarado el incumplimiento por parte del Estado español del artículo 63 del TFUE, así, como el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, rubricado en Oporto el 2 de mayo de 1992, al consentir diferencias en el trato fiscal sobre las sucesiones y donaciones a los no residentes.

## 1. El problema comunitario del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para evitar dobles imposiciones

Causan las sucesiones que operan por encima de las fronteras dificultades, que para encararlas en relación al procedimiento legal que se aplica para prevenir la doble imposición internacional[842]. Ha divulgado la Comisión Europea con fecha 15 de diciembre de 2011, una Recomendación, donde se instituyen diferentes reglas a alcanzar para impedir el cúmulo impositivo por los Estados miembros y enmendar la situación, ante la inexistencia de recursos eficaces en este ámbito, que puedan atender el incremento de desplazamientos transfronterizos,

---

Heerlen), asunto C-513/03. Ver también Sentencia TJUE (Sala Segunda), asunto C- 256/06, de 17 de enero de 2008.

[840] Para muchos autores, la solución en cuanto a los no residentes a fin de equipararlos cuantitativamente, con los contribuyentes residentes, pasaría por situarlos en un plano de igualdad. RIBES RIBES, A.: «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *Revista técnica tributaria*, núm. 88, 2010, pág. 113.

[841] El informe emitido por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, presidida por Manuel Lagares Calvo, dictado el 14 de marzo de 2014, programa una modificación global del sistema fiscal español que contribuya a modernizar el sistema tributario, en aras de conseguir que los impuestos sirvan para ayudar al progreso y al crecimiento, en armonía con las indicaciones realizadas recientemente por los organismos Internaciones de la Unión Europea. En relación a nuestro sistema fiscal, destaca que la consolidación fiscal debe ser la prioridad en estos momentos y, una de sus consecuencias debe lograrse a través de aumentar la tributación de los inmuebles, pero reduciendo la de sus transmisiones. Para el logro de esta propuesta de reforma fiscal, debe estar regida por la justicia en la imposición, la igualdad tributaria como trato igual a los iguales y máxima coordinación en el Impuesto de Sucesiones. Una de las principales propuestas, que se observa, se basa en mantener un elevado grado de centralización en la gestión tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretendiendo con ello, que no existan desigualdades que perjudiquen a la libre circulación de capitales y dificulten las transacciones.

[842] El condicionamiento internacional de cualquier medida es cada vez más evidente, como se pone de manifiesto en LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Premesse internazionali dell´evoluzione della sovranità tributaria», en *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 3, 2013, pág. 7.

adonde el principio de libertad de circulación de personas, capitales, mercancías y servicios, suponen los fundamentos del mercado único europeo, donde surgen los problemas derivados de la doble imposición[843].

En este orden, la Unión Europea ha contemplado en numerosas Comunicaciones que los elementos existentes anunciados para evitar la doble imposición no son efectivos en lo concerniente a los impuestos sobre sucesiones, siendo necesario herramientas más específicas de fiscalidad. Para ello, la Comisión Europea ante el supuesto de que un mismo hecho tributario pueda ser susceptible de gravamen en varios Estados, ha mostrado su inquietud sobre la discordancia que existe de fundamento para la tributación tanto en la Unión como en España, debido a que en la actualidad no imperan cánones de armonización en la regulación de los impuestos sobre sucesiones, porque son competencia de los Estados miembros, aunque siempre desde el respeto a las libertades fundamentales ofrecidas en la legislación comunitaria.

A estos fines, en los casos de una sucesión transnacional, puede ocurrir que haya más de un Estado miembro que tenga autoridad tributaria y aunque su normativa interna atempere la doble imposición, puede terminar creando impedimentos reales para los ciudadanos comunitarios en la actuación de su derecho a circular por los límites fronterizos de la Unión Europea, e incluso entorpecer el traspaso de empresas una vez fenecido su dueño.

Con la finalidad de subsanar la ineficacias y promover la facilidad de las prevenciones nacionales, se ha propuesto por parte de la Comisión un orden de primacía en las desgravaciones fiscales en los casos de colisiones entre dos o más Estados miembros a la hora de aplicar impuestos sobre sucesiones para el caso de una misma herencia. De ahí, que la Recomendación de la Comisión haya establecido unos objetivos que solucionen los asuntos de doble imposición para que la imposición tributaria general que soporte una sucesión no sea superior a la aplicada por un solo Estado miembro.

En base a ello, la Recomendación propone a los Estados miembros que permitan exenciones fiscales de los impuestos sobre sucesiones que ya hubieran sido aplicados por otro Estado miembro a bienes inmuebles en su territorio, permitiendo a su vez, que dichas desgravaciones permanezcan durante un periodo de tiempo razonable, así como el respeto para la realización de acuerdos que puedan resolver conflictos de doble imposición[844]. Si bien, la Comisión no ha propuesto ninguna disposición legal en relación con la doble imposición, si

---

[843] Sobre la situación actual del fenómeno de la doble imposición, *vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición, Problemática actual*, La Ley, Madrid, 2012, págs. 1-205. Ver SSTJUE de 8 de noviembre de 2012, (Sala Cuarta), asunto C-342/10 y de 25 de junio de 2015, asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14.

[844] MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *op. cit.*, pág. 117.

tiene la oportunidad de realizarlo más tarde si lo creyese oportuno[845].

Por otro lado, la Comisión seguirá realizando un exhaustivo seguimiento de las normativas y prácticas de los diferentes Estados miembros en relación con la tributación de las herencias, para valorar las modificaciones que se produzcan en atención a las propuestas de la Recomendación, así, como la magnitud y eficacia de las mismas para evitar la doble imposición en el impuesto de Sucesiones.

Dentro del marco legislativo de utilidad en España en conexión a la materia tributaria de sucesiones, se estipulan medidas unilaterales intrínsecas y convenios bilaterales suscritos con otros países de la Unión Europea. La principal normativa es la Ley que regula el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que se define la forma de tributar por obligación personal para los residentes y por obligación real para los no residentes. En su artículo 23 se dispone el dispositivo para evitar la doble imposición a través de una atribución reducida. Según dicta el referido precepto, los residentes españoles que estén sometidos a tributar en el extranjero tendrán derecho a deducir la menor de las cuotas que conciernen al incremento patrimonial subordinado a gravamen de un impuesto similar. De igual forma se empleará la deducción por doble imposición comunitaria regulada en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Consecuentemente, para la aplicación de la ley tributaria española en las sucesiones con elemento internacional, deberá tenerse en cuenta la residencia fiscal del difunto, la del heredero y donde están localizados los activos del patrimonio a gravar, por ser el único factor internacional el lugar de establecimiento de los bienes o derechos de la herencia. En caso de residir los últimos cinco años antes de su fallecimiento en una Comunidad Autónoma se aplicará la legislación de esta.

No obstante, entendemos que para dar cumplimiento al propósito de la Recomendación para que la carga global de una sucesión no supere la que sería de aplicación si solamente gozase de competencia fiscal un Estado, en este caso, España sobre toda ella. En este sentido, el artículo

---

[845] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos de trabajo obtenidos en el extranjero», en *Crónica tributaria*, núm. 96, 2000, págs. 83 y 84. Concreta el autor que a veces y en determinados casos, en vez de realizar una deducción frente a la doble imposición comunitaria, se procede permitiendo que las rentas conseguidas que ya hayan tributado en otro Estado miembro queden exentas, en este caso, cambia la situación y habrá que sugerir si se estaría hablando entonces, de doble imposición. En teoría, prosigue, pueden defenderse varios métodos de actuación sobre la doble imposición internacional, por un lado, la normativa de origen interno de cada Estado, y por otro, los convenios internacionales para delimitar la forma más adecuada en cada caso e impuesto.

23 de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no asegura que la carga tributaria final no prevalezca a la que pueda derivarse por dos Estados miembros.

Finalizado el análisis del interior de la Recomendación de la Comisión que apunta cuantiosas disposiciones dirigidas a impedir la doble imposición en tema de sucesiones, en analogía a esta temática, realiza el análisis de qué legislación es de empleo en España. A pesar de que la vasta normativa se haya instituido por instrumentos unilaterales autorizados por nuestro país, es verdad que además se han firmado convenios bilaterales con ciertos países de la Unión Europea, a pesar de que la amplitud de éstos esté muy delimitada.

Asimismo, el cómputo de convenios establecidos en la Unión Europea para combatir la doble imposición en el ámbito de sucesiones, es hasta cierto punto insignificante, dado que en muchos países no recaudan por este impuesto, no obstante, es necesario la aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

## D. Dictamen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12), Comisión europea contra Reino de España

Dentro de los procesos de control abstracto de la ley por parte del Tribunal de la Unión Europea, se defiende que la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o donación del lugar de residencia del causante, dando lugar a que soporten una mayor carga fiscal los no residentes que los residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales[846].

En efecto, hemos asistido hace pocos meses, a instancia del recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea, la presunta vulneración por parte del Reino de España de

[846] Véanse, SSTJUE de 22 de abril de 2010, Vera Mattner contra Finanzamt Velbert, asunto C-510/2008, apartado 28; de 17 de octubre de 2013, Yvon Welte contra Finanzamt Velbert, asunto C-181/2012, apartado 25; de 10 de febrero de 2011, Sala Segunda, asunto C-25/10; de 4 de septiembre de 2014, Sala Tercera, asunto C-211/13 y de 10 de abril de 2014, Sala Primera, asunto C-190/12. Lo más destacado de ellas, es precisar que los sujetos pasivos residentes o no residentes del Impuesto sobre Sucesiones se encuentran en el mismo plano comparable, al igual que precisa, que se protege la libre circulación de capitales de los residentes en otro país tercero a efectos fiscales (HERRERA MOLINA, P.M.: «STJUE Welte: ¿el fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el impuesto sobre sucesiones?», en *ECJ Leading Cases* [en línea], 2013, Disponible en https://ecjleadingcases.wordpress.com/2013/10/22/stjue-welte-el-impuesto-sobre-sucesiones-no-puede-discriminar-a-los-no-residentes/ [Consultado el 26 de agosto de 2015]).

las obligaciones referentes al derecho de libre circulación de capitales como consecuencia de las diferencias instituidas en el trato fiscal diferenciando entre residentes y no residentes en la legislación reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Si lo reclamado hubiera sido por una cuestión prejudicial solicitada por un tribunal español, sus efectos se limitarían a la cuestión que motivó la consulta. Al ser por un recurso de la Comisión Europea sus efectos son muchos más amplios.

El fundamento de esta decisión de la Justicia Europea es la limitación de la legislación estatal a la hora de aplicar la normativa de las diferentes Comunidades Autónomas a los residentes en territorio español, lo que permite un trato diferente a los sujetos pasivos de otros Estados miembros en ejercicio de su residencia, aún cuando se encuentren en unas condiciones confrontables, lo que constituye una restricción de la libre circulación de capitales y, consecuentemente, una vulneración de la normativa comunitaria.

En efecto, en esta sentencia, la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido que la legislación estatal española permite un trato distinto a los sujetos pasivos por razón de su residencia[847], aun cuando se encuentren en una misma situación, al limitar la aplicación de la normativa de las Comunidades Autónomas a los residentes en España, así como a los inmuebles afincados en territorio español, lo que configura una restricción de la libre circulación de capitales y, por ende, una vulneración de la normativa comunitaria bien inmueble.

Por tanto, lo que critica la justicia europea es que los no residentes no puedan favorecerse de los beneficios y deducciones autonómicas en el Estado español, obligando con ello, a pagar más tributo a los que residen dentro de otro Estado miembro, razonando que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vulnera, la legislación comunitaria.

En consecuencia, ante este nuevo toque de atención por la jurisprudencia europea al Estado español, pasamos a desgranar el dictamen de esta resolución, por incumplimiento de Estado; libre circulación de capitales; artículos 21 y 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; Acuerdo EEE, artículos 28 y 40; Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones; reparto de las competencias fiscales; discriminación entre residentes y no residentes; discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014,

---

[847] Se ha reconocido que la residencia fiscal se ha consolidado como el criterio principal, por ser el que mejor sintetiza la distribución individual de las cargas tributarias por un impuesto (GARCÍA PRATS, F.A.: «La residencia fiscal y el Derecho Comunitario», en *Crónica tributaria*, núm. 146, 2013, pág. 155). En relación véase STJUE (Sala Sexta), asunto C-485/14, de 16 de julio de 2015.

asunto C-127/12, Comisión europea contra Reino de España, ha juzgado el incumplimiento de un Estado miembro, en el ejercicio de aplicación de la legislación estatal y, declara que de acuerdo con los artículos 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, condena al Estado español por la aplicabilidad de la normativa de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en contra de la prohibición comunitaria de restringir la libre circulación de capitales en la Unión Europea, permitiendo el establecimiento de diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones, ya que discrimina principalmente a los no residentes frente a los residentes en territorio español y en las disposiciones análogas de bienes inmuebles que radican en España y fuera de ésta.

Importa reseñar, por ser ilustrativo, que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor heredado o de la donación de un residente perteneciente a un Estado distinto del territorio donde se graven o se hallen los bienes afectados. Señala el Tribunal en la sentencia que cualquier diferencia de trato presupone una discriminación.

El debate se centra en el tratamiento que reciben las herencias y donaciones a la hora de tributar, teniendo en cuenta si es residente o no para nuestra legislación interna, dado que se puede observar, que en los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se regula tácitamente que las Comunidades Autónomas pueden disponer bonificaciones fiscales aplicables sólo a quien tenga punto de conexión con las mismas. De ello se deduce claramente, que quienes no sean residentes en territorio español, no lograrán favorecerse de las mimas, por aplicación del gravamen estatal, lo que repercutirá en una reducción de la herencia. Si el impuesto es un tributo estatal, por ende, le corresponde al Estado estructurar su carácter, con el objetivo de que su desarrollo sea homogéneo y garantice la coherencia de todo el sistema tributario[848].

Entiende el Tribunal que en nuestro reglamento interno del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se considera a todos los contribuyentes herederos o donatarios, sean residentes o no, como sujetos pasivos que deben sufragar el impuesto, entonces, cabe preguntarse, que diferencia objetiva existe que pueda atribuirse o sustentar la diferencia de trato, sin que exista discriminación.

Aclara el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que de modo alguno, se intenta poner en discusión la competencia que le ha sido atribuida a cada Comunidad Autónoma, en cuanto a la fiscalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exclusivamente se pone en cuestión el tema del criterio de conexión introducido por la legislación española, que permite sólo a las

[848] STC 181/1988, de 13 de octubre (FJ 5). En correlación STJUE, asunto C-48/15, de 6 de febrero de 2015.

herencias y donaciones deducciones cuando los sujetos pasivos son residentes en su territorio.

Avanza también la jurisprudencia, que las medidas prohibidas en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, por analogía, encierran también especialmente, todas aquellas que puedan a través de la restricción de los movimientos de capitales, disuadir a los no residentes de efectuar adquisiciones en cualquier Estado miembro. No obstante, para que la distinción entre residentes o no que distingue la normativa nacional española, logre considerarse compatible con el artículo 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en cuanto a esta restricción, será necesario que la diferencia de trato no sea objetivamente equiparable o esté justificada por razones de interés general. Asimismo, la vulneración del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, tiene su fundamento en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dado que las disposiciones de ambos poseen igual importancia jurídica y disposiciones idénticas.

La jurisprudencia europea ha dado la razón al ejecutivo comunitario que llevó el caso a los tribunales en 2012, castigando a España a reformar la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las consecuencias de la misma, es que todos los beneficiarios de una idéntica herencia o donación, tributarán con los mismos beneficios, terminando así con las discriminaciones de trato.

Pero su planteamiento, lleva consigo significativos y complejos cambios, al tratarse de una resolución que no admite recurso y, por ello, es de obligado cumplimiento para el Estado español, pues es sabido, que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplica en todo el territorio nacional, con las únicas excepciones de las provincias Vascas y de Navarra.

Las consecuencias más inmediatas y los efectos más convenientes que tiene la correcta aplicación del fallo, deberán ser la devolución de los pagos indebidos a raíz de la solicitud de los contribuyentes comunitarios no residentes en España que se han visto perjudicados por la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con un plazo que se adecua al nacimiento de la norma. Seguida de una reforma de adaptación de nuestra normativa a la establecida por la Unión Europea para evitar dicha discriminación. Sin olvidar, que el Estado tendrá que soportar la responsabilidad patrimonial ante el derecho de los afectados de la Comunidad Europea.

Es evidente, que esta sentencia sugiere una reflexión crítica sobre las diferencias de trato fiscal ente residentes y no residentes en el territorio español, permitiendo que a partir de ella, si queremos recurrir, la actuación de los jueces y tribunales españoles deberá basarse en interpretar y aplicar la normativa actual conforme a la misma y a la jurisprudencia comunitaria, en aras

erradicar las discriminaciones existentes anteriormente.

Hacienda en un alarde de comprensión, se comprometió a realizar la devolución de los pagos indebidos por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero la realidad es que aún no ha abordado varios de los aspectos recomendados por el Informe de la Comisión de Expertos designada por el Gobierno para afrontar una Reforma del Sistema Tributario Español, que sería de especial utilidad como es la modificación y armonización del Impuesto.

Sin embargo, en virtud de esta Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, manifestándose sobre la ejecución de lo demandado por la Comisión Europea sobre la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y corregir al legislador estatal para indicarle el correcto acatamiento del Derecho comunitario, por el incumplimiento de las obligaciones que incumben con arreglo a 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, debería haber sido prioritaria para el Gobierno español, adecuándose a los términos requeridos por la Comisión Europea, pero éste ha manifestado en el mes de agosto pasado, que la citada reforma junto a otros tributos cedidos no se llevaría a cabo hasta 2016, conjuntamente con un nuevo modelo para la financiación autonómica, pero parece más posible, que habrá que esperar nuevos aires para llevarla a su fin.

Por último, es preciso recordar, que la consecuencia final y más relevante que se deriva de esta importante sentencia es que, España ha incumplido la normativa comunitaria y por ello, deberá modificar la legislación interna reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la mayor brevedad posible, con el fin de excluir las desigualdades marcadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, referentes a la vulneración de la libre circulación de capitales, en el trato dado a la tributación de herencias y donaciones que reciben los residentes respecto de los que no lo son. De esta actuación se deriva, que la Hacienda pública española tendrá que hacer frente al reembolso de lo pagado incorrectamente por los contribuyentes comunitarios que así lo soliciten, cualquiera que haya sido el momento del pago de su autoliquidación (se estima, que deberá devolver unos doscientos millones de euros de los setecientos recaudados).

Además, dada la primacía del Derecho de la Unión Europea, su aplicabilidad es directa, y con efectos retroactivos desde la fecha en que se aprobó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que ahora ha sido proclamada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea opuesta al Derecho Comunitario.

En esta misma línea, se ha manifestado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio (FJ 6), al expresar, que el carácter ejecutivo de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en un procedimiento por incumplimiento,

garantizan sus consecuencias inmediatas, y sus efectos ex tunc proyectan la eficacia de sus fallos al momento de entrada en vigor de la norma interna que ha sido estimada contraria al Derecho de la Unión Europea, y no a la fecha en que se dictan dichas Sentencias. Dejando sin efecto a la disposición desplazada aun cuando no haya sido destituida del ordenamiento interno. Al mismo tiempo dispone que su eficacia retroactiva vincula a los tribunales y Administraciones Públicas del Estado condenado.

## E. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nueva redacción a su Disposición Adicional Segunda, dada por la Disposición Final Tercera de la Ley 24/2014, de 27 de noviembre

El Gobierno de España consciente de la incompatibilidad que suponen algunos aspectos de la legislación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha puesto a trabajar, con el ánimo de eliminar los supuestos de discriminación definidos en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión europea contra Reino de España y evitar cualquier sanción por incumpliendo.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de Sucesiones y Donaciones ha introducido modificaciones, dando nueva transcripción a la disposición adicional segunda, con la idea de intentar equiparar el tratamiento fiscal entre los contribuyentes residentes y no residentes. La reforma tiene como finalidad eliminar los supuestos de discriminación y la igualdad del tratamiento en el impuesto para los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto a España. Con estas medidas gozarán del derecho a la aplicación de la normativa correcta aprobada por la Comunidad Autónoma de que hubiera sido residente.

Con la redacción actual en la mano, seguirían existiendo dos categorías de no residentes en España, aquellos que no son residentes en España pero sí lo son en estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y por ello será de aplicación las reglas de la modificación, mientras que los no residentes en España pero que tampoco lo son en un Estado miembro, sino en un país tercero, les sería aplicable la normativa estatal, con lo cual, como ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la libre circulación de capitales también es extensible a países terceros, por tanto, es de igual forma discriminatorio. Esta deficiente redacción podría deberse a la premura en la modificación del texto normativo a efectos de evitar posibles sanciones.

La nueva redacción de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de Sucesiones y Donaciones, ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015. Con estas nuevas propuestas, se ha intentado equiparar a los residentes en España con los no residentes que lo sean en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero esta igualación lleva consigo cargar con las mismas desigualdades que sufren los residentes en España por aplicación de las diferentes normativas de las Comunidades Autónomas. Es decir, se ha subsanado uno de los males, pero quedan otros dos pendientes de subsanar.

Lo que sí parece estar claro, es que en aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que declara contraria al Derecho Comunitario la normativa estatal, todos los contribuyentes no residentes que si lo sean en un Estado miembro de la Comunidad europea, que hayan pagado en demasía el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, haciendo uso de su derecho, podrán reclamar la devolución de la suma abonada ilegalmente. Que también podría ser extensible a los contribuyentes residentes en terceros países, si atendemos a la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Habrá que esperar la reacción de la Administración cuando proceda a devolver lo indebidamente cobrado.

## F. El derecho y protección a la propiedad privada y a la herencia en el contexto comunitario actual

La Constitución española recoge en su texto (art. 33) como derechos la propiedad privada y la herencia, reconociendo su función social y estableciendo la posibilidad de privación de los mismos siempre que se deba por motivos de utilidad pública o interés social y, necesario para el provecho general, con arreglo a la ley. Si bien, la propiedad privada y la herencia no forman parte de los derechos fundamentales, por quedar incluidos en el Capítulo Segundo del Título Primero, relativo de los derechos y libertades de los ciudadanos, reconocidos como derechos económicos y sociales, si que tiene una gran trascendencia como base de nuestro sistema económico en los preceptos que le ofrece la Constitución[849].

El concepto de propiedad ha sido uno de los derechos que más cambios ha sufrido en la historia, con una gran evolución desde la concepción absoluta de propiedad conocida por los romanos, hasta llegar a entenderla con una mayor implicación social. En efecto, la propiedad se

[849] Dentro del texto constitucional, además del «art. 33 C.E. donde se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia, otros preceptos, como el art. 38 C.E. establece el principio de libertad de empresa en el ámbito de la economía de mercado, mientras que el art. 128 C.E. dispone la subordinación de toda la riqueza del país al interés general».

considera como un hecho social en referencia al Estado social y democrático de Derecho que es proclamado por nuestra Constitución española de 1978 en su artículo primero, lo que conlleva necesariamente, que la configuración de cualquier derecho deberá realizarse de forma igualitaria y justa, cuando confluyan intereses que sean merecedores de una mayor tutela.

Esta concepción esencial constitucional del derecho a la propiedad privada no deja exclusividad a la subjetividad del derecho ni a la utilidad para los derechos individuales, sino que también, la hace extensible a la inclusión necesaria referente a la función social, en atención a los intereses de la comunidad, entendida, no como límite al ejercicio personal de la misma, sino que debe considerarse como sector que se integra en el mismo derecho. Por tanto, utilidad individual y función social, es lo esencial y, representan la configuración del derecho de propiedad sobre cada tipo de bienes, haciendo flexible con ello, la reserva de ley y demarcando su contenido, en virtud de la función social[850].

Con otro alcance de gran importancia en la definición de la propiedad, la Constitución española de 1978 preceptúa en su artículo 128.1 como elemento clave, que cualquier tipo de patrimonio dentro del Estado y sea cual fuere su condición estará supeditada al interés general de todos los españoles. En todo caso, la incorporación de esa dimensión social a la institución de la propiedad privada no puede afectar ni mucho menos anular el contenido individual de este derecho como institución jurídica. Pues de este modo, si quedase sometido a limitaciones que lo hicieran irrealizable, se desbordaría el contenido esencial del mismo, haciendo el derecho más vulnerable para su protección.

Asimismo, el artículo 348 del Código Civil[851], quien ha recibido numerosas críticas, se muestra neutro al expresar que no deben existir más limitaciones que las que establece la ley, con lo cual, está habilitando al legislador para llevar a cabo un concepto más tolerante de la propiedad y hacerla más adecuada con las necesidades sociales en la configuración del derecho, dado que lo sustancial de la propiedad es su facilidad para adecuarse a las distintas situaciones o propuestas que puedan ofrecerse para el logro de la armonía social, pasando de ser un derecho individual a ser una institución jurídica objetiva limitada, en virtud de la configuración que

---

[850] STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 2), aduce el Tribunal Constitucional, que desde la perspectiva constitucional las exigencias sociales incorporadas al derecho de propiedad privada la transforman en una institución para retribuir las necesidades colectivas, por cuanto las mismas, responden a principios establecidos en la propia Constitución. Cabe mencionar, que el art. 128.1 CE somete íntegra la riqueza del Estado al interés general, mientras que el art. 40 obliga a todos los poderes públicos realizar las condiciones oportunas que favorezcan el progreso económico y social.

[851] DE LOS MOZOS Y DE LOS MOZOS, J.L.: *El derecho de propiedad, Crisis y retorno a la tradición jurídica*, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 1993, pág. 232.

exija la ley de acuerdo con las circunstancias y necesidades sociales, que pueden darse como es la expropiación forzosa.

No obstante, si la Constitución ha calificado la propiedad de privada, sin dejar de reconocer su función social, habrá que tener en cuenta, que este reconocimiento le faculta para estar en mayor medida a favor de la utilidad del contribuyente que de la Hacienda Pública, puesto que la propiedad del contribuyente no puede pertenecer más al servicio público que al privado[852].

Con todo, cabe señalar además, la existencia de cuantiosos preceptos que hacen referencia a derechos e instituciones necesarios para configurar el modelo de propiedad privada consagrados en la formulación constitucional, entre tales preceptos figura el art. 31.1 CE al proclamar un sistema tributario justo e igualitario que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio[853]. Desde esta perspectiva, que es la adoptada constitucionalmente, se desprende que la definición de la propiedad privada incorpora y cumple una función social y, del mismo modo, el Derecho Tributario efectúa una función redistributiva de la riqueza en nuestro Estado social y democrático de Derecho[854].

Ahora bien, resulta necesario subrayar que, aún teniendo el Sistema tributario potestad para determinar la afectación de la carga tributaria a la propiedad privada, sus figuras no podrán incidir sobre la misma de forma que dejen vacío de contenido a tal derecho. Es decir, los tributos tienen facultad para afectar a la propiedad privada pero no pueden vulnerar los derechos constitucionales de las personas, que se encuentran preferentemente en el derecho a la propiedad privada y a la riqueza de los contribuyentes, mediante impuestos abusivos.

Desde esta óptica, los impuestos deben erigir la financiación de los bienes comunes de los contribuyentes, permitiendo la existencia de una mayor igualdad de oportunidades entre sus riquezas y necesidades, para lograr el pleno ejercicio de sus derechos económicos y sociales. Es decir, los tributos deben contribuir a hacer realidad los principios de justicia e igualdad, a través de las aportaciones de los ciudadanos, que es lo que conocemos como la función redistributiva de los impuestos.

---

[852] GARCÍA COSTA, F.M.: «El derecho de propiedad en la Constitución española de 1978», en *Criterio jurídico*, núm. 7, 2007, págs. 291 y 292.

[853] En materia de sucesiones y donaciones al respecto véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», cit., pág. 15.

[854] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», en *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, págs. 155 y 156.

## 1. El derecho a la propiedad privada y su proyección en el ámbito tributario

El Ordenamiento jurídico tributario debe inspirarse forzosamente en los principios materiales de justicia tributaria, contenidos en el art. 31.1 de la CE, que establece el deber de contribuir desde la capacidad económica de los sujetos, atendiendo a las medidas de igualdad y progresividad, como principios que inspiran al mismo, sin que en ningún caso pueda tener alcance confiscatorio. Por otra parte, la regulación de la propiedad privada contenida en el art. 33 CE[855], contempla un reconocimiento de libertad en el espacio económico, asegurando a los ciudadanos la protección y disfrute de sus bienes, para después facultar la privación por motivos de utilidad pública o interés social, lo cual refleja las exigencias de justicia social para hacer efectivo el principio constitucional de igualdad.

Ciertamente, desde cualquier enfoque, el fin de los tributos debe responder al bien común, por cuanto la aportación de los contribuyentes deberá destinarse a objetivos socialmente provechosos. Parece, pues, que de manera notable los ingresos y gastos están relacionados con la idea de justicia tributaria porque concurre un canje entre los mismos. Entonces, la tributación instituye un proyecto de justicia por cuanto aparece manifestado como reivindicación de justicia de los tributos y por ende del sistema tributario justo, al exigir que parte de la fortuna de los contribuyentes sean destinados a los gastos lícitos y necesarios, con el objetivo de atender al bien general social, para aproximarse desde la razonabilidad a los principios constitucionales que constituyen los criterios de reparto de la carga tributaria[856].

Del reconocimiento constitucional en cuanto a la vertiente social del derecho de propiedad, se desprenden dos clausulas que operan ante la posesión y adquisición de la propiedad, derivándose de la función social el principio de igualdad que debe actuar ante la propiedad ya adquirida, mientras que en la función de accesibilidad a la propiedad, será el principio de igualdad ante la adquisición de aquella propiedad que resulte necesaria para lograr el progreso de la comunidad humana. Accesibilidad que se convierte en el compromiso para los poderes públicos de disponer de forma adecuada y equitativa la propiedad, para la consecución del bienestar general[857].

---

[855] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria», en *La Ley Unión Europea*, núm. 3, 2013, pág. 41.

[856] MASBERNAT, P.: «Justicia y sistema tributario, Una mirada desde la perspectiva inglesa», en *Díkaion*, año 28, vol. 23, núm. 1, 2014, pág. 146.

[857] REY MARTINEZ, F.: «El devaluado derecho de propiedad privada», en *Persona y derecho, Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y Derechos Humanos*, núm. 55, 2006, pág. 976.

Desde esta perspectiva, el deber de tributación debe configurarse como una manifestación de la función social que satisfaga el derecho a la propiedad privada, pero en todo caso, con sujeción al límite que le impone el principio de no confiscatoriedad[858], dado que la tributación siempre deberá respetar los fundamentos económicos que lo sustentan. Por ello, aunque es indiscutible que la imposición actúa e incide sobre el derecho a la propiedad privada, no puede decirse que dificulte el desarrollo de un sistema tributario justo al encontrarse en espacios diferentes de actuación y, en caso de colisión de principios entre ambas instituciones amparadas por la Constitución[859], deberá actuar la prohibición de alcance confiscatorio que limita los tributos, como garantía y respeto del derecho a la propiedad privada en materia tributaria, evitando así, las posibles interpretaciones que puedan darse de la propiedad privada en esta materia impositiva.

De acuerdo con esta tesitura, en la configuración del deber de contribuir, toca precisar que la prohibición de confiscatoriedad puede fortalecer aunque indirectamente, a los derechos consagrados en la Constitución como es el derecho a la propiedad privada, a la herencia y a la libertad, aumentando aún más el sentido de protección y garantía sobre los mismos. No obstante, la afectación que el Sistema tributario pueda injerir sobre el derecho a la propiedad privada, no podrá ser de forma que deje falta de contenido la propiedad del contribuyente, pagando más impuestos de lo que realmente puedan valer sus bienes. Es decir, que no se oprima la propiedad privada con excesivos impuestos o tributos.

Es grandemente reconocido por la doctrina, que el principio de no confiscatoriedad surge como una exigencia, en su acción como límite a la tributación, que se deduce de la garantía constitucional de la propiedad privada. Por ello, se atribuye por medio del sistema tributario la vinculación de la limitación de confiscación con atención al derecho a la propiedad privada. Esto es así, porque la restricción de confiscatoriedad es la pretensión de no acabar la riqueza imponible del contribuyente por la imposición de los tributos, para que se constituya permitida.

En efecto, es significativo destacar que el reconocimiento constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, permite conciliar el requerimiento de tributos con la garantía de propiedad, ya sea frente a privaciones de los bienes, con la finalidad de asegurar el pago de los tributos, tanto impuestos, contribuciones o tasas. Ello, nos permite valorar, que ambos preceptos no se encuentran en conflicto, aunque tampoco desconectados, pero lo cierto es que existe una conexión entre el deber de contribuir y el derecho a la propiedad,

---

[858] AGULLÓ AGÜERO, A., *op. cit.*, pág. 561.

[859] LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, págs. 33 y 58.

estableciendo el primero en un límite al derecho de propiedad.

A este propósito, es oportuno recordar, que el principio de no confiscatoriedad nos permite evaluar la admisibilidad de la afectación mediante el sistema tributario a los bienes del contribuyente, para entender, si resulta legítima o, habrá que fijar el límite a partir del cual el tributo será desfigurado. Podría decirse, que el derecho tributario dispone que el gravamen del valor de un bien, que sea establecido menor del treinta y tres por ciento no violaría la propiedad y por tanto no serán confiscatorios. De esta forma, la restricción constitucional de confiscatoriedad supondrá un componente añadido para conseguir el ideal de justicia tributaria.

En este contexto, cabe expresar, que dentro de la disciplina comunitaria, el Tratado de la Unión Europea en su artículo 6.2 establece que la Unión respetará los principios de materia tributaria, a la propiedad privada y la libertad de empresa[860], de acuerdo con las constituciones de los Estados miembros en consideración a la soberanía estatal, por constituir los principios básicos del ordenamiento comunitario, pasando a formar parte del Derecho europeo como principios generales, cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. De ello se desprende, que en ese reconocimiento de la disciplina jurídica europea se encuentra consagrado el Derecho a la propiedad privada al que afectarán las normas emanantes de las instituciones europeas que vayan dirigidas a la armonización fiscal, las cuales no podrán establecer un impuesto que resulte confiscatorio[861].

## G. Reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional contra la discriminación territorial por motivo de residencia en sucesiones

Tal y como hemos advertido, más pronto que tarde, el Tribunal Constitucional debería

---

[860] FALCÓN Y TELLA, R.: «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos, Un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 6.

[861] *Cfr.* LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 361, 2013, pág. 85-124. Los principios materiales de justicia tributaria manifestados en las constituciones europeas suelen coincidir en su contenido esencial, pero no se refleja en el Derecho originario de la Unión Europea una concreción expresa de los mismos, aunque de sus instituciones se deriva la titularidad de competencias a través de la armonización fiscal, lo que lleva a que no le sean indiferentes los principios de justicia tributaria. Véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «Prospettive contemporanee dell´aplicazione della legge tributaria nello spazio», *Diritto e practica tributaria internazionale*, núm. 4, 2014, págs. 1190-1195 y del mismo autor, «Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea», *Revista técnica tributaria*, núm. 103, 2013, págs. 33-40.

manifestarse para poner límites ante la constitucionalidad de la potestad tributaria que gozan las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, al instituir en su normativa diferencias de trato por motivo de residencia, excluyendo así a contribuyentes tributarios de las deducciones y bonificaciones sobre la cuota, sin que se haya dado cualquier justificación objetiva y razonable.

Al respecto, en los últimos meses hemos concurrido a dos importantes sentencias referidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recaídas, una por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE C-127/12, de 3 de septiembre de 2014) y más recientemente, otra del Tribunal Constitucional (STC 60/2015, de 18 de marzo), con significativos resultados positivos en ambos casos, al haber obligado a cambiar la ordenación normativa interna del impuesto sobre los contribuyentes comunitarios y, al resarcimiento de los ingresos indebidamente pagados en la Comunidad Valenciana por los sujetos no residentes en ella. En este sentido, la diferencia de trato basada en la residencia, entre los obligados al pago que se encontraban en igualdad de condiciones, presumía una desigualdad artificiosa e injustificada, lo que llevó al Tribunal Supremo a plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, sobre la regulación de la Comunidad Valenciana por supuesta infracción de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, que ordena el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recogiendo en su artículo 12, bis, según redacción dada por la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, por incumplimiento de los artículos constitucionales de igualdad ante la Ley consagrado en el art. 14 y ante la Ley tributaria art. 31.1, así como del art.139.1, estimando la misma, lo que ha producido la declaración de inconstitucionalidad de la norma citada por la STC 60/2015, de 18 de marzo, alegando el Tribunal que la residencia no debe por sí sola, convertirse en la razón del trato diferente.

Por consiguiente, esta diferencia de trato en la tributación de manera desproporcionada y desigual, ha llevado a la nulidad del precepto legal, por someter el goce de una bonificación tributaria a la residencia habitual en esta Comunidad, estimando el Tribunal Constitucional que el legislador autonómico realizó un criterio disconforme con un sistema tributario justo, al vulnerar el principio de igualdad. No obstante, habrá que tener presente, el alcance de esta declaración de inconstitucionalidad, dado que el legislador suprimió desde el 1 de enero de 2015 este requisito de residencia, dejando claro el Alto Tribunal al respecto, que la redacción afectada por el fallo entra dentro de estos límites y son de plena aplicación.

Con las normas propuestas, se ha intentado equiparar a los residentes españoles con los no residentes que lo sean en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, ello lleva consigo, que también sufran las mismas desigualdades en la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que los residentes en territorio español por aplicación de las distintas normativas que tienen las Comunidades Autónomas. Como se puede observar, es un paso adelante muy importante y aún así, quedan matices que habrá que solucionarlos después.

## *III. LA IMPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y COMPARADA*

El Derecho internacional en materia tributaria está formado por un conjunto de normas jurídicas, abarcando la aplicación de distintas fuentes, tanto internacionales, comunitarias, como internas, que regularizan las relaciones económicas y sociales respecto a la internacionalidad.

Por ello, debe analizarse no sólo desde la perspectiva únicamente española sino que se debe dar cuenta también de los criterios que se adoptan en otros países procurando emitir un enfoque comparado que incluye numerosas referencias de cada uno de los distintos regímenes tributarios concretos, indispensable en un espacio globalizado como el que vivimos[862]. Además, hemos de tener en cuenta, que las dos máximas finalidades del Derecho internacional tributario son impedir la doble imposición en los impuestos y la evasión fiscal, en la consecución de impedir las desigualdades en la necesidad de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos.

Dentro del Derecho tributario internacional coexisten dos orígenes, el Derecho tributario interno junto al Derecho comunitario y los Tratados internacionales. El elemento esencial del Estado es su soberanía al otorgarle independencia. Es evidente, que en la actualidad, la concepción de soberanía fiscal del Estado dentro del plano interno, debe ser aceptada con una determinada virtualidad que deriva de la Constitución, al ser ésta quien establece las condiciones y límites a los poderes del Estado en materia tributaria y la que le transfiere fundamento jurídico al Poder Tributario.

En el plano externo, el Estado ejercita su actividad basada en su propio poder, es decir, en las relaciones internacionales no depende de otros sujetos, por ello la soberanía se presenta como un elemento esencial, para definir los poderes del Estado sobre su territorio, sin que existan intervenciones de otros países que puedan afectar la existencia independiente del Estado.

---

[862] Bajo el argumento de la globalización, afirma LÓPEZ ESPADAFOR que «el progreso del Derecho Internacional Tributario ha resultado tan grande que ha impulsado una significativa innovación en el concepto de soberanía tributaria. Esta manifestación se ha sentido esencialmente en la conducta fiscal de la Unión Europea, en aplicación de la concesión a los organismos de ésta de competencias originalmente del estado y de fundamento constitucional. Aun así, la noción de soberanía sigue siendo un elemento elemental de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea, determinando las pautas normales del suceso tributario internacional» («Revisión de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General», en *Crónica tributaria*, núm. 147, 2013, pág. 127).

No obstante, algo ha cambiado, ahora no puede entenderse homogénea e indivisiblemente, sino que en ella existe un conjunto de competencias en materia tributaria que el Estado puede transferir internacionalmente, derivadas de la facultad constitucional, lo que explica que los Estados hayan podido ceder competencias a la Unión Europa, rompiendo así, con el pensamiento de soberanía como algo único o como un todo[863].

Entonces, como declaración de la citada soberanía en la imposición, la potestad tributaria o poder tributario es la capacidad que posee el Estado para implantar, reformar o eliminar unilateralmente sus mismos tributos dentro de su ámbito de competencia territorial[864], así como la facultad de poder realizar acuerdos con otros países en un plano de igualdad en materia tributaria para con los mismos. Puede decirse también, que la soberanía tributaria de los Estados conjetura una supremacía en relación con la sociedad que dirige en su territorio, así, su poder soberano se desarrolla frente a todo lo que pertenece al mismo, pero no con respecto a las actuaciones de otros Estados internacionales. Podemos concluir, que el poder del Estado se comporta de modo diverso, ya sea en su ordenamiento interno estatal, o desde la perspectiva que le confiere el ámbito internacional[865].

En este orden, el principio de soberanía fiscal inmerso en la órbita del Derecho Tributario Internacional conlleva, la exclusividad que tiene cada Estado a ejecutar la potestad tributaria

---

[863] También resulta de máxima relevancia, la cesión de soberanía por parte de los Estados miembros de la Unión Europea a las Instituciones Comunitarias, por las consecuencias que puedan derivarse tanto jurídicas como fiscales, después de la adopción del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, ratificado el día 2 de marzo de 2012.

[864] Así lo recuerda el art. 133.1 de la Constitución española al disponer que la potestad inicial para implantar los impuestos pertenece únicamente al Estado, por medio de ley; no obstante, en el segundo epígrafe del mismo principio se especifica que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales pueden disponer y requerir impuestos, en concierto con la Constitución y las leyes. Posteriormente, el art. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria manifestó esa misma línea: 1. La autoridad primitiva para implantar impuestos le pertenece solamente al Estado, desde la ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales deberán organizar y pedir tributos, con arreglo a la Constitución y las leyes. 3. Las restantes instituciones de derecho estatal podrán solicitar impuesto siempre que una ley así lo establezca.

[865] Este comportamiento que deben aprobar los Estados ante la diligencia de las cargas fiscales, deberá realizarse bajo la atribución del principio de igualdad tributaria, en cualquiera de los acuerdos de mercancías que se produzcan en el país, tanto importadas como nacionales, en atención a lo que preceptuaba el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al disponer que los Estados integrantes no podrán gravar con tributos superiores que los impuestos a sus nacionales, las mercancías que provengan de otro país, cualquiera que sea la propiedad de los mismos, por constituir una discriminación fiscal. Esta prohibición (que también la contempló el art. 90 del derogado TCEE), para CORRAL ANUARBE supone una limitación para la soberanía fiscal nacional («La interpretación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *Cuadernos de estudios empresariales*, núm. 4, 1994, pág. 85).

dentro de su territorio, la limitación a la actuación de su potestad impositiva externamente a sus fronteras, así como la posibilidad de que cualquier hecho o acto jurídico que se produzca en el extranjero pueda ocasionar consecuencias tributarias para otro Estado dentro de su territorio[866].

Los procedimientos para enmendar las dificultades que surjan en el espacio, dentro del ámbito de la planificación tributaria internacional, tendrán las finalidades u objetivos que hayan sido constituidos en la regulación de las normas que devienen de las fuentes convencionales, comunitarias e internas, que pueden resumirse de manera siguiente[867]:

- Impedir que la confluencia de diferentes tributos provoque un efecto confiscatorio o un abuso de gravamen en analogía con los razonamientos de justicia tributaria admitidos en cada ordenamiento.

- Garantizar las facultades de los ciudadanos que sufragan impuestos y la seguridad jurídica, de forma que los organismos internacionales conozcan con anticipación los tributos que han de sufrir.

-Aseverar una igual y clara repartición de la recaudación entre los países que deban imponer en

---

[866] En efecto, esa potestad fiscal, como expresión de la soberanía tributaria, también puede repercutir fuera de las fronteras de un estado y trascender en otros países. El espacio para aplicar la legislación tributaria española previó esta situación en el art. 1.2 LGT al regular que «la ley tributaria ordena, igualmente, los preceptos y las normas jurídicas ordinarias que disponen las acciones de la administración tributaria por atribución en España de la normativa sobre ayuda recíproca entre los países miembros de la Unión Europea o en el cerco de los convenios para erradicar la doble imposición o de cualquier convenio internacional». Por ese motivo, al enumerar el art. 7b de la LGT el régimen de elementos del ordenamiento tributario, planteó que los impuestos se mandarán. Por los tratados o convenios de doble imposición, en los límites prevenidos en el art. 96 de la Constitución. De este articulado se desprende el respeto mutuo entre soberanías fiscales.

[867] Señalar que «en el interior del Derecho tributario internacional, conviven normas puramente intrínsecas con convenios internacionales y normas comunitarias, debiendo en efecto diferenciar un Derecho tributario internacional convencional, con un Derecho fiscal internacional comunitario o europeo, y un Derecho fiscal internacional autónomo de cada Estado» (FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2013, pág. 15). No obstante, precisan éstos que corresponde indicar que el Derecho fiscal europeo no es una porción del Derecho fiscal internacional. Lo que ocurre es sencillamente que varias de las normas tributarias comunitarias arreglan dilemas de Derecho fiscal internacional, pero esto no otorga contemplar, por ejemplo, que las medidas sobre armonización fiscal son parte del Derecho fiscal internacional. Así, en el IVA, únicamente corresponden al Derecho fiscal internacional las normas concernientes a intervenciones internacionales y a acciones intracomunitarias dentro de los Estados miembros de la UE, que tienen un sistema especial. Así, la armonización de la base imponible, los sujetos pasivos, etc., en correlación con las actuaciones internas (adjudicaciones de bienes y contribuciones de servicios) no se integran en el Derecho fiscal internacional dado que no existe ni un solo fundamento extranjero.

cualquier operación.

- Impedir deformaciones tributarias en las determinaciones de inversión. Expulsar los impedimentos fiscales y parafiscales al mercado internacional, esencialmente en correlación con las mercancías procedentes de los Estados y países en desarrollo.

- Favorecer la colaboración entre las Administraciones fiscales en orden a la solución de los problemas y diferencias de interpretación, a la reciprocidad de información y a la recaudación inmediata por acceso ejecutivo, fundamentalmente cuando ésta le corresponda asumir una trascendencia fuera del territorio de la jurisdicción.

En la actualidad, las fuentes más relevantes que alimentan el Derecho tributario internacional están instituidas por los convenios o tratados internacionales y las normas internas de cada Estado. Su naturaleza se puede asimilar a la contractual o negocial, es decir, dos o más estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que contemplen más oportunos. De ahí, se puede definir a los convenios como acuerdos internacionales que imponen a los Estados que los suscriben y se someten al Derecho internacional, y como normas internas que compromete al residente de ese Estado.

En el campo de la ciencia jurídica impositiva, los tratados o convenios como instrumentos internacionales que son, se ven incorporados a la legislación interna una vez cumplidos los requisitos de rigor exigibles previstos por cada estado, de acuerdo con el principio de respeto a la primacía de los tratados o convenios internacionales, marcando fronteras a las posibilidades de la imposición estatal, en la medida prevista para atenuar o eliminar la doble imposición, lo que conlleva, que las normas de los convenios o tratados tributarios internacionales no puede verse afectadas por cambios en la legislación nacional.

Estos instrumentos suscritos entre los estados de índole fiscal, tienen la función de eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de las trabas a la inversión extranjera; una segunda función importante ha sido señalar entre los estados contratantes el impuesto a la renta que recae sobre los resultados de movimientos económicos internacionales, y en tercer lugar, en ellos se hace previsiones acerca de la cooperación entre los gobernantes tributarias estatales, para evitar, por un lado, la elusión, y por el otro, la evasión fiscal a nivel internacional.

Los tratados o convenios, son acuerdos de conformidad consentidos entre diferentes derechos internacionales, efectuados por escrito entre Estados y dirigidos por el Derecho internacional. Dentro de los mismos, éstos deben observarse desde dos perspectivas distintas, pueden ser multilaterales o bilaterales:

- Los Tratados multilaterales son aquellos suscritos por más de dos Estados para resolver problemas importantes de manera que pueda establecerse una base en común y poder solucionar los puntos de diferencia entre las partes implicadas para alcanzar un acuerdo, dado que con la influencia de la globalización, los Estados deben soportar las acciones de otras naciones más que antes. Un Tratado multilateral importante es el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT, firmado en 1947), conseguido para asegurar la igualdad en el tratamiento tributario para los sujetos de cualquiera de los Estados signatarios.

- Los Tratados bilaterales son aquellos suscritos por varios Estados, como instrumentos para establecer las reglas designadas a la protección de los contribuyentes de un Estado en un país extranjero. Las consecuencias de aceptar esta clase de compensación se extiende más allá de una mera postura doctrinaria, sobre todo porque limita voluntariamente la soberanía de un Estado frente a sujetos extranjeros respaldados por sus propias naciones[868].

Efectivamente, la soberanía de un Estado por su integración en la Unión Europea, conlleva que debe ceder parte de sus competencias a la Comunidad, por tanto, si las reglas del Derecho Comunitario son aplicables a los Estados miembros, se observará que dentro del ordenamiento jurídico interno de cada Estado convivirán las normas tanto internas como comunitarias, al formar éstas parte en los sistemas jurídicos de todos ellos. Debe mantenerse, que al prevalecer el Derecho Comunitario ante el Derecho interno, las competencias transferidas a la UE por parte de los Estados miembros dejaran limitados sus derechos soberanos en favor del ordenamiento jurídico comunitario[869].

---

[868] Todavía más contundentes son los argumentos expresados por LÓPEZ ESPADAFOR al afirmar que «el ejemplo escrito normativo más abundante intrínseco del Derecho Internacional Tributario está formado, sin lugar a dudas, por los convenios bilaterales para impedir la doble imposición internacional en materia impositiva sobre la renta y el patrimonio y remediar el fraude fiscal, efectuados persiguiendo el patrón de la OCDE. Esta estructura de convenios se ha aplicado en las correlaciones fiscales internacionales ante cualquier género de Estados, estableciéndose una importante trama de convenios bilaterales, que permiten garantía jurídica ante el fenómeno fiscal en las comunicaciones e inversiones económicas internacionales. En correspondencia a esas relaciones económicas internacionales, insiste el autor que en relación al Derecho Internacional Tributario, las ramas que han resultado más pensadas son el Derecho Internacional Convencional, definido como esa rama dispuesta por convenios internacionales, y el Derecho Comunitario Europeo. Es razonado, concluyendo que se habla de los dos escenarios normativos internacionales que más influencia poseen en su ejercicio impidiendo o dificultando el Poder Tributario de los Estados. Al mismo tiempo, inherente a ambas ramas del Derecho Internacional, asimismo incurre en materia tributaria el Derecho Internacional General, aun de manera bastante más aminorada en su utilidad que el Derecho Internacional Convencional y que el Derecho Comunitario Europeo» («Revisión de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General», cit., págs. 127 y 134).

[869] CORRAL ANUARBE, P., *op. cit.*, pág. 89.

En sustento de tal garantía, todo Estado es titular de su propia soberanía territorial en relación con los demás Estados del Derecho Internacional, lo que le hace acreedor del derecho a la integridad y a la intangibilidad de su propio territorio, sin que pueda admitirse la intervención extranjera. De ello se deriva, que cualquier violación del territorio de un Estado por otro extranjero será vedado por el Derecho Internacional que es quién tiene la responsabilidad de sancionar cualquier acto de amenaza, no sólo de tierra firme, sino también, otras competencias como la plataforma continental o Derecho del mar, para asegurar lo previsto en los Tratados internacionales.

En el ámbito del Derecho Internacional convencional en materia tributaria, nos encontramos con el incidente de que está compuesto sustancialmente de convenios para impedir la doble imposición internacional, la mayoría de ellos bilaterales[870], incluidos los suscritos por los Estados miembros de la Unión Europea entre sí, que tienen por naturaleza igualmente la cooperación entre Administraciones[871].

Pero, a pesar de la manifestación del Derecho tributario internacional sobre el sistema fiscal para impedir la doble tributación y evadir la evasión fiscal, es evidente que surgirán problemas como desenlace indiscutible de las relaciones entre Estados, debido a que una misma renta o un mismo bien pueda ser impuesta simultáneamente en relación con una igual persona física o jurídica, debilitando al comercio de empresas de ámbito internacional, que residen en diferentes naciones. En este contexto, es necesario concretar los instrumentos más idóneos a través de los cuales materializar el análisis de las normas, la eficacia y la relación con cada problema, para dar salida a los conflictos que plantea la tributación internacional. Al respecto, para evadir este fenómeno, los Convenios para evitar la doble imposición, bilaterales o multilaterales, se elevan así, como instrumentos armonizadores entre las legislaciones fiscales

---

[870] Estos convenios en el caso español, necesitan la anticipada aprobación de las Cortes según el art. 94.1 de la Constitución. Una vez hayan sido publicados en el B.O.E., se integran dentro del ordenamiento interno, y sólo pueden ser derogados a través de los procedimientos previstos en el propio convenio (por ejemplo, que haya denuncia por una de las partes). Para concebir la magnitud de estos convenios llamados para prevenir la doble imposición, en los últimos años España ha suscrito convenios con Costa Rica (4 de marzo de 2004), Bosnia y Herzegovina (5 Feb. 2008), Serbia (9 Mar. 2009), Kazajstán (2 Jul. 2009), Uruguay (9 Oct. 2009), Albania (2 Jul. 2010), Pakistán (2 Jun. 2010), República de Georgia (7 Jun. 2010), Armenia (16 Dic. 2010), República de Panamá (7 Oct. 2010), Barbados (1 Dic. 2010), Singapur (13 Abr. 2011), Hong Kong de la República Popular China (1 Abr. 2011), Alemania (3 Feb. 2011), Kuwait (26 May. 2008), Argentina (11 Mar. 2013), Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (14 de marzo de 2013), Chipre (14 Feb. 2013).

[871] En materia tributaria, también resaltan por su importancia, los convenios de asistencia administrativa, especialmente en materia de Renta y Patrimonio, citando al respecto, el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, redactado por el Consejo de Europa sobre la base de un primer borrador de la OCDE, que entró en vigor el 1 de abril de 1995 y ha sido ratificado por España en 2010.

confluyentes, valiendo como mecanismo de respeto a la soberanía fiscal de los Estados contratantes[872]. Por ello, la sujeción de una persona física o jurídica[873] a un sistema tributario para cumplir con el deber de participar al mantenimiento de los gastos públicos de un Estado, estará determinado por el lugar de residencia[874], así, como el lugar donde realice su actividad económica y por tanto, creadora de la renta por la que tiene que declarar. En ilación, partimos de que la tributación de una persona en un Estado cambiará en consonancia de si es residente o no, es decir, las personas físicas o jurídicas residentes tributarán por el cómputo global de sus rendimientos, al margen del sitio donde se hayan creado, mientras que los no residentes, efectuarán su gravamen en el Estado en el cual se hayan originado las rentas, de acuerdo con la declaración de capacidad económica. Puede decirse, que el poder nacional del Estado tiene una notoria afirmación en la adherencia a sus leyes de cualquier ciudadano extranjero que se halle en su terreno. Del mismo modo, en base a esta potestad soberana, el Estado puede dar albergue a extranjeros, expulsarlos o imposibilitar que pasen a su país si no son admisibles.

---

[872] Ahora bien, como se ha aventurado, necesariamente para prescindir de esta anomalía, el mencionado de la doble imposición internacional, los distintos Estados acostumbran ratificar convenios de doble imposición, bilaterales o multilaterales, cuyo propósito es establecer a qué Estado pertenece la imposición cuando son diversos los que originalmente tienen opción a su reclamación. Y las técnicas o regímenes que se pactan tienen presente una múltiple faceta de la doble imposición, una, sería la doble imposición jurídica, que se causa cuando una igual renta de igual contribuyente quede subyugada a imposición en dos países distintos por un tributo parecido Y otra, la doble imposición económica, que se ocasiona cuando una igual renta quede sujeta a imposición en dos países distintos por varios tributos desiguales y en asiento de dos sujetos diferentes. Y entre las técnicas que se manipulan en los Convenios para disminuir o censurar la doble imposición, los básicos son: a. Regla de exención: el Estado de residencia del que recauda la renta desiste de gravar los rendimientos logrados en el país de la fuente. Y b. Técnica de imputación: la renta recibida en el país de la fuente es contenida en la base imponible del que percibe al objeto de su carga por el Estado de residencia, y del canon así conseguido se deducirá el tributo pagado en el Estado de la fuente o el tributo que pertenecería pagar en el Estado de residencia si los rendimientos se hubieran adquirido en el mismo [*Cfr.* Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 de febrero de 2014 (FJ 4), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, sobre Impuesto de Sociedades].

[873] Al respecto, obsérvese la cuestión práctica que plantea sobre las personas jurídicas CUESTA CABOT, G.: «El nuevo sistema de la corrección de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades», en *Quincena fiscal,* núm. 13, 2015, págs. 17-53.

[874] Según la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en el ordenamiento jurídico español lo que relaciona y enlaza los distintos elementos tributarios es la residencia habitual del sujeto, en atención con lo enunciado en el art. 11 LGT al expresar que «los impuestos se designarán acorde a la significación de residencia o nacionalidad que instaure la ley en cada momento. A falta de ello, los impuestos de reseña personal se requerirán de acuerdo al juicio de residencia y los restantes impuestos de acuerdo al razonamiento del territorio que corresponda más apropiado a la naturaleza de la materia gravada». Sobre ello, señala CALVO ORTEGA no obstante, que el juego que presta esta Ley Tributaria para la seguridad jurídica de los contribuyentes, como mecanismo de garantía, porque contribuye a poner límites al legislador ordinario, marcando el establecimiento de principios, que son la mayor garantía para el contribuyente tributario, sujetos al deber legal («Ordenamiento tributario», en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria,* 2ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2009, pág. 14).

En síntesis, podemos aducir que, el ejercicio de actividades económicas a nivel internacional conlleva que éstas estén sujetas a la jurisdicción de más de un Estado, por lo que pueden plantearse problemas de doble imposición. Desde esta perspectiva, debemos entender por doble imposición internacional, aquellas situaciones en que una igual situación gravable de capacidad económica determina el nacimiento de diferentes compromisos tributarios por idéntico concepto y en el mismo espacio de tiempo imponible en dos o más países. Existen varias razones por las que es necesario eliminar o al menos disminuir la doble imposición, dada la cantidad de situaciones a que se enfrenta un Estado para determinar qué tipos de renta sometidas a su legislación fiscal. Así, desde un punto de vista de justicia tributaria, estaremos en que no es justo que un sujeto tenga que sufragar más por obtener rentas en otro Estado, en comparación a si las mismas, se hubiesen obtenido en territorio nacional. Y desde una consideración económica, puede crearse un desaliciente económico muy fuerte para allegar inversiones internacionales[875].

En la consecución de paliar estas situaciones difíciles que inciden en la seguridad jurídica de todos los contribuyentes, se ha creado por la OCDE un modelo de Convenio para impedir la doble imposición en la renta y el patrimonio, como arquetipo digno de ser imitado por todos los Estados miembros, para que se tome como pauta a seguir a la hora de negociar sus contratos. Abundando en esta idea, cabe expresar que la presencia de los convenios para obviar la doble tributación (CDI) es sustancial para impulsar las inversiones extranjeras, bien sean externas en el Estado español o de capital español en el exterior, ya que asignan seguridad jurídica[876] a los inversores y disminuyen la tributación de las citadas inversiones. Estos acuerdos internacionales entre dos Estados, comporta que los Estados deban renunciar a su soberanía fiscal al prevalecer su rango normativo sobre la ley interna. En la actualidad, a 8 de mayo de 2015, están suscritos 103 convenios para eludir la doble imposición.

En esta compleja tesitura en la que se encuentra la estructura de la Unión Europea, con una importante crisis[877] en la zona euro, afectada por un déficit público en gran número de

---

[875] Existen dos tipos de doble imposición, según comentan BORDERAS Y MOLES, a) doble imposición jurídica, se produce en los sucesos en que un propio contribuyente es impuesto en varias ocasiones por igual renta y por varios Estados. b) doble imposición económica, está fundada en las materias en que una renta es impuesta en dos personas distintas y por diferentes Estados (*Derecho Tributario Internacional*, Vol. I, El Fisco-G.L.E.T. S.L., Barcelona, 2008, págs. 51-53).

[876] Entiende RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER que la seguridad jurídica exige una precisada eficacia de las normas jurídicas, en su producción, divulgación y en su capacidad ordenadora, con una limitada firmeza que permiten un sistema jurídico que ofrezca una objeción cierta y clara, que de la oportunidad al ciudadano para que pueda predecir las consecuencias que el Derecho hace derivar de su situación o comportamiento, así como los posibles resultados jurídicos de sus hechos o posiciones («Unidad de jurisprudencia, igualdad y seguridad jurídica», en *Anales de la academia matritense del notariado*, Tomo XXXVIII, 1999, págs. 395 y 396).

[877] ROLDÁN BARBERO, F.J.: «La Unión Europea y la soberanía de España», en *Revista de derecho constitucional europeo,* núm. 12, 2009, págs. 250 y 251.

de Estados, aparece necesario el afianzamiento fiscal y el aporte de medidas que implique un límite al valor de los impuestos, como garantía para el contribuyente europeo. Así pues, para resguardar y apreciar los derechos de los contribuyentes, entendemos que conviene aplicar los principios constitucionales en materia tributaria como base de acatamiento jurídico y fundamento del desarrollo de la armonización fiscal. Sería envidiable una confirmación explícita de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en especial del principio de igualdad en materia tributaria como referente que inspira la justicia[878] en el ámbito tributario, y como proyección para la armonización fiscal.

Entendemos por tanto, que en el proceso de armonización fiscal entre Estados, hay que tomar en consideración otros factores como es la existencia de un interés fiscal a nivel internacional que configure el intercambio de datos para ordenar la regulación del deber de información tributaria a nivel internacional, para con los contribuyentes frente a la Administración tributaria, como instrumento necesario para la realización de la justicia en la aplicación de las normas tributarias en el seno de un ordenamiento globalizado, para aseverar la libre circulación de personas, bienes, capitales y mercancías a gran escala[879]. La búsqueda de intercambio de información en el plano internacional, halla su justificación en el principio de residencia, basándose en la necesidad de una cooperación de ayuda recíproca entre las administraciones tributarias para encontrar respuesta al cumplimiento del deber de contribuir, dado que cuando un país ofrece información a otro, está resguardando indirectamente su propia batalla contra el fraude fiscal, es decir, está protegiendo su propio control sobre sí mismo. Es por ello, muy importante instaurar en la conciencia de los Estados la actuación de una asistencia reciproca como medio de realizar la efectividad del principio de igualdad en la tributación entre sujetos residentes y no residentes, para que la imposición de los tributos no sea motivo de discriminación para unos u otros, sino que el intercambio de información resulte un mecanismo de garantía de la posición jurídica de los contribuyentes, en la ejecución del principio de igualdad y por ende, el de justicia tributaria[880].

---

[878] La justicia es el referente del valor superior al que debe aspirar el orden tributario, resultando efectivo junto a los demás principios de imposición recogidos en el art. 31.1 CE (HUESCA BOADILLA, R. (coord.); ALMENAR BELENGUER, J.; ... [et al.]: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 92). En la misma línea, se pronuncia GARRORENA MORALES, A.: «Valores superiores y principios constitucionales», en VV.AA., *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, págs. 35 y 36. Y para FERNÁNDEZ GARCÍA, E.: *Valores constitucionales y derecho*, Dykinson, Madrid, 2009, pág. 51, la justicia se fundamenta en la sinopsis exacta de libertad e igualdad.

[879] Dentro del marco activo europeo y sobre la actividad desplegada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por los Tribunales Constitucionales de cada país, es indisputable la existencia de una protección internacional del principio de igualdad y no discriminación en materia tributaria. En este orden de ideas, aprecia OROZCO SOLANO, que bien se puede decir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha pulido con más

Pero en la esfera del derecho comunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha formulado diversas sentencias en las que visiblemente ha especificado la trascendencia del principio de no discriminación tributaria (en la actualidad expresado en los artículos 110 a 113 del Tratado de Lisboa).

Cualquier planteamiento sobre la justicia y la igualdad pueden considerarse acabados o superados, pero la realidad demuestra lo contrario, se sigue profundizando para acabar con las discriminaciones en el mundo y es así, que para arribar a la justicia tributaria es obligado guardar igualdad en la distribución de las cargas impositivas. De esta influencia que se deriva de la justicia e igualdad, es la que Aristóteles hablaba, cuando al meditar al respecto, distingue los vocablos de justicia y sin justicia, de esta manera Debemos, pues, de conversar y razonar en torno a la justicia y sin justicia para saber en qué vicisitudes consisten, para entender, de cuántas formas se expresa lo injusto. Parece ser, quien trasfiere las leyes, así como el que ambiciona en exceso, y asimismo quién no cumple igualdad, se dice del injusto, y además claramente de aquél se diga ser justo, es decir, que obra acorde a ley y conserva igualdad en la forma de realizar de las cosas, así, lo justo estará en lo que es de acuerdo a ley y a la igualdad, y lo injusto será lo que está frente a la ley y la desigualdad. Una, de las partes personales de justicia y de lo justo reside en el reparto de las cosas entre los ciudadanos. Porque de ello se deriva que unos tengan más o

---

intensidad los logros del mencionado principio de igualdad tributaria, con la finalidad de simplificar los procesos de integración que se realizan en el continente (ahora reforzados con el ingreso en vigencia del Tratado de Lisboa, el pasado 1 de diciembre de 2009), en el que se persigue asegurar la libre circulación de personas, capitales, bienes y mercancías, motivo éste por el que debe ser aplicado y respetado por encima de cualquier otra normativa que imposibilite la obtención de los fines indicados, al concederse en relación de diferentes circunstancias una discordancia despojada de una confirmación razonable («El principio de no discriminación en materia tributaria y su protección multinivel en el escenario europeo y el costarricense», en *Revista judicial*, [en línea], Escuela Judicial "Lic. Edgar Cervantes Villalta", Poder Judicial de Costa Rica, núm. 111, 2014, pág. 19, Disponible en http://sitios.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/ [Consultado el 31 de agosto de 2015]).

[880] «Los instrumentos de intercambio de información fiscal, como método central de colaboración en el ámbito internacional entre las diferentes Administraciones, constituyen una nueva visión que, surge como réplica a las recientes necesidades de lucha contra el fraude en el panorama internacional y debe fundarse, en lo que en estos momentos nos interesa, en dos pilares, de cuyo establecimiento en los instantes presentes aún nos hallamos bastantes lejanos. En un primer momento, en el establecimiento de unos principios y normas comunes en el terreno de la tributación, postulado de una ordenación garantizadora y efectiva del procedimiento de consecución de información. Y ello, justamente, porque las acciones de intercomunicación de información fiscal deben tener como suposición y objetivo la propiedad del deber de concurrir en cuanto causa de realización del principio de igualdad, que debe ser entendido como «algo más» que la inspección de la evasión tributaria. Y, por último, en la atribución de una actual importancia en el plano internacional del principio de cooperación interadministrativa, en la razón de llegar a alcanzarse como el asentamiento de una sola administración prácticamente hablando, desde la configuración de la conveniencia de la información con derivación tributaria» (SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «El intercambio internacional de información tributaria, Perspectivas de una nueva significación de este instrumento», en *Crónica tributaria*, núm. 114, 2005, págs. 104 y 105).

menos que otros, o igualmente. Con lo cual necesariamente se deduce, que lo justo es el punto medio que representa lo igual a algo, en respecto de otro[881].

Con los elementos mostrados, dentro del marco de la fiscalidad internacional[882] hemos enfocado los problemas centrales derivados de la doble imposición internacional, de esta manera y continuando con esta temática, se ha afrontado también lo relacionado con la evasión fiscal internacional, la cooperación entre administraciones tributarias estatales, el intercambio de información, y siguiendo con estas materias, explicaremos además, el principio de no discriminación en materia fiscal, dentro del próximo epígrafe.

## *IV. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN COMO CONTENIDO DE LA IGUALDAD EN EL DERECHO INTERNACIONAL Y COMPARADO*

El principio de no discriminación en la imposición internacional y comunitaria aún siendo conocido en la antigüedad, no ha sido muy relevante, debido a la escasa interdependencia de los mercados, y por la tendencia del desarrollo económico de los Estados. Actualmente con la globalización internacional, de los mercados y personas se han sentido precisados a mediar una sucesión de normas designadas a beneficiar y no dificultar su progreso, de donde las medidas

---

[881] ARISTÓTELES en su libro aconsejó a su hijo Nicómaco que las virtudes más necesarias para la convivencia de los individuos en la sociedad, que son la justicia y la igualdad («De la justicia que consiste en los repartimientos y De la justicia que se ha de guardar en los contractos» [en línea], cit., [Consultado el 31 de agosto de 2015]).

[882] A tenor de lo expuesto, obsérvense además PONS, P.M.: «Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades, Impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores», en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 39, 2015, págs. 66-82; ARENAS GARCÍA, R. y FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Los métodos de resolución de la doble imposición interna e internacional a la luz de los principios de libertad de establecimiento y libertad de circulación de capitales, Comentario a la STJUE (sala Primera) de 11 de septiembre de 2014, Asunto C-47/12, Kronos International Inc. y Finanzamt Leverkusen», en *La Ley Unión Europea,* año II, núm. 20, 2014, págs. 32-43; MACHANCOSES GARCÍA, E.: «Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular, Defensa de la regla de tributación comparada en los Convenios para evitar la Doble Imposición», en *Crónica tributaria*, núm. extra 2, 2013, págs. 3-16; CALDERÓN CARRERO, J.M.: «A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros, La reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional», en *Quincena fiscal*, núm. 12, 2012, págs. 19-72 y CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P.: «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones, Un camino aún por recorrer», en la *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2012, págs. 59-70.

tributarias han desempeñado un papel bastante importante, y por consiguiente, el reflejo de la no discriminación en la tributación internacional[883], ha adquirido mayor trascendencia.

La no discriminación tiene una conducta diferente, ya sea dentro del ámbito internacional o comunitario. Desde la consideración internacional, cuenta con una eficacia normativa y contenido propio más reducido, dado que únicamente tiene la eficacia que cada Estado le concede en sus relaciones exteriores, en la medida que al no ser uniforme, cualquier Estado puede negarse a firmar la citada cláusula, por lo que no se trata de una regla totalmente aceptada, sino más bien pactada a través de los Tratados de doble imposición adaptados al Modelo de Convenio de la OCDE[884]. Como se ha mostrado, los Estados fuera de la Unión Europea al no ser una característica explícita de una normativa expresa en relación a los impuestos directos, entraña que cada país miembro ejerza su capacidad para imponerlos.

Distinta resulta en el ámbito comunitario europeo, por ser una norma aceptada generalmente, y resultar un principio jurídico general que ordena todos los procedimientos interiores de la misma Comunidad al trascender de obligado cumplimiento. La afirmación de este principio, viene recogido con carácter general en el Tratado de Ámsterdam, del 2 de octubre de 1997, especialmente en sus artículos 90 y siguientes[885], considerando crucial el reconocimiento de la igualdad de trato en todos sus factores y la prohibición de comportamientos discriminatorios contra otros países miembros. Naturalmente, el principio de no discriminación fiscal quiere evitar los inconvenientes en el cruce de fronteras, para facilitar la libertad de circulación europea, y que los derechos de protección que defiende cada país, puedan llegar a discriminar a cada uno de los estados que tienda a favorecer sus propio mercado.

Por todo ello, la Unión Europea basándose en los valores universales de libertad e igualdad, y consciente de sus actos, avanza con el principio de democracia y constituye para su ciudadanía un espacio de justicia, con el ánimo de promover un desarrollo equilibrado y sostenible que garantice la libre circulación de personas y capitales. Esto es debido, a que el

---

[883] GÓMEZ-ACEBO Y SOLAR, R.: «La tributación internacional en la próxima reforma fiscal», en *Actualidad jurídica aranzadi,* núm. 886, 2014, pág. 11.

[884] SERRANO ANTÓN, R.: « El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE, Origen e implementación en un marco internacional y globalizado», en *Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho*, [en línea], Pontificia Universidad Católica de Perú, núm. 72, 2014, págs. 47-50 y 62-63, Disponible en http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9770 [Consultado el 31 de agosto de 2015].

[885] GARCÍA CALVO, I.: «El Tratado de Amsterdam, Breve análisis de las modificaciones fiscales y financieras», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 15, núm. 1, 1999, págs. 1406-1408.

principio de igualdad[886] se fundamenta en el rechazo a la discriminación tributaria y su evolución tiene carácter internacional. En cualquier caso, la noción de no discriminación responde a la idea de impedir sus efectos perjudiciales en aquellas situaciones que se vulnere la regla de la igualdad, de lo que se deduce, que siempre que haya una discriminación es porque hay una quiebra de igualdad, entonces, la discriminación es una cláusula que se explica en función del concepto de igualdad.

Puede observarse también, que no resulta una eventualidad dentro del ámbito del Derecho internacional y comunitario europeo que se utilice en general el término de no discriminación, mientras que en los nacionales se guarde el término igualdad para sus regímenes jurídicos, sin perjuicio de que también, se acoja la expresión de no discriminación. Desde el punto de vista lingüístico, la locución igualdad se muestra como una formulación positiva, cuestión diferente es la expresión de no discriminación que semánticamente resulta perjudicial, específico y suplementario al concluir que existe igualdad cuando no hay discriminación, resultando ser la parte negativa de la igualdad. Ello implica, que para cumplir con la no discriminación[887] bastará con no trasgredir la igualdad, mientras que para proteger la igualdad habrá que obrar en consecuencia. Lo que refleja, que las reglas internacionales sean más detalladas a la hora de especificar los posibles casos de discriminación prohibida. Las normativas estatales referentes a la igualdad, suelen tener como base de la prohibición de tratos diferenciados, no en los derechos específicos del contribuyente, sino de todo ciudadano en general. Es decir, en el Derecho interno se garantiza la igualdad dentro del Estado, mientras que en el Derecho internacional solo se exige que los Estados no discriminen a los extranjeros.

En consecuencia, quizá convenga comenzar con la exposición de las principales posturas adoptadas por las constituciones de los Estados que integran la Comunidad Europea[888], para después avanzar en la línea internacional. Ciertamente, dentro del espacio Europeo, nos encontramos con diferentes configuraciones del principio de no discriminación en cada uno de los Estados, pero es mayoría las que tienen reconocida la citada cláusula.

En Alemania, la Ley Fundamental de Bonn de 1949, en su art. 3, prohíbe tácitamente

---

[886] En este sentido, véase SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: «Principios constitucionales financieros que informan la Hacienda de las Comunidades Autónomas», en *Revista de estudios jurídicos*, núm. 6, 2005, págs. 329-347.

[887] A tenor de lo anterior mírese SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 29, núm. 1, 2013, págs. 13-64.

[888] *Vid.* CASAS AGUDO, D.: «Principios constitucionales financieros que informan la Hacienda de las Comunidades Autónomas», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, págs. 117-166.

cualquier causa de discriminación basada en la nacionalidad, lo que ha servido para que el Derecho tributario alemán no tenga en cuenta al concepto de residentes o no residentes y prescindiendo de la nacionalidad del contribuyente, se base en la norma general internacional para asuntos tributarios de los Tratados fiscales conforme al Modelo previsto por la OCDE.

En España, la Constitución española de 1978, hace referencia a la igualdad tributaria sin desarrollarla claramente a los nacionales, pero tampoco la prohíbe, es decir, su reconocimiento es ecuánime, por lo que todos los contribuyentes, sea cual sea su nacionalidad, dentro del estado se sujetarán a la misma tributación que los españoles. Dentro de este reconocimiento queda admitido el derecho a la igualdad en la tributación[889] de todos los ciudadanos españoles, como también, a los que no los son al quedar preservados, en la medida que no se encuentran expresamente excluidos del precepto constitucional del art. 31.1 CE. Este mandato constitucional previsto para el terreno fiscal vincula a todos los poderes públicos y solo puede ser perfeccionado por ley. En el ámbito de los Tratados sobre doble imposición suscritos por el Estado español, en todos ellos, a excepción del firmado con Australia, recogen la cláusula de no discriminación fiscal.

En Italia, se da la circunstancia que su Constitución de 1947 como modelo de nuestra Constitución española respecto a la igualdad en materia tributaria, recoge en su art. 53 que todos contribuirán a los gastos públicos, representando el único pronóstico sobre los no nacionales y respetando la igualdad en el gravamen entre los nacionales y extranjeros. Además, su proyección exterior está basada en los Tratados sobre doble imposición firmados por el Estado, admitiendo la cláusula del Modelo de Convenio de la OCDE, y en la mayoría de las veces se pronuncia de forma expresa sobre la interdicción de no discriminación en materia de beneficios fiscales y de circulación de caudales. De igual manera, esta cláusula de no discriminación suele recogerse en los diferentes Tratados comerciales firmados por el Estado italiano.

---

[889] *Cfr.* ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.); FIGUERUELO BURRIEZA, A. (dir.); NUÑO GÓMEZ, L. (dir.) y CANCIO ÁLVAREZ, M.D. (coord.)*: Estudios interdisciplinares sobre igualdad*, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2011, págs. 43-48; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «Los principios constitucionales con trascendencia tributaria», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Tomo I, 1987, pág. 1013; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria, Mitos y paradojas de un aparente conflicto», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Vol. II, núm. 14, 2002, pág. 24; MARTÍNEZ DE PISÓN, J.A. (dir.); COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); BÁEZ MORENO, A. (coord.) y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L´HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (coord.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 129 y 130; ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *La nueva Ley General Tributaria, Comentarios prácticos a su articulado*, Tecnos, Madrid, 2005, págs. 41 y 42; OTERO PARGA, M.M.: «Los valores superiores en la Constitución española XXV años después», en VV.AA., *La Constitución Española de 1978 en su XXV aniversario*, Bosch, Barcelona, 2003, pág. 1238; PATÓN GARCÍA, G.: «Sobre el enjuiciamiento constitucional de la igualdad tributaria», en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 1ª ed., Vol. I, Tomo XV, paraf. 7,

En Francia, la Constitución francesa de 1958 en su art. 1 recoge la garantía del principio de igualdad en la ley tributaria pero limitada a los ciudadanos franceses, sin extenderla al resto de sujetos extranjeros. Es por tanto, evidente, que en el Derecho interno galo no concurre ninguna disposición que albergue la no discriminación fiscal internacional. No obstante, esta ausencia está suplida, por las normas fiscales de los Tratados internacionales ratificados por Francia que si recogen en su texto la no discriminación internacional, que tienen un valor superior a las normas del Derecho interno, y por ello, predominan sobre el mismo, quedando así, sometidas a las condiciones de reciprocidad de similar comportamiento. Esta aceptación por los Tratados de la cláusula de no discriminación está basada en el Modelo de Convenio de la OCDE.

En Austria, su Constitución vigente reconoce, aunque no de forma explícita, que el principio de no discriminación fiscal como regla también aplicable a los no nacionales, desde el momento en que amplía la igualdad de trato a determinadas personas que no posean la ciudadanía nacional, no obstante, se echa en falta una alusión directa de la no discriminación tributaria en el texto constitucional, por tanto, se reconoce que la no discriminación fiscal descansa principalmente en los Convenios sobre doble imposición firmados por Austria y en los Tratados abiertos con el resto de Estados comunitarios.

Siguiendo esta misma línea, los Estados comunitarios que en sus Constituciones introducen el principio de igualdad ante la ley, depurada en el ámbito tributario, está dirigida hacia sus ciudadanos y restringida a los extranjeros, se encuentran también efectivas en Finlandia, Luxemburgo y Bélgica. Igualmente, la Constitución de 2008 de los Países Bajos recoge en su art. 1 que todos los que concurren en este país deben ser objeto de igual trato en iguales condiciones. Aunque no se trata de una regla expresamente fiscal sobre la prohibición de discriminación, si que forma parte de la configuración de los principios generales de recta administración, como son la prohibición de la arbitrariedad, la igualdad de trato o el principio de proporcionalidad, que por su carácter son aplicables en el terreno del Derecho tributario.

En Bélgica, la Constitución belga establece en su art. 10 que no existe dentro de su Estado ninguna distinción para sus ciudadanos, todos son iguales ante la ley, insistiendo que el goce de derechos y libertades debe ser aseverado sin distinciones (también tener en cuenta al respecto los arts. 11 y 23). Asimismo, en la medida que en su art. 172 de la Constitución belga viene a recoger la no discriminación fiscal al instaurar que no puede establecerse ninguna excepción o privilegio en materia impositiva si no es a través de la ley, con ello el ordenamiento belga hace posible extender la garantía de no discriminación tributaria a los no nacionales. En los

---

2006, págs. 2773-2778 y VALDÉS COSTA, R.: «Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 73, 1992, págs. 5-22.

Tratados fiscales suscritos por Bélgica, en su mayor parte se sigue el art. 24 del Modelo de Convenio de la OCDE. Aunque en el resto de los mismos al no contener la cláusula de no discriminación, puede darse el caso de un trato discriminatorio.

En Luxemburgo, se recoge en el art. 11.2 de su Constitución que, los ciudadanos luxemburgueses son iguales ante la ley, con lo cual, impide la discriminación fiscal de sus nacionales, pero deja desamparados a los extranjeros que estén sujetos al sistema fiscal luxemburgués, que al resultar peor tratados a la hora de tributar que sus nacionales, no podrán alegar inconstitucionalidad alguna. Sin embargo, el art. 101 de la Constitución prohíbe cualquier privilegio en materia tributaria, que es entendido como una concreción del principio general de igualdad. En esta tesitura, y en contra de lo que pueda entenderse a la luz de estos preceptos, el Derecho luxemburgués no contiene ninguna disposición fiscal que pueda discriminar a cualquier contribuyente por razón de su nacionalidad, pero la ausencia de estricto control de constitucionalidad de las normas fiscales, puede conllevar riesgos de un trato fiscal discriminatorio para los no nacionales, si no fuese porque al ser comunitarios se hallan amparados por el principio europeo de no discriminación fiscal, que existen en todos los Tratados de doble imposición en los que son parte.

En Finlandia, su Constitución de 1999, en su art. 6 se limita a garantizar la igualdad a los ciudadanos nacionales, dado que, la discriminación fiscal de los extranjeros en este país, no ha recibido mucha atención estatal, es una materia que ha tenido poca aceptación y ninguna dedicación de la doctrina ni en la práctica interna. Con todo, hay que subrayar que en el plano internacional, ha ratificado una cantidad próxima a los cincuenta Tratados de doble imposición, congregando en todos ellos la cláusula de no discriminación fiscal, en semejanza con el Modelo de Convenio de la OCDE, con la única excepción del Convenio firmado con Australia, por la remisión de este Estado a pactar la no discriminación.

En Reino Unido, no existen disposiciones constitucionales respecto del principio de no discriminación, esta ausencia está contrarrestada por la obediencia al principio de no discriminación fiscal de la Unión Europea y, fuera del espacio comunitario europeo, será a través de la aceptación de los múltiples Convenios por este país, cercanos al modelo sugerido por la OCDE. Sin embargo, su normativa interna contiene algunas cláusulas de discriminaciones fiscales dirigidas a los no residentes, como es el caso de fijadas deducciones fiscales o de limitadas discriminaciones fiscales para sociedades, lo que hace evidente, que puedan surtir efecto en aquellos casos que no se haya concertado expresamente la no discriminación fiscal.

En Dinamarca, distinto planteamiento es el derivado de la Constitución danesa, omitiendo en su legislación interna disposiciones de prohibición de discriminaciones fiscales generales por razón de la nacionalidad, lo que sí les está permitido, es la invocación de no discriminación fiscal

ante los tribunales de este país. No obstante, se reconoce que los convenios de doble imposición firmados por Dinamarca incluyen la cláusula de no discriminación fiscal, de acuerdo con traducción del Modelo de la OCDE.

Fuera de las fronteras comunitarias, merece una atención especial el caso de Suiza, por la particular adopción que realiza, pues pese a que la Constitución en su art. 4.1, limita a sus ciudadanos la garantía de la no discriminación fiscal, al indicar que todos sus ciudadanos son iguales ante la ley tributaria, la comprensión que prevalece en los dispositivos suizos, después de que este mismo precepto añadiera que no existen privilegios debidos al lugar de nacimiento ya sea del individuo o familiar, en la voluntad del constituyente ha sido la de no excluir de la prohibición de discriminación a los no nacionales.

En Noruega, tampoco de su Constitución se deriva mandato alguno sobre el principio de igualdad tributaria y por consiguiente, poder acogerse los contribuyentes tributarios no nacionales ante situaciones de discriminación tributaria. La única salida que tienen para resolver la no discriminación fiscal es la concedida en cada caso determinado por los Tratados admitidos por el Estado noruego, que recogen la mencionada cláusula de no discriminación, como también la protección recíproca de inversiones, para favorecer a los extranjeros.

Ahora bien, siguiendo con la línea internacional, podemos decir que no existe ninguna regla general, que prohíba la discriminación fiscal internacional. Sin embargo, la no discriminación fiscal dispone en el terreno internacional, con la eficiencia y valor que cada Estado particularmente desee otorgarle, dado que se trata de una cláusula que por su condición debe ser expresamente pactada entre Estados a través de Tratados fiscales dentro del Derecho internacional tributario. Nos detendremos, en hacer una exposición de las importantes posiciones acogidas por los Estados que integran la comunidad internacional.

En México, la Constitución mexicana adopta una posición más avanzada, al acoger expresamente la no discriminación fiscal como norma acoplable a los no nacionales. Con ello, la Constitución Política de México enfatiza que cada persona tiene el mismo derecho a beneficiarse de cualquiera de las garantías constitucionales, al no permitir limitarse ni reprimirse, excepto cuando así lo requiera la misma. Asimismo, en su art. 31.4 constitucional, implanta la garantía de la equidad fiscal, como derecho de todos, tanto nacionales como extranjeros, ya sean personas físicas como jurídicas.

En Argentina, de igual forma, la Constitución argentina ordena en su artículo 16, que todos los habitantes nacionales o extranjeros son iguales ante la ley tributaria, disponiendo también que la igualdad es la base y la que debe regir el régimen impositivo, mientras que la

garantía de la igualdad de trato fiscal o no discriminación[890], tanto a la inversión nacional como extranjera, viene establecida en la esfera de la legislación fiscal ordinaria, en el art. 15 de la ley 23.697 (Ley de Emergencia Económica), de confirmación de este mismo trato entre individuos extranjeros o residentes.

En Brasil, igualmente, la Constitución brasileña a través de su art. 150.II, expone que todos los ciudadanos brasileños o extranjeros que residan en Brasil son iguales ante la ley tributaria, sin que exista ninguna distinción en el goce del derecho a la igualdad. Asimismo, en el contorno fiscal, es la propia Constitución la que impide al Gobierno y cualquier organismo descentralizado, la instauración de un tratamiento distinto a contribuyentes en la misma situación, usando la capacidad imponible del contribuyente como medida de igualdad. En cuanto a los Tratados de doble imposición acatados por Brasil, todos acogen la cláusula de no discriminación fiscal.

En Japón, también, la Constitución japonesa en su art. 14, aloja en el principio constitucional de igualdad la cláusula que prohíbe los tratamientos discriminatorios, que engloba además la noción de solvencia o capacidad para pagar. Igualmente, este precepto constitucional, es aplicable a los extranjeros residentes en Japón, dando lugar a que la legislación ordinaria haya guardado explícitamente la prolongación de algunos beneficios para que las empresas extranjeras en Japón hayan de ser tratadas con la misma igualdad que las japonesas. En el plano internacional, tiene firmados Tratados donde, generalmente queda instituida la cláusula de no discriminación, de acuerdo al Modelo de Convenio de la OCDE, con alguna que otra excepción.

En Estados Unidos, se da la circunstancia de ser un caso especial, cuando menos anecdótico. Los Estados Unidos no han titubeado a la hora de implorar la no discriminación como principio general del Derecho internacional, en cuanto protección de sus ciudadanos nacionales contra las posibles actuaciones de otros países, pero este efecto, sin embargo, no han aceptado este reconocimiento para cuando quienes lo invoquen sean ciudadanos extranjeros. Esta contrariada visión estadounidense sobre la no discriminación fiscal, está basada en el Modelo de la OCDE, pero con capitales peculiaridades, toda vez, que consideran a efectos de la imposición estadounidense, diferentes a los no residentes de los Estados Unidos si se trata de un nacional o súbdito de otro Estado contratante, negándoles la misma posición. Es decir, se permite un trato distinto y por tanto discriminatorio, a los nacionales de otros Estados en relación con sus nacionales, cuando ninguno de ellos sea residente en territorio estadounidense. Esta peculiaridad sobre la no discriminación fiscal queda reflejada en el propio Modelo de Convenio creado por

---

[890] HORACIO NOVELLI, M.: «Los principios generales de la tributación en la constitución argentina», en *Crónica Tributaria*, núm. 122, 2007, págs. 127 y 128.

Estados Unidos en 1981, creado en base del Modelo de la OCDE, pero que incorpora notable

connotaciones empleadas en la práctica totalidad de los Convenios de doble imposición admitidos por Estados Unidos, dejando fuera de lugar a quienes defienden el respeto a los principios internacionales como es el principio de no discriminación fiscal. El fundamento de este peculiar sistema está en la especial protección que suponen para cualquier ciudadano estadounidense en cualquier Estado.

La prohibición de la discriminación fiscal que viene recogida de forma indirecta en el ordenamiento jurídico en relación al principio de igualdad consagrado en las constituciones y en las legislaciones ordinarias, puede sintetizarse bajo estos términos, igualdad en el ámbito tributario, no discriminación fiscal en el Derecho internacional, y no discriminación fiscal en el Derecho comunitario. A partir de estas consideraciones, es evidente que, la prohibición de la discriminación constituye en materia fiscal la base imprescindible del Mercado Común.

La igualdad tributaria viene configurada en los ordenamientos estatales como un derecho o principio en la consecución de una clara situación de igualdad, ya sea entre nacionales de un mismo Estado, o entre nacionales y extranjeros. Por su parte, la no discriminación fiscal internacional está configurada como una cláusula que supone sólo un límite de temple negativo para las partes contratantes, extensible bien a las mercancías extranjeras, o a las personas no nacionales. En el ámbito comunitario, la no discriminación fiscal ha supuesto la obligación de otorgar a mercancías comunitarias y ciudadanos comunitarios no nacionales el mismo trato fiscal que a los nacionales.

Ciertamente, la situación jurídica actual está presidida por un mantenimiento de la no discriminación en diferentes legislaciones internas de los países como garantía extendida en ocasiones a los no nacionales, mediante Convenios bilaterales de doble imposición, y por una adopción cada vez menos débil en los Convenios multilaterales. Es un hecho, que cada vez es más abundante la normativa que reúnen y acogen como razonamiento jurídico la no discriminación fiscal, justamente por basarse esta medida, en alguno de los elementos para el cuidadoso proceso de las actividades fronterizas. Con todo, sorprende que un peso pesado en la relaciones económicas internaciones como son los Estados Unidos, no admitan la obediencia a dicha prohibición de discriminación internacional de carácter fiscal, cuando de su aceptación puede derivarse un grave perjuicio económico.

# CONCLUSIONES

# CONCLUSIONES

**I.** El presente estudio del principio de igualdad en materia tributaria consagrado en el art. 31.1 CE se ha dirigido a afrontar, sobre la base de los grandes problemas clásicos y desafíos que suscita en su aplicación dicho principio desde una perspectiva de evolución constitucional, las cuestiones siguientes: la introducción de una sistemática en la metodología general del principio de igualdad, en todo lo concerniente a su significación constitucional, como poseedora de una gran primacía y por la amplitud de su reconocimiento; el análisis y los criterios efectuados sobre la aplicabilidad y vigencia en cada periodo por la igualdad tributaria en el constitucionalismo histórico español, así, como su aporte respecto al actual sistema tributario; el estudio del concepto del principio de igualdad en materia tributaria y su delimitación respecto del principio general de igualdad desde el ángulo concreto de su proyección tributaria y, finalmente, se aborda desde el rigor científico y la metodología jurídica todo lo concerniente a la igualdad en materia tributaria en la Constitución de 1978 desde la perspectiva del Derecho Tributario y el enfoque de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Todas estas tareas han exigido abordar una ardua y vasta materia sobre diferentes técnicas, que hemos encarado desde el análisis de conceptos, reglas y valores, sobre la aplicación de las principales profundidades del principio de igualdad en el ámbito tributario, con extensión al ámbito europeo e internacional.

**II.** En principio y desde la perspectiva teórica constitucional, se ha dado a conocer características y aproximaciones de la noción de igualdad a partir del ordenamiento constitucional, para ello, se ha analizado el interés que suscita el avance normativo que ha caracterizado al Estado español, con el objetivo de ofrecer congruencia al principio de igualdad general que integra su normativa constitucional, coincidiendo con la realidad jurídica española. Ciertamente, la igualdad representa una de las columnas e instrumentos basilares del Estado social y democrático de Derecho, por ser un elemento insoslayable para concebirlo. Entre sus aspectos hemos destacado su carácter relacional que implica atribuirle como términos de comparación los elementos que supongan una diferencia para el juicio de

igualdad, de ahí, que el concepto de igualdad sea siempre relativo. Se ha desarrollado también, el atributo de la igualdad consistente en homogeneizar a los ciudadanos frente a la norma, determinando con ello la idea de igualdad como razonable y no arbitraria.

En su dimensión constitucional, y desde un tratamiento sistemático la idea de igualdad se ha respetado esencialmente desde tres dimensiones, como valor superior de todo el ordenamiento jurídico, que representa la base fundamental de una cultura jurídica indispensable para el desarrollo y convivencia en un Estado social y democrático de Derecho, dirigida a informar la actividad de todos los poderes públicos; considerada como principio se establece en el artículo 14 del ordenamiento constitucional, confiriéndola en principio formal, que ayuda a garantizar la igualdad en la ley y ante la ley de todos los españoles, sin que deba predominar discriminaciones injustificadas, lo que exige apreciar su manifestación más conocida, al otorgar consecuencias jurídicas justas, iguales entre hechos iguales y por otro lado, desigual para los hechos desiguales, que ha sido la máxima tradicional de igualdad y, por último, como un derecho básico de todo ciudadano a recibir un trato igual, que deriva, en ausencia de cualquier discriminación. Ahora bien, aun admitiendo estas tres consideraciones, hemos distinguido la complementariedad que se advierte entre el principio de igualdad en materia tributaria con las formulaciones que expresa la Constitución del valor, principio o derecho a la igualdad reconocidos a lo largo del todo el texto constitucional bajo múltiples y diferentes acepciones que aluden a diversos derechos, entre ellos, el derecho a la igualdad en la contribución de los gastos públicos o el reconocimiento del derecho a la autonomía. De hecho, nuestro estudio también ha puesto de manifiesto que en el ordenamiento español existe un amplio reconocimiento del derecho subjetivo a la igualdad y, en consecuencia, a la no discriminación.

**III.** Además de la pluralidad de manifestaciones referidas del principio de igualdad en materia tributaria, hemos resaltado que los principios constitucionales en el ámbito tributario, conforman la base que establece el régimen tributario que debe estructurar toda la organización normativa en favor de la justicia tributaria, constituyendo un dispositivo normativo más lejos de la particularidad y características específicas que contienen individualmente todos ellos, por cuanto se armonizan y condicionan mutuamente en orden a la consecución de un régimen tributario justo conforme a los valores que la Constitución propugna, y es ahí, donde se ha manifestado la observación de que todos los principios

formulados en el art. 31.1 CE se subordinan a uno único que es la justicia, como fundamento básico y valor superior de nuestro ordenamiento. Hemos pretendido constatar con ello, que el principio de igualdad en materia tributaria al formar especialmente parte de la justicia tributaria queda supeditado dentro del marco de nuestro Estado social y democrático de Derecho, con cuya declaración constitucional la configuración del sistema tributario adquiere una función social de redistribución de la riqueza y de la renta, en el sentido de procurar la igualdad social mediante los tributos, al utilizarlos como herramientas de política económica que tiendan a concretar el ideal de justicia distributiva, comprometida con la consecución de un orden social más igualitario y justo. Es precisamente esta consagración de justicia, la que permite admitir que el sistema tributario será justo si integra la justicia tributaria en la rama de ingresos junto a la justicia distributiva en el gasto, de forma que no puede considerarse un sistema financiero justo si alguna de sus dos vertientes no cumple con esa finalidad. Es evidente, que el vínculo existente entre los ingresos y gastos públicos es lo que aporta al Derecho tributario la característica de Derecho redistributivo.

Hemos considerado también que, por encima de los principios constitucionales específicos en el ámbito tributario, se eleva la formulación del Estado social y democrático de Derecho, al dotar esta concepción de una trascendencia social al deber tributario. Efectivamente, proyectando estas consideraciones sobre el concepto de igualdad en el ámbito tributario, y haciendo caso del análisis de los distintos supuestos, se puede extraer que el principio de igualdad en materia tributaria desborda situaciones jurídicas, sociales o políticas y constituye una elección vital de enfrentar la legitimidad social, criterio que nos introduce en los elementos de referencia para calificar la igualdad sobre la evolución detectada en su significación y el grado de concreción práctica en la ordenación tributaria del Estado, en el desarrollo de una buena vinculación jurídica entre la sociedad y la Hacienda Pública en un espacio de adoptar medidas de política fiscal.

**IV.** Por otro lado, la necesaria conjunción conceptual que debe darse de la igualdad para la resolución de los conflictos ha sido manifestada por el Tribunal Constitucional a la hora de delimitar las razones en que se apoya para entrar a conocer las demandas de amparo. Es precisamente en nuestra Constitución donde se recoge, además de la enunciación del principio formal de igualdad ante la ley, de manera explícita la igualdad en materia tributaria, situación controvertida en la resolución de discrepancias referentes a problemas

tributarios en la repartición del gravamen tributario según la capacidad económica como criterio de medida de igualdad para la ejecución de la justicia, donde los ciudadanos acogiéndose a la Constitución, han invocado también el principio de igualdad general. Su estudio por la jurisdicción constitucional ha hecho que sea prácticamente improbable en principio, si no existe a su vez una conexión con un problema de igualdad ante la ley o en la aplicación de la ley.

Al respecto, en este trabajo se mantiene, por un lado las diferencias normativas por razones subjetivas basadas en cualidades personales de los sujetos que viene dado por el art. 14 CE y las contempladas por el principio de igualdad en materia tributaria del art. 31.1 CE que alude a razones objetivas relacionadas con la renta, el patrimonio o el consumo como manifestación de capacidad económica que pueda ser adecuado para imposición. Porque las dificultades que entraña la aplicación del principio de igualdad en materia tributaria, requiere un estudio analítico y minucioso, sobre todo, en su concreta aplicación práctica, y desde nuestra perspectiva, para la recepción por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Y porque posee un contenido material propio y diverso al derecho a la igualdad y a la interdicción de la discriminación que recoge el art. 14 de la CE. En particular, se defiende que únicamente transcenderán al ámbito tributario aquellas discriminaciones que provengan de diferencias existentes en los índices o circunstancias que revelen una específica capacidad económica.

**V.** Es patente, que el principio de igualdad tributaria trasciende en un elemento básico y estructural en el ordenamiento tributario. Esencialmente, porque no se aplica a todas y cada una de las formas tributarias, sino que es exigible a todo el sistema tributario, es decir, debe respetarse en el conjunto de todos los tributos. Por ello, resulta un principio de difícil comprobación y sometido a un juicio eminentemente valorativo, dado, que es arduo apreciar la participación de la igualdad en toda la conjunción del sistema tributario. Es cierto que directamente no nos dice nada al respecto, pero sí que nos facilitan criterios para realizar decisiones en situaciones precisas que en principio aparecen indeterminadas.

El precedente análisis pone de manifiesto, que aún sin obviar los fines fiscales y recaudatorios de los tributos, ya sean individuales o asociados, puede apreciarse como emergen los impuestos de reseña extrafiscal que intentan satisfacer, a través del semblante

tributario y prescindiendo de la capacidad económica de cada sujeto para la repartición de las cargas públicas, las necesidades sociales diversas interviniendo en el comportamiento de las personas. Con el tributo se persigue también modificar la actuación de la población, así lo reconoce el art. 2 de la LGT al indicar que los tributos podrán utilizarse como elementos de la política económica popular y cumplir con la ejecución de los principios y fines constitucionalmente recogidos. Conforme a esta doctrina, es evidente la trascendencia del sistema tributario respecto de las evoluciones sociales, al concebir tales orientaciones a la figura del tributo como un instrumento de orden social más que de obtención de recursos. Con todo, el carácter extrafiscal comporta que los tributos sean también instrumentos de ordenación, basados en el principio de igualdad tributaria, en cuanto que procura participar en las actuaciones y procedimientos de los ciudadanos, también debe gestionar la recaudación.

**VI.** Al respecto, en este trabajo se mantiene, la aplicabilidad del orden social en el gasto público. Ello supone, a nuestro parecer, que el concepto de gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo. Sentido social porque obliga a que la cuantía de las aportaciones recaudadas se designe a la complacencia de las necesidades generales o sociales, así como a los servicios públicos; y de interés colectivo, dado que la noción material del gasto estatal exige que el rumbo de lo recaudado por el Estado a través de los impuestos, deberá asegurar el destino en beneficio de la comunidad y el interés general. Efectivamente, el principio de igualdad en materia tributaria no solo requiere que el ordenamiento jurídico, en su expresión y aplicación, tenga consideración con las existentes situaciones de igualdad entre los ciudadanos a la hora de contribuir al sustento de los gastos estatales, sino que exige, asimismo, que las políticas públicas procedan de manera que en su dimensión del gasto puedan conllevar situaciones de desigualdad a situaciones de igualdad. La existencia de diferentes contribuciones a la participación de los gastos públicos se presenta como un instrumento de principal importancia, porque ha de pretender, por un lado, una restrictiva aportación de los contribuyentes con menos capacidad económica, y, de otro lado, más contribución de renta de los obligados que tengan mayor nivel de capacidad económica para la aportación al gasto público, todo ello, debe realizarse dentro de un ámbito de justicia tributaria indagando la legitimidad necesaria que evite injusticias, tanto de la autoridad fiscal como de los obligados, lo que conlleva, necesariamente, el hacerse cargo de una serie de fenómenos económicos y sociales. Sobre estas bases, la idea que debe

prevalecer es que el principio de igualdad en materia tributaria es el ingrediente indispensable para la justicia del sistema tributario y por consiguiente, el instrumento perfecto para la financiación del gasto público.

**VII.** Asimismo, mediante la propia configuración del principio de igualdad en materia tributaria y de la consecuencia jurídica ante la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, se ha suscitado la duda de si todos los ciudadanos españoles deben soportar la misma carga tributaria en cualquier parte del territorio español donde residan. Al respecto, se ha considerado que las diferencias territoriales no violan el principio de igualdad porque, el principio de autonomía tiene capacidad para ejercitar sus oportunas competencias, dentro del ámbito constitucional y su Estatuto. A estos efectos, las desigualdades que provengan por la posición jurídica en distintas Comunidades Autónomas no resultan inconstitucionales en principio, por entenderse, que el principio de igualdad tributaria no implica obligatoriamente que el conjunto de los españoles se hallen continuamente en disposiciones de necesaria igualdad, y ello, en atención a que "pluralidad no es discriminación" y por tanto, solo es exigible una igualdad de situaciones jurídicas esenciales para los españoles en cualquier parte del territorio nacional.

El principio de igualdad tributaria en el ámbito de la creación del tributo desde la esfera descentralizadora de nuestro Estado Autonómico, se cimenta en la realización del equilibrio entre unidad y pluralidad. Esta necesaria conciliación de la unificación del principio de autonomía con el principio de unidad inconmovible del Estado, determina implícitamente como han de concebirse cualquiera de los principios constitucionales, de modo que el principio de igualdad tributaria debe estar presente en el desarrollo del principio de autonomía pero sin quitarle su valor confundiendo la igualdad con la uniformidad absoluta del ordenamiento jurídico.

**VIII.** Teniendo en cuenta estas atenciones, se ha realizado un extenso estudio de los conceptos que intervienen en la diferencia de trato de los contribuyentes debido a los efectos de la globalización económica, analizando cómo el reconocimiento y tratamiento de una amplia serie de estímulos, que traducidos en privilegios empresariales se manifiestan a

través de incentivos fiscales y regímenes especiales y preferenciales que influyen en trasladar inversiones fiscales y empresariales a los lugares donde reciben más rentabilidad. Como consecuencia de la competencia impositiva entre países para conformar un ámbito tributario más beneficioso para las grandes inversiones y alcanzar una mayor cantidad de contribuyentes. El Derecho tributario está experimentando un proceso de evolución profunda y por tanto, los principios constitucionales de justicia tributaria se han visto degradados ante la evidente diversidad tributaria que termina por convertirse en una fiscalidad influenciada, generando fortunas ilegitimas que inmortalizan las múltiples desigualdades y privilegios que disfrutan sólo para los importantes contribuyentes. La imposición así concebida, aumentará aún más la desigualdad para los más débiles.

La justificación de esta refrendación de la justicia tributaria viene amparada por el argumento economicista de que vivimos en un mundo globalizado del que formamos parte, pero todo este proceso de globalización económica supondrá un retroceso en la construcción y configuración de la estructura tributaria. La intervención de la apertura económica sin precedentes de la actividad economía mundial en el Derecho tributario presume una limitación tanto en la propia configuración del sistema tributario como en los preceptos constitucionales que disponen la creación legislativa en materia tributaria, derivada, por el cambio en el desarrollo de las relaciones empresariales y laborales, así como, por la influencia en su evolución del mercado internacional limitando su soberanía tributaria. En este sentido, hemos manifestado el deterioro que están experimentando los principios tributarios en general, y en particular el estado de flexibilización y renuncia que ha soportado el principio de igualdad en materia tributaria, al reducir la oportunidad de actuación de los Estados separadamente contemplados.

Como consecuencia del proceso de la globalización económica se ha producido también la crisis de otro principio constitucional como es el de reserva de ley en materia tributaria, dado que en la producción de leyes, existe la probabilidad de realizarlas al margen de la intervención de los Parlamentos nacionales (como pueden ser acuerdos, comunicaciones, códigos de conductas, etc.) y por tanto, fuera de los principios democráticos del Estado Constitucional, pero que son utilizadas por las instituciones u organismos internacionales y han resultado ser muy eficaces en otras legislaciones, con el consiguiente deterioro hacia la ley estatal. Por consiguiente, el fenómeno de la globalización está poniendo en duda la

obligatoriedad legal de las normas, o lo que es lo igual, el principio constitucional de legalidad o reserva de ley, dejando en situación de flaqueza al Estado de Derecho.

**IX.** Se ha estimado también, que la jurisprudencia constitucional ha realizado una actuación determinante en este proceso de construcción de los principios tributarios, motivo éste, por el que hemos basado nuestro trabajo en el principio rector de los mismos. Es de sobra conocido, que los principios constitucionales en materia tributaria tienen su base de subsistencia en la interpretación y aplicación que de ellos ha plasmado la doctrina del Tribunal Constitucional en sus resoluciones, cauce por el que estos principios alcanzan o pierden su concreta eficacia, configuración y operatividad. Por ello, observamos que hay que seguir abundando en el análisis de la doctrina producida acerca del principio de igualdad en materia tributaria en cuanto a su alcance y sentido material siguiendo la escala dibujada por la jurisdicción constitucional, que es en definitiva quien perfila el contenido y límites de estos preceptos para actuar en el deber de sufragar a la cobertura de los gastos públicos dándoles forma en relación con la trayectoria jurisprudencial.

No obstante, la aportación de la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad tributaria, ha resultado cuantitativamente importante y asimismo necesaria para la disposición del principio de igualdad en materia tributaria. Es evidente que al Tribunal Constitucional como sumo intérprete de la Constitución le corresponde llenar de contenido a los preceptos jurídicos imprecisos a través de su doctrina jurisprudencial para cada caso en que se haya de aplicar este principio de igualdad tributaria, pero también no es menos cierto, que esta doctrina constitucional debe ser apoyada y complementada por la doctrina académica, para aunar esfuerzos en la concreción y elaboración precisa de este precepto.

**X.** Desde la singular perspectiva del principio de igualdad en materia tributaria, como ya hemos advertido, el reflejo seguido en nuestra investigación es principalmente constitucional, basada en el ordenamiento de justicia tributaria, intensamente relacionado con la formulación constitucional del Estado social y democrático de Derecho, implicado en la conquista democrática, supeditada a un orden político social que propugna por un país igualitario y justo, que ha quedado plasmado en el entramado jurídico-promocional de la Constitución, a través del conjunto de principios que establece y que representan los fines a

que ésta aspira, en cuyo reconocimiento, respeto y garantías informan el conjunto de leyes del Estado, la praxis judicial y la acción de los poderes públicos, en correspondencia con la posición de los ciudadanos para contribuir a la financiación de la cobertura de los gastos generales.

De forma análoga, hemos sustentado nuestra argumentación en el camino de la interpretación a través de la creación jurisprudencial realizada por el Tribunal Constitucional que como sumo intérprete de la Constitución, ha resultado clave en la función de concreción, trascendencia y alcance de este principio de igualdad en materia tributaria al amparo del ordenamiento jurídico español. En efecto, nos hemos servido de la estela sellada en sus pronunciamientos, que por su relevancia jurídica han señalado el recorrido argumentativo y la formulación de una doctrina estable para el entendimiento y comprensión del estudio de este precepto, concurriendo, que las situaciones variables de la realidad en su progreso obligan a la conciliación aplicada de la interpretación doctrinal suficientemente fortalecida y reiterada por el Tribunal Constitucional.

**XI.** A la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parece claro el abandono del Estado español por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que ha llevado a que este impuesto pueda ser anulado por las Comunidades Autónomas, cuando constituye un mecanismo fundamental para el gravamen de la riqueza individual del sujeto pasivo. En base a este razonamiento, convendría reflexionar también sobre las diferencias de trato y tributación internas a que son sometidos los contribuyentes españoles conforme a la Comunidad Autónoma donde residan dentro del territorio español. Es evidente, que en el ámbito de esta cesión, las Comunidades Autónomas amparadas en su autonomía financiera pueden gozar de una diversidad normativa, aprobando deducciones y bonificaciones propias, creando un beneficio fiscal que solo será aplicado a su territorio, únicamente para los residentes e inmuebles que estén situados dentro de su comunidad.

Sin embargo, la autonomía tributaria tiene unos límites estrictos, debe realizarse con arreglo al principio de coordinación entre la Hacienda del Estado con las Comunidades Autónomas, dispuesto en el artículo 156 de la Constitución española de 1978, de manera que las competencias normativas cedidas por el Estado sobre el Impuesto de Donaciones y Sucesiones tendrán que garantizar la igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir de

los ciudadanos en todo el territorio del Estado y de solidaridad entre todos los españoles, para evitar el fraccionamiento y competitividad entre Comunidades.

Es conveniente, que las reducciones y bonificaciones que admite la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones junto con las autonómicas se adapten a un mismo criterio, con el ánimo de permitir el acceso de todos los ciudadanos residentes y no residentes, a las citadas reducciones, llevados por el respeto al principio de igualdad tributaria y a la libre circulación de capitales, dado que no existe motivo alguno, para impedir que los ciudadanos no residentes no puedan acceder al disfrute de las bonificaciones de la legislación autonómica.

En consecuencia, los contribuyentes residentes o no, que hubieran soportado la repercusión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributando acorde a la normativa estatal, sea cual fuere el momento del pago de su liquidación, tienen derecho a solicitar la devolución de lo ingresado más los intereses de retraso, sin tener que acudir a realizar expediente de responsabilidad patrimonial del Estado.

**XII.** Desde la observancia del Derecho comunitario como del autonómico, encontramos diferencias muy notables a la hora de aplicar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tanto es así, que en muchos países europeos no existe el Impuesto, mientras que se mantiene en los más importantes de la Unión Europea, como es Francia. La falta de armonización a nivel comunitario y estatal, lleva a privar de interés a la inversión en los lugares con un gravamen muy elevado, al igual, a que muchas familias no puedan aceptar la herencia porque vale más el importe a pagar que lo recibido. Es evidente, que una armonización radical, supondría que se viera afectada la autonomía de los gobiernos en su actuación económica. Pero la falta de armonización puede dar lugar a la supresión del Impuesto, por lo que sería ideal que se adoptara una satisfacción razonable sobre todo en España, que vendría por mantener el impuesto reduciendo su tarifa, para adaptarlo a su carácter censal necesario para la Hacienda nacional, consiguiendo la igualdad en el plano tributario para todos los contribuyentes.

Las principales consecuencias de este desorden, pueden llevar a que en las Comunidades Autónomas que eximen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a sus contribuyentes, reciban un desbordamiento de las donaciones inter vivos, ante el recelo de

que pueda llegar la esperada armonización del impuesto en todo el territorio nacional.

**XIII.** Por otro lado, es un hecho que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España, ha juzgado al Estado español, pidiéndole que adecue el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la normativa europea, erradicando las diferencias en el trato fiscal en cuanto a donaciones y sucesiones entre los beneficiaros residentes o no residentes en España. Es decir, que tanto fuera o dentro del territorio español, debe haber armonía en la tributación, así lo exige el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, que inspira el Sistema tributario. Además, de igual manera, lo demanda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia, que al declarar la norma del Impuesto contraria al Derecho Comunitario y, siendo de obligado cumplimiento, dada su aplicabilidad directa y con efectos desde la misma fecha de su aprobación, llevará al Gobierno español a su regulación de conformidad con el art. 31.1 de la Constitución española de 1978, que preside la igualdad tributaria.

Entendemos, que el impuesto es necesario y también lo es su armonización, no se pretende que sea homogéneo en todo el territorio español, pero sí que mantenga unos cánones o mínimos que marquen la estela a seguir por las legislaciones, pues, si bien se sumergen en la autonomía financiera, lo hacen provocando un proceso de competencia fiscal discriminatoria entre los entes. Su contribución a la redistribución de la riqueza y su aportación como recurso financiero de las Comunidades Autónomas son argumentos suficientes que avalan su presencia en la actualidad. En este marco debe integrarse la reforma global del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que debe conformar una importante regulación mediante la aprobación de una nueva Ley, que lo adecue no solo a la legislación española, sino conciliada también con la legislación comunitaria.

**XIV.** Pues bien, como última hora y antes de la llegada de la reforma global tributaria prevista para 2016, el Gobierno ha tomado la iniciativa de modificar la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para incorporar en la misma el juicio de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión europea contra Reino de España, sobre el lugar de la residencia, y lo ha hecho,

aprovechando la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias, que en su Disposición final tercera recoge la modificación de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así, ha modificado la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dando nueva redacción a su Disposición adicional segunda, que permitirá la comparación de tratamiento en el impuesto en las posiciones discriminatorias marcadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con vigencia desde el 1 de enero de 2015.

Con las normas propuestas, se ha intentado equiparar a los residentes españoles con los no residentes que lo sean en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, ello lleva consigo, que también sufran las mismas desigualdades en la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que los residentes en territorio español por aplicación de las distintas normativas que tienen las Comunidades Autónomas. Como se puede observar, es un paso adelante muy importante y satisfactorio, no obstante, quedan en el tintero matices que habrá que solucionarlos después.

**XV.** En consecuencia, la Constitución es hoy en día un documento jurídico, cuyos preceptos son interpretados y aplicados por parte del Tribunal Constitucional quien representa una garantía para la misma, ya que su función es preservarla de posibles violaciones. Además, tiene otras misiones como vigilar que no haya normas o leyes que puedan contradecir o desvirtuar los artículos constitucionales, y proteger los derechos, deberes y libertades estatales que se recogen en su texto.

Entre los preceptos que recoge la Constitución española aparece la igualdad como pieza medular y viene regulada en multitud de acepciones y no menos artículos. Así es, el constituyente español ha querido acentuar la importancia de la igualdad en el sistema tributario, y eso ha tenido un alcance extraordinario, porque significa un logro en la consecución de la libertad para todos los ciudadanos a la hora de enfrentarse a la aportación para la cobertura de los gastos públicos.

Hemos enfatizado también, que sería el espíritu de la Constitución Española a través del Estado social y democrático de Derecho el que adquirió el compromiso de que el deber de

tributar ha de ser hecho desde su conexión con los valores superiores de igualdad y libertad social. El tipo de organización social que se persigue queda reflejado en la búsqueda del elemento social de la igualdad a través de los tributos. Es al contribuyente a quién quiso proteger la Constitución española al consagrar en su artículo 31.1 los principios materiales de justicia tributaria, como garantía de una tributación justa, asegurando a los ciudadanos la posibilidad de participar en los gastos del Estado con igualdad, de acuerdo con su capacidad económica para no perjudicar la propiedad privada y sin alcance confiscatorio. De tal forma, que en un Estado democrático justo se vivirá en libertad y en igualdad.

De esta manera, se deduce fácilmente la implicación que tiene la igualdad en todo el ordenamiento jurídico en general y del sistema tributario en particular que debe siempre respetar. Por ello, nuestro interés se ha centrado en el principio de igualdad que inspira la materia tributaria del art. 31.1 CE, principio que resulta muy difícil precisar sus contornos, definirlo y en consecuencia también su aplicación. Así y todo, con el sumo rigor y máxima profundidad hemos tratado la materia, que nos ha servido de guía para realizar este trabajo.

# JURISPRUDENCIA CITADA

# JURISPRUDENCIA CITADA

## *I. El principio de igualdad general en el plano constitucional*

### 1. Jurisprudencia española

#### *1.1. Tribunal Constitucional*

*1981*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1981, de 26 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1981, de 16 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1981, de 30 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 10/1981, de 6 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1981, de 2 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 23/1981, de 10 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 26/1981, de 17 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1981, de 10 de noviembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre

*1982*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 7/1982, de 26 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1982 de 24 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1982, de 14 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 62/1982, de 15 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1982, de 20 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 81/1982, de 21 de diciembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1982, de 22 de diciembre

*1983*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1983, de 25 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1983, de 18 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1983, de 3 de agosto
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto

- Sentencia del Tribunal Constitucional 103/1983, de 22 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 104/1983, de 23 de noviembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1983, de 6 de diciembre

*1984*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1984, de 9 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 63/1984, de 21 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1984, de 9 de julio

Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio

*1985*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 48/1985, de 28 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1985, de 28 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 86/1985, de 10 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 98/1985, de 29 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1985, de 23 de octubre
- Auto del Tribunal Constitucional 301/1985, de 8 de mayo
- Auto del Tribunal Constitucional 392/1985, de 12 de junio

*1986*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1986, de 21 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 20/1986, de 12 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 39/1986, de 31 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 54/1986, de 7 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 107/1986, de 24 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 125/1986, de 22 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 148/1986, de 25 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1986, de 19 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 167/1986, de 22 de diciembre
- Auto del Tribunal Constitucional 502/1986, de 11 de junio

*1987*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 29/1987, de 6 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1987, de 11 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 52/1987, de 7 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1987, de 21 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1987, de 11 de junio

- Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1987, de 6 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 116/1987, de 7 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 123/1987, de 15 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 127/1987, de 16 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 128/1987, de 16 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 136/1987, de 22 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1987, de 13 de noviembre

*1988*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1988, de 16 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1988, de 23 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 55/1988, de 24 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 100/1988, de 7 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 108/1988, de 8 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1988, de 24 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 144/1988, de 12 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1988, de 26 de septiembre

*1989*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1989, de 31 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 47/1989, de 21 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 48/1989, 21 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 85/1989, de 10 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1989, de 6 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1989, de 16 de octubre

*1990*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1990, de 15 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1990, de 15 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 82/1990, de 4 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 120/1990, de 27 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1990, de 1 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 200/1990, de 10 de diciembre

*1991*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1991, de 17 de junio

- Sentencia del Tribunal Constitucional 145/1991, de 1 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 183/1991, de 30 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 192/1991, de 14 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 201/1991, de 28 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 202/1991, de 28 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 216/1991, de 14 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 230/1991, de 10 de diciembre

*1992*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1992, de 13 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1992, de 9 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 52/1992, de 8 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1992, de 14 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 81/1992, de 28 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 86/1992, de 8 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 222/1992, de 11 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 229/1992, de 14 de diciembre

*1993*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1993, de 14 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1993, de 25 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 109/1993, de 25 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1993, de 14 de junio

*1994*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1994, de 9 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 154/1994, de 23 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 196/1994, de 4 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 269/1994, de 3 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 285/1994, de 27 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 308/1994, de 21 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 317/1994, de 28 de noviembre

*1995*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1995, de 16 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1995, de 24 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1995, de 6 de febrero

- Sentencia del Tribunal Constitucional 47/1995, de 14 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 113/1995, de 6 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1995, de 6 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 128/1995, de 26 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre

*1996*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1996, de 25 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 73/1996, de 30 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 104/1996, de 11 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 112/1996, de 24 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1996, de 15 de octubre

*1997*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1997, de 13 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1997, de 13 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1997, de 29 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 157/1997, de 29 de septiembre

*1998*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1998, de 27 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 29/1998, de 11 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 155/1998, de 13 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 240/1998, de 15 de diciembre

*1999*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 25/1999, de 8 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1999, de 22 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1999, de 31 de mayo

*2000*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 51/2000, de 28 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 102/2000, de 10 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 181/2000, de 29 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2000, de 10 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 195/2000, de 24 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 203/2000, de 24 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 241/2000, de 16 de octubre

*2001*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2001, de 29 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 21/2001, de 29 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2001, de 12 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 88/2001, de 2 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2001, de 4 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 132/2001, de 8 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2001, de 2 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 180/2001, de 17 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2001, de 1 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 200/2001, de 4 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 229/2001, de 26 de noviembre
- Auto del Tribunal Constitucional 177/2001, de 29 de junio

*2002*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 21/2002, de 28 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 49/2002, de 25 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2002, de 8 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 110/2002, de 6 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2002, de 20 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 152/2002, de 15 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2002, de 11 de noviembre
- Auto del Tribunal Constitucional 217/2002, de 30 de octubre

*2003*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2003, de 30 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2003, de 19 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 152/2003, de 17 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 156/2003, de 15 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003 de 17 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 229/2003, de 18 de diciembre

*2004*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 15/2004, de 23 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2004, de 11 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2004, de 15 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 117/2004, de 12 de julio

- Sentencia del Tribunal Constitucional 129/2004, de 19 de julio

*2005*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/2005, de 4 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 104/2005, de 9 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 132/2005, de 23 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 138/2005, de 26 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2005, de 6 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 176/2005, de 5 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 180/2005, de 4 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 254/2005, de 11 de octubre

*2006*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/2006, de 30 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2006, de 27 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 117/2006, de 24 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 326/2006, de 20 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 327/2006, de 20 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 339/2006, de 11 de diciembre
- Auto del Tribunal Constitucional 89/2006, de 27 de marzo

*2007*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2007, de 15 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 39/2007, de 26 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 45/2007, de 1 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2007, de 14 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 69/2007, de 16 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 128/2007, de 4 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 201/2007, de 24 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 238/2007, de 21 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 242/2007, de 10 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 248/2007, de 13 de diciembre

*2008*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/2008, de 14 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 12/2008, de 29 de enero

- Sentencia del Tribunal Constitucional 30/2008, de 25 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2008, de 25 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2008, de 14 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2008, de 14 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2008, de 21 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2008, de 20 de octubre
- Auto del Tribunal Constitucional 108/2008, de 21 de julio
- Auto del Tribunal Constitucional 289/2008, de 22 de septiembre

*2009*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2009, de 12 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2009, de 20 de abril

*2010*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio

*2012*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 160/2012, de 20 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 175/2012, de 15 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 198/2012, de 6 de noviembre

*2014*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 139/2014, de 8 de septiembre

### *1.2. Tribunal Supremo*

- Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de noviembre de 1985 (Sala de lo Contencioso-Administrativo)
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de octubre de 1986 (Sala de lo Contencioso-Administrativo)
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 1989 (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera)
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de junio de 1989 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda)
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de casación núm. 8393/2004)

*1.3. Audiencia Nacional*

- Sentencia Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2004, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, Recurso Contencioso-Administrativo núm. 394/2003
- Sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sección Séptima, Recurso Contencioso-Administrativo núm. 430/2008

## *II. El principio de igualdad en aplicación de las normas tributarias*

### 1. Jurisprudencia española

*1.1. Tribunal Constitucional*

- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre
- Auto del Tribunal Constitucional 230/1984, de 11 de abril
- Auto del Tribunal Constitucional 388/1984, de 27 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988, de 10 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1991, de 4 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 53/1993, de 15 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 54/1993, de 15 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio
- Auto del Tribunal Constitucional 97/1993, de 22 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1994, de 20 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 116/1994 de 18 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio

- Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1997, de 2 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 183/1997, de 28 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 55/1998, de 16 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 71/1998, de 30 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1998, de 29 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 36/1999, de 22 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 84/1999, de 10 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 200/1999, de 8 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre
- Auto del Tribunal Constitucional 289/1999, de 30 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 14 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/2001, de 15 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 47/2001, de 15 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 111/2001, de 7 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 212/2001, de 29 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2003, de 27 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003, de 15 de julio
- Auto del Tribunal Constitucional 269/2003, de 30 de 15 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 242/2004, de 16 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 22 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2005, de 14 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, de 20 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2005, de 10 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 269/2005, de 24 de octubre
- Auto del Tribunal Constitucional 207/2005, de 10 de mayo

- Auto del Tribunal Constitucional 222/2005, de 24 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2006, de 27 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2006, de 13 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo
- Auto del Tribunal Constitucional 71/2008, de 26 de febrero
- Auto del Tribunal Constitucional 342/2008, de 28 de octubre
- Auto del Tribunal Constitucional 123/2009, de 30 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010, de 27 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2011, de 19 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2013, de 23 de abril
- Auto del Tribunal Constitucional 296/2013, de 17 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 83/2014, de 29 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2014, de 29 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2015, de 13 de abril

### *1.2. Tribunal Supremo*

- Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de marzo de 1995 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda)
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de casación núm. 1290/2004).

### *1.3. Audiencia Nacional*

- Sentencia Audiencia Nacional, de 29 de junio de 2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda)
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, Recurso Contencioso-Administrativo núm. 220/2007

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda.

*1.4. Tribunales Superiores de Justicia*

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 760/2003, de 17 de diciembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso Contencioso-Administrativo núm. 256/2000.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 1020/2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, Recurso Contencioso-Administrativo núm. 1047/2006).

## *III. La no discriminación fiscal en los diversos modelos de Convenio de la OCDE y en la jurisprudencia de la Unión Europea*

### 1. Jurisprudencia europea

*1.1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea*

- Sentencia TJUE (Sala Quinta), asunto C- 364/01, de 11 de diciembre de 2003: Impuesto sobre Sucesiones - Necesidad de una actividad económica transfronteriza - No discriminación en función del Estado miembro de residencia.

- Sentencia TJUE (Sala Tercera), asunto C- 513/03, de 23 de febrero de 2006: Impuesto sobre Sucesiones - Ficción jurídica por la que se considera que un nacional de un Estado miembro fallecido en los diez años posteriores a su partida de dicho Estado miembro continuaba residiendo en éste en el momento de su fallecimiento - Estado tercero- Discriminación.

- Sentencia TJUE (Sala Cuarta), asunto C- 464/05, de 25 de octubre de 2007: Normativa fiscal nacional - Impuesto sobre Sucesiones - Sociedad familiar - Exención - Requisitos - Contratación de un determinado número de trabajadores en una región de un Estado miembro- Discriminación.

- Sentencia TJUE (Sala Segunda), asunto C- 256/06, de 17 de enero de 2008: Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Sucesiones - Valoración de los bienes comprendidos en la transmisión mortis causa - Bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro - Método menos favorable de valoración del bien y de cálculo del impuesto adeudado - Discriminación.

- Sentencia TJUE (Sala Segunda), asunto C-510/08, de 22 de abril de 2010: Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Donaciones - Terreno en el que está edificado un inmueble - Derecho a una reducción de la base imponible - Trato diferente de residentes y no residentes.

- Sentencia TJUE (Sala Segunda), asunto C-25/10, de 10 de febrero de 2011: Fiscalidad directa- Libre circulación de capitales - Impuesto de Sucesiones - Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro - Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el de cuius residía o trabajaba efectivamente - Restricción - Justificación- Discriminación por razón de nacionalidad.

- Sentencia TJUE (Sala Cuarta), asunto C-342/10, de 8 de noviembre de 2012: Incumplimiento de Estado -Libre circulación de capitales - Tributación discriminatoria de dividendos distribuidos a fondos de pensiones no residentes

- Sentencia TJUE (Sala Tercera), asunto C-181/12, de 17 de octubre de 2013: Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Sucesiones - De cuius y heredero residentes en un país tercero - Haber hereditario - Bien inmobiliario situado en un Estado miembro - Derecho a una reducción de la base imponible - Trato diferente de residentes y no residentes.

- Sentencia TJUE (Sala Primera), asunto C-190/12, de 10 de abril de 2014: Procedimiento prejudicial - Libertad de establecimiento - Libre circulación de capitales - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Diferencia de trato entre los dividendos pagados a fondos de inversión residentes y no residentes - Exclusión de la exención fiscal - Restricción injustificada.

- Sentencia TJUE (Sala Segunda), asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014: Incumplimiento de Estado - Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Reparto de las competencias fiscales - Discriminación entre residentes y no residentes - Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble-Carga de la prueba.

- Sentencia TJUE (Sala Tercera), asunto C-211/13, de 4 de septiembre de 2014: Incumplimiento de Estado - Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Legislación nacional que establece una deducción mayor si el causante, en el momento de su fallecimiento, el donante o el beneficiario residían en el territorio del Estado miembro.

- Sentencia TJUE, asunto C-48/15, de 6 de febrero de 2015: Impuesto de Sucesiones-discriminación por residencia del contribuyente.

- Sentencia TJUE , asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14, de 25 de junio de 2015: Fiscalidad directa - Libre circulación de capitales - Restricción causada por la legislación de un Estado miembro - Retención de un impuesto sobre los rendimientos procedentes de dividendos repartidos por una sociedad con domicilio social en dicho Estado - Diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes - Criterios de comparación - Elementos a incluir en la evaluación de la carga impositiva real que soportan estas dos categorías de contribuyentes - Posibilidad de neutralizar la restricción mediante un convenio celebrado con otro Estado miembro para evitar la doble imposición.

- Sentencia TJUE (Sala Sexta), asunto C-485/14, de 16 de julio de 2015: Incumplimiento de Estado -Libre circulación de capitales - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Exención - Legados y donaciones - Diferencia de trato - Organismos situados en otro Estado miembro - Inexistencia de convenio fiscal bilateral.

## *IV. El principio de igualdad en el ámbito internacional*

### 1. Jurisprudencia internacional

*1.1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos*

- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 4464/70, de 27 de octubre
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 5589/72, de 6 de febrero
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 5614/72, de 6 de febrero
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 34369/97, de 6 de abril
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 49151/07, de 8 de diciembre

# BIBLIOGRAFÍA

# BIBLIOGRAFÍA


ADAME MARTÍNEZ, F.D.: «El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia», en *Noticias de la Unión Europea,* año 23, núm. 274, 2007, págs. 5 y ss.

- *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 2008.

AGUALLÓ AVILES, A. y BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en VV.AA., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 57 y ss.

AGULLÓ AGÜERO, A.: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 36, 1982, págs. 555 y ss.

ALARCÓN CABRERA, C.: «Reflexiones sobre la igualdad material», en *Anuario de filosofía del derecho,* núm. 4, 1987, págs. 31 y ss.

ALDECOA LUZÁRRAGA, F.: «Constitución española, Constitución europea y globalización», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 40, 2002, págs. 125 y ss.

ALLI ARANGUREN, J.C.: «Fiscalidad y crecimiento económico, 150 aniversario de la reforma de Mon-Santillan y su repercusión en Navarra», en *Revista jurídica de Navarra*, núm. 20, 1995, págs. 41 y ss.

- «Caracterización y fundamentación jurídica de la Ley de 1841 y de los convenios de Tejada Valdosera (1877) y Calvo Sotelo (1927)», en *Iura vasconiae, Revista de derecho histórico y autonómico de Vasconia*, núm. 6, 2009, págs. 515 y ss.

ALONSO ARCE, I.: «Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, Capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español», en *Quincena fiscal,* núm. 11, 2002, págs. 9 y ss.

ALONSO DE ANTONIO, J.A.: «Una aproximación al Estado autonómico español», en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 78, 1990-1991, págs. 9 y ss.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.

- «El impuesto sobre contaminación atmosférica de Galicia», en *REGAP, Revista galega de administración pública,* núm. 12, 1996, págs. 161 y ss.

- *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.); FIGUERUELO BURRIEZA, A. (dir.); NUÑO GÓMEZ, L. (dir.) y CANCIO ÁLVAREZ, M.D. (coord.)*: Estudios interdisciplinares sobre igualdad*, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2011.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «Las relaciones entre la Adiministración y los contribuyentes, La necesidad de adaptación de la Administración tributaria», en *Entemu*, núm. 12, 2000, págs. 1 y ss.

ARENAS GARCÍA, R. y FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Los métodos de resolución de la doble imposición interna e internacional a la luz de los principios de libertad de establecimiento y libertad de circulación de capitales, Comentario a la STJUE (sala Primera) de 11 de septiembre de 2014, Asunto C-47/12, Kronos International Inc. y Finanzamt Leverkusen», en *La Ley Unión Europea,* año II, núm. 20, 2014, págs. 32 y ss.

ARISTÓTELES: «De la justicia que consiste en los repartimientos y De la justicia que se ha de guardar en los contractos» [en línea], en *Ética a Nicómaco*, Libro quinto, Capítulos III y IV, Disponible en http://es.wikisource.org/wiki/Ética_a_Nicómaco:_Libro_5 [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

- «Procedimientos de las revoluciones» [en línea], en *Política*, Libro octavo, Capítulo I, Disponible en http://www.filosofia.org/cla/ari/azc03243.htm [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», en *Derecho privado y Constitución,* núm. 16, 2002, págs. 65 y ss.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A.: «Principios constitucionales en materia fiscal», en *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, Tomo I, núm. 13, 1981, págs. 229 y ss.

ARTOLA GALLEGO, M.: *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Alianza, Madrid, 1982.

ASTARLOA VILLENA, F.: «Los derechos y libertades en las constituciones históricas españolas», en *Revista de estudios políticos,* núm. 92, 1996, págs. 207 y ss.

BÁEZ MORENO, A.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», en *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, págs. 59 y ss.

BALAGUER CALLEJÓN, F.: «La constitucionalización del Estado Autonómico», en *Anuario de derecho constitucional y parlamentario*, núm. 9, 1997, págs. 129 y ss.

- «El Tratado de Lisboa en el diván, Una reflexión sobre estabilidad, constitucionalidad y Unión Europea», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 28, núm. 83, 2008, págs. 57 y ss.

BALLADARES SABALLOS, R.: «El principio de proporcionalidad como límite de los impuestos con fines extrafiscales», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, págs. 150 y ss.

BALLESTER GINER, E.: *Derecho de sucesiones, Aspecto civil y fiscal*, 2ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 1989.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «Hacienda y los principios tributarios constitucionales», en *Crónica Tributaria*, núm. 31, 1979, págs. 35 y ss.

- «Los principios constitucionales con trascendencia tributaria», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Tomo I, 1987, págs. 1013 y ss.

- «Selecciona y comenta», en Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Sección Comentarios de jurisprudencia, Tomo II, año XXIV, núm. 20, 2008, pág. 63.

BANDRÉS MOLINÉ, E.: «La reforma de la legislación presupuestaria», en *Revista española de control externo,* Vol. IV, núm. 11, 2002, pág. 13.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: «Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Cuadernos de Información económica*, núm. 173, 2003, págs. 73 y ss.

BARRACHINA JUAN, E.: «La reciente amnistía fiscal», en *Consell obert, Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 272, 2012, págs. 32 y ss.

BAYEFSKY, A.F.: «El principio de igualdad o no discriminación en el derecho internacional», en VV.AA., *18 Ensayos, Justicia Transicional, Estado de Derecho y Democracia*, [en línea], Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Centro de Derechos Humanos, Santiago, 2005, págs. 1 y ss., Disponible en http://www.cdh.uchile.cl/media/publicaciones/pdf/18/46.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

BELTRÁN FLOREZ, L.: «Evolución histórica del sistema tributario español», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XVI, núms. 65-66, 1966, págs. 1137 y ss.

BENEDICTO XVI: «Carta encíclica "Caritas in veritate"» [en línea], Librería Editrice Vaticana, 2009, Disponible en http://www.zenit.org/es/articles/enciclica-de-benedicto-xvi-caritas-in-veritate [Consultado el 22 de junio de 2015].

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: «El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 5, 2001, págs. 55 y ss.

- «El principio de igualdad y la actuación de los tribunales», en *Aranzadi civil, Revista doctrinal*, 1ª ed., Vol. I, Tomo XVII, 2008, págs. 2175 y ss.

BOKOBO MOICHE, S.: «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas, Armonización de la imposición directa en la Unión Europea», en *Crónica tributaria,* núm. 93, 2000, págs. 41 y ss.

BONELL COLMENERO, R.: «El principio de igualdad y deber de contribuir», en *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 38, 2005, págs. 177 y ss.

BORDERAS, E. y MOLES, P.: *Derecho Tributario Internacional*, Vol. I, El Fisco-G.L.E.T. S.L., Barcelona, 2008.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición, Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

BRITO MELGAREJO, R.: «El principio de igualdad en el derecho constitucional comparado», en VV.AA., *Estudios jurídicos en homenaje a Marta Morineau*, [en línea], 1ª ed., Tomo II, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2006, págs. 135 y ss., Disponible en http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1968/9.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

BUITRAGO ESQUINAS, E.M. y ROMERO LANDA, L.B.: *Economía de la Unión Europea, Análisis económico del proceso de integración europeo*, Pirámide, Madrid, 2013.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 2002.

CABRERA MARTÍNEZ, J.A.: «La primera Constitución española, La olvidada carta de Bayona» [en línea], 2008, [Consultado el 30 de enero de 2015] y disponible en http://www.eldigitaldecanarias.net/noticia8327.php

CALDERÓN CARRERO, J.M.: «A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros, La reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional», en *Quincena fiscal*, núm. 12, 2012, págs. 19 y ss.

CALVO ORTEGA, R.: *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1991.

- «Igualdad tributaria y no discriminación», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2005, págs. 9 y ss.

- «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007, págs. 9 y ss.

- «Financiación de las Comunidades Autónomas y constitución», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2008, págs. 9 y ss.

- «Ordenamiento tributario», en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria,* 2ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 13 y ss.

- ¿Hay un principio de justicia tributaria?, 1ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2012.

- *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2014.

CÁMARA BOTÍA, A.: «Igualdad tributaria de las pensiones de invalidez de Seguridad Social y clases pasivas», en la *Revista española de Derecho del Trabajo, Civitas*, núm. 91, 1998, págs. 823 y ss.

CANGA ARGÜELLES, J.: *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, 2ª ed., Tomo II, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1968.

CANO MATA, A.: *El principio de igualdad en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1983.

CARBAJO VASCO, D.: «Impuestos y género, Algunas reflexiones», en *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, págs. 83 y ss.

CARBONELL SÁNCHEZ, M.: «Igualdad y Constitución», en VV.AA., *Discriminación, Igualdad y Diferencia Política*, Investigación y Análisis, coedición de la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal y del Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, México D.F., 2007, págs. 9 y ss.

- *En los orígenes del Estado Constitucional, la Declaración Francesa de 1789*, [en línea], Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional, Sección Peruana, Ilustre Colegio de Abogados de Lima, Ed. Iustitia S.A.C., Lima, 2012, págs. 1 y ss., Disponible en http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/LOS_ORIGENES_DEL_ESTADO_CONSTITUCIONAL_-_Miguel_Carbonel.pdf [Consultado el 21 de enero de 2015].

CARMONA CUENCA, E.: «El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en la *Revista de estudios políticos,* núm. 84, 1994, págs. 265 y ss.

- «El principio de igualdad material en la Constitución Europea», en VV.AA., *La Constitución Europea*, *Actas del III Congreso Nacional de Constitucionalistas de España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 265 y ss.

CARRASCO DURÁN, M.: «Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas, Comentairo a la STC 96/2002», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 10-11, 2002-2003, págs. 665 y ss.

CASAS, J.I.: «Características del trabajo de la mujer, El caso español», en *Sociología del trabajo*, núm. 3, 1988, págs. 17 y ss.

CASAS AGUDO, D.: «Principios constitucionales financieros que informan la Hacienda de las Comunidades Autónomas», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, págs. 117 y ss.

CASAS BAAMONDE, M.E. (dir.); RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M. (dir.); PÉREZ MANZANO, M. (coord.) y BORRAJO INIESTA, I. (coord.): *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008.

CAZORLA PRIETO, L. M.: «La agonía del Impuesto de Sucesiones», en *Escritura Pública*, núm. 20, 2003, págs. 33 y ss.

- «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», en VV.AA., *Tratado de Tributación Medioambiental,* Vol. I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 53 y ss.

- *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 14ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2014.

CHECA GONZÁLEZ, C.: «La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, núm. 28, 2010, págs. 17 y ss.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español», en *Actualidad Financiera*, Vol. I, núm. 4, 1996, págs. 371 y ss.

- «STC 21/2002, de 28 de enero, La modalidad de tributación conjunta en el IRPF de los matrimonios con hijos, en contraste con las parejas separadas legalmente no lesiona el principio de igualdad tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003, págs. 165 y ss.

- «STC 193/2004, de 4 de noviembre, Vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica por restricción de la normativa del IAE al prorrateo por trimestres de la deuda tributaria en los supuestos de baja de la actividad», en *Crónica Tributaria*, núm. 121, 2006, págs. 181 y ss.

- «STC 57/2004, de 14 de marzo, La imposibilidad para el progenitor de deducirse las anualidades por alimentos en favor de los hijos no lesiona el principio constitucional de igualdad», en *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs. 159 y ss.

- «La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental», en VV.AA., *Tratado de Tributación Medioambiental,* Vol. II, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 161 y ss.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Capítulo 3, La relación jurídico tributaria y las obligaciones tributarias», en VV.AA., *Comentario sistemático a la nueva Ley general tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 85 y ss.

CLAVERO ARÉVALO, M.F.: «La organización territorial del Estado desde 1950 al 2000», en *Revista de administración pública,* núm. 150, 1999, págs. 33 y ss.

COBREROS MENDAZONA, E.: «Discriminación por indiferenciación, Estudio y propuesta», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 27, núm. 81, 2007, págs. 71 y ss.

COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); LUCHENA MOZO, G.M. (coord.); ... [et al.]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 2ª ed., Atelier, Barcelona, 2011.

COLLADO YURRITA, M.A. y ROMERO FLOR, L.M.: «El intercambio de información entre Administraciones Tributarias», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 27 y ss.

COMÍN COMÍN, F.: *Hacienda y economía en la España contemporánea, 1800-1936; El afianzamiento de la hacienda liberal, 1800-1874*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

- «El papel del presupuesto en el crecimiento económico español, Una visión a largo plazo», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 12, núm. 2, 1994, págs. 283 y ss.

- «La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959», en VV.AA., *Autarquía y mercado negro, El fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959*, Crítica, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.

CORDERO GARCÍA, J.A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre y Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre*, 10ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2013.

CORRAL ANUARBE, P.: «La interpretación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *Cuadernos de estudios empresariales*, núm. 4, 1994, págs. 85 y ss.

CORRAL GUERRERO, L.: «La unidad familiar como sujeto fiscal», en la *Revista española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXXII, núm. 158, 1982, págs. 515 y ss.

CORREA CARRASCO, M.: «Mercado de trabajo y principio de igualdad», en *Trabajo, Revista andaluza de relaciones laborales*, núm. 20, 2007, págs. 71 y ss.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español, I*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

COTINO HUESO, L.: *Derecho Constitucional II, Derechos fundamentales*, Universitat de València, Valencia, 2007.

CRUZ PADIAL, I.: «Globalización económica, Sinónimo de desnaturalización tributaria», en *Crónica tributaria*, núm. 109, 2003, págs. 59 y ss.

CRUZ VILLALÓN, J.: «Igualdad y no discriminación», en VV.AA., *Veinte años de jurisprudencia laboral y social del Tribunal Constitucional, XIX Jornadas universitarias andaluzas de Derecho del trabajo y relaciones laborales*, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 263 y ss.

CRUZ VILLALÓN, P.: «La Constitución de 1808 en perspectiva comparada», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 58-59, 2007, págs. 83 y ss.

CUENCA GARCÍA, E.: *Economía de la Unión Europea*, reimp. 2010, Pearson Prentice Hall, Madrid, 2007.

CUESTA CABOT, G.: «El nuevo sistema de la corrección de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades», en *Quincena fiscal,* núm. 13, 2015, págs. 17 y ss.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P.: «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones, Un camino aún por recorrer», en la *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2012, págs. 59 y ss.

DE ARGÜELLES, A. y SÁNCHEZ AGESTA, L.: «Discurso preliminar a la Constitución de 1812», en *Cuadernos y Debates*, *Centro de Estudios Políticos y Constitucionales* [en línea], núm. 213, 2011, págs. 1 y ss., Disponible en http://www.cepc.gob.es/publicaciones/libros/colecciones?IDP=2422 [Consultado el 4 de febrero de 2015].

DE LA MORENA MORÁN, S. y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la *R.O.E.D., Revista online de estudiantes de Derecho*, núm. 3, 2013, págs. 1 y ss.

DE LOS MOZOS Y DE LOS MOZOS, J.L.: *El derecho de propiedad, Crisis y retorno a la tradición jurídica*, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, Madrid, 1993.

DE MOYA ROMERO, J.E.: «El principio de igualdad tributaria», en *Derecho y opinión, Revista del Departamento de Disciplinas Histórico-Jurídicas y Económico-Sociales, Universidad de Córdoba*, núm. 5, 1997, págs. 199 y ss.

DE VICENTE DE LA CASA, F.: «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 149 y ss.

DELGADO RIVERO, F.J. y FERNÁNDEZ LLERA, R.: «Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea», en *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 2907, 2007, págs. 17 y ss.

DEL MORAL RUIZ, J.: «La distribución de la carga tributaria durante la gestación de la reforma de 1845», en VV.AA., *El reparto de la carga fiscal,* Vol. III, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, págs. 867 y ss.

DÍAZ REVORIO, F.J.: *Valores superiores e interpretación constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.

DÍAZ SUAZO, M.: «El principio de igualdad de las partes ante el impuesto y los nuevos tribunales tributarios y aduaneros» [en línea], en *Letras jurídicas, Revista electrónica de derecho*, núm. extra 12, 2011, págs. 1 y ss., Disponible en

http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3703614 [Consultado el 2 de julio de 2015].

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M.: *Sistema de derechos fundamentales*, 4ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2013.

DUASO Y LATRE, J.; PLANA, A. y LÓPEZ CASTELLANO, F.: *Vicios y agravios de la contribución directa*, [en línea], 2ª ed., Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 2010, Disponible en http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/30/01/_ebook.pdf [Consultado el 2 de febrero de 2015].

DURÁN CABRÉ, J.M.: «Reformas fiscales en España, Presente y futuro», en *Papers de la Fundació Rafael Campalans,* núm. 146, 2006, págs. 1 y ss.

ENTRENA VÁZQUEZ, L.: «Constitución y acciones positivas, El sistema de cuotas de participación política para mujeres en Ecuador», en *Anuario de Derecho Constitucional Lationoamericano*, *Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas* [en línea], Tomo II, 2005, págs. 501 y ss., Disponible en la web http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2005.2/pr/pr5.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, *Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

- «Políticas de ingreso y gasto público frente a la crisis económica», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 14, 2010, págs. 87 y ss.

ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: *La reforma tributaria de 1845, Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, 1ª ed., Reedición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

ESTEVE PARDO, M.L.: «Las uniones de hecho ante el Derecho Tributario», ponencia presentada en las *XIII Jornades de Dret Catalá a Tossa,* celebradas bajo el título *Quarta Ponéncia, Parelles de Fet, Balanç i Perspectives* [en línea], Gerona, 2004, págs. 1 y ss., Disponible en http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm [Consultado el 1 de julio de 2015].

FALCÓN Y TELLA, R.: «Comentario general de jurisprudencia», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 56, 1987, págs. 625 y ss.

- «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos, Un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena fiscal*, núm. 17, 1997, págs. 5 y ss.

- «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes, La peligrosa doctrina sentada por la STC 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego», en *Quincena fiscal*, núm. 20,1997, págs. 5 y ss.

- «Los errores y paradoja de la STC de 25 de abril de 2002 (I), Extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», en *Quincena Fiscal,* núm. 10, 2002, págs. 5 y ss.

- «Los errores y paradoja de la STC de 25 de abril de 2002 (II), ¿La necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», en *Quincena Fiscal,* núm. 11, 2002, págs. 5 y ss.

- «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», en VV.AA., *Derecho del medio ambiente y administración local*, 2ª ed., Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2006, págs. 213 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2013.

FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.: «IRPF y familia en España, Reflexiones ante la reforma», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 8, 2002, págs. 1 y ss.

FERNÁNDEZ GARCÍA, E.: *Valores constitucionales y derecho*, Dykinson, Madrid, 2009.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El IRPF y los principios constitucionales de justicia tributaria, Una relación controvertida», en VV.AA., *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 1917 y ss.

- «Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva», en *Nueva fiscalidad*, núm. 6, 2013, págs. 9 y ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F.: «La igualdad y la discriminación en la jurisprudencia constitucional», en VV.AA., *Constitución y derecho del trabajo*, *1981-1991*, *Análisis de diez años de jurisprudencia constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 161 y ss.

FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La Tributación Medioambiental*, *Teoría y Práctica*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.

FERNÁNDEZ SARASOLA, I.: «La primera Constitución española, el Estatuto de Bayona», en *la Revista de Derecho, División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*, núm. 26, 2006, págs. 89 y ss.

FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *Las constituciones históricas españolas, Un análisis histórico-jurídico*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1986.

- «El principio de igualdad jurídica y la no discriminación por razón de sexo en el Ordenamiento Constitucional Español», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. V, núm. 1, 1996, págs. 85 y ss.

- «Los principios constitucionales tributarios», en VV.AA., *El constitucionalismo en la crisis del Estado social,* Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 211 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 24ª ed., Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2004.

FIGUERUELO BURRIEZA, A.: «Igualdad y no discriminación por razón de raza», en la *Revista europea de derechos fundamentales*, núm. 11, 2008, págs. 167 y ss.

FLORINDO GIJÓN, F.: «El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», en *Crónica tributaria,* núm. 109, 2003, págs. 101 y ss.

FONTANA LÁZARO, J.: *La hacienda en la historia de España, 1700-1931*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

- *Historia de España; La época del liberalismo,* Vol. VI, Critica-Marcial Pons, Barcelona, 2007.

FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, Principios y estructura de la imposición*, Vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1987.

- *Las reformas tributarias en España, Teoría, historia y propuestas*, Crítica, Barcelona, 1990.

GÁLVEZ MUÑOZ, L. y SIEIRA MUCIENTES, S.: «Sinopsis artículo 14 de la Constitución Española de 1978», en VV.AA., *La Constitución Española de 1978*, [en línea], Congreso de los Diputados, Madrid, 2011, Disponible en la web http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=14&tipo=2 [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

GARCÍA AÑÓN, P.M.: «Representación política de las mujeres y cuotas», en *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, año 7, núm. 11, 2002, págs. 345 y ss.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Las reformas fiscales», en la *Revista española de Derecho Financiero*, *Civitas,* núm. 100, 1998, págs. 511 y ss.

- «El discurso del Método en el ámbito Hacendístico», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11, 2002, págs. 15 y ss.

GARCÍA CALVO, I.: «El Tratado de Amsterdam, Breve análisis de las modificaciones fiscales y financieras», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 15, núm. 1, 1999, págs. 1404 y ss.

GARCÍA CARRETERO, B.: «STC 295/2006, de 11 de octubre, Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española», en *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, págs. 207 y ss.

GARCÍA COSTA, F.M.: «El derecho de propiedad en la Constitución española de 1978», en *Criterio jurídico*, núm. 7, 2007, págs. 281 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 4ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Madrid, 2006.

- *Democracia, jueces y control de la Administración*, 6ª ed., Thomson-Civitas, Aranzadi, Madrid, 2009.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Supresión o reforma», en *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011, págs. 79 y ss.

- «La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la luz del derecho comunitario», en Quincena fiscal, núm. 18, 2014, págs. 134 y 135.

GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «Algunas consideraciones acerca del impuesto municipal sobre actividades económicas», en *Revista de estudios de la administración local y autonómica,* núm. 280-281, 1999, págs. 355 y ss.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria, Mitos y paradojas de un aparente conflicto», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Vol. II, núm. 14, 2002, págs. 9 y ss.

GARCÍA LUQUE, E.I.: «La actividad financiera del estado social globalizado, La prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 131, 2006, págs. 471 y ss.

GARCÍA NOVOA, C.: «La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *Veinticinco años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria, Parlamento de Cantabria, Santander, 2005, págs. 141 y ss.

GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, 2ª ed., 11ª reimp., Alianza, Madrid, 2005.

GARCÍA PRATS, F.A.: «La residencia fiscal y el Derecho Comunitario», en *Crónica tributaria*, núm. 146, 2013, págs. 153 y ss.

GARCÍA VALERA, A.: «EUROFISC, Un paso adelante en la coordinación fiscal entre los estados de la Unión Europea», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Mergablum, Sevilla, 2011, págs. 181 y ss.

GARRIDO FALLA, F.: «Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías», en *Revista de Administración pública,* núm. 100-102, fascículo 3, 1983, págs. 1997 y ss.

GARRIDO FALLA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; ... [et al.]: *Comentarios a la Constitución*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2001.

GARRIGA DOMÍNGUEZ, A.: «Igualdad, discriminación y diferencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas,* año 6, núm. 10, 2001, págs. 53 y ss.

GARRORENA MORALES, A.: «Valores superiores y principios constitucionales», en VV.AA., *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, págs. 26 y ss.

GARVÍA SOTO, R.: *Loterías, Un estudio desde la nueva sociología económica*, 1ª ed., Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 2008.

GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda de España*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

GASCÓ CASESNOVES, M.: «Principios constitucionales y su aplicación en Derecho Tributario», en *Palau 14, Revista valenciana de hacienda pública,* núm. 19, 1993, págs. 127 y ss.

GAVARA DE CARA, J.C.: *Contenido y función del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005.

- «La vinculación positiva de los poderes públicos a los derechos fundamentales», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 20, 2007, págs. 277 y ss.

GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Una manifestación polémica del principio de igualdad, Acciones positivas moderadas y medidas de discriminación inversa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

- *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 2004.

- «Contenido y función del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad, Recensión», en *Teoría y realidad constitucional,* núm. 20, 2007, págs. 681 y ss.

GOIG MARTÍNEZ, J.M.: «JUAN JOSÉ SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, Las bases constitucionales del Estado Autonómico», en *Teoría y realidad constitucional*, núm. 1, 1998, págs. 291 y ss.

GÓMEZ-ACEBO Y SOLAR, R.: «La tributación internacional en la próxima reforma fiscal», en *Actualidad jurídica aranzadi,* núm. 886, 2014, págs. 11 y ss.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M.T.: «El IRPF en España, Aspectos y evolución de la tributación familiar», en *Anuario jurídico y económico escolariense,* núm. 46, 2013, págs. 363 y ss.

GÓMEZ ORFANEL, G.: «Acciones positivas a favor de la mujer en España, Doctrina, jurisprudencia y legislación», en *Anuario de derechos humanos,* núm. 9, 2008, págs. 379 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad», en VV.AA., *El principio de igualdad en la Constitución Española, XI Jornadas de Estudio*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, págs. 1385 y ss.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: «Justicia y eficiencia impositivas en la Constitución de 1978», en VV.AA., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 13 y ss.

GOROSPE OVIEDO, J.I.: «El artículo 31.1 de la Constitución española y su proyección sobre el IRPF», en VV.AA., *Libro homenaje a Don Íñigo Cavero Lataillade*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 339 y ss.

- «STC 255/2004, de 22 de diciembre, Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable, Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)», en *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007, págs. 176 y ss.

GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, A.: «La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición», en Cont4bl3, núm. 50, 2014, págs. 20 y ss.

HELLER, H.: *Escritos políticos*, Alianza, Madrid, 1985.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: «La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas, Ejercicio 2010», en *Revista de estudios regionales*, núm. 88, 2010, págs. 45 y ss.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: «Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales», en la *Revista Boliviana de Derecho*, núm. 19, 2015, págs. 360 y ss.

HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, M.P.: «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, *Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas* [en línea], núm. 81, 1994, págs. 693 y ss., Disponible en la página web siguiente http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/81/art/art4.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

HERNÁNDEZ MOYÉS, A.: «Un análisis cuantitativo de los ingresos presupuestarios», en *Documentos de Trabajo, Departamento de Economía, Universidad Pública de Navarra*, núm. 1, 2006, págs. 1 y ss.

HERNÁNDEZ VALLE, R.: «El principio de igualdad y las omisiones legislativas», en VV.AA., *Derecho Constitucional para el siglo XXI*, *Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 635 y ss.

HERRERA MOLINA, P.M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 67, 1990, págs. 393 y ss.

- «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año nº 12, núm. 2, 1996, págs. 1033 y ss.

- *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- «STC 96/2002, de 25 de abril, Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», en *Crónica tributaria*, núm. 110, 2004, págs. 169 y ss.

- «STJUE Welte: ¿el fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el impuesto sobre sucesiones?», en *ECJ Leading Cases* [en línea], 2013, Disponible en la página web siguiente https://ecjleadingcases.wordpress.com/2013/10/22/stjue-welte-el-impuesto-sobre-sucesiones-no-puede-discriminar-a-los-no-residentes/ [Consultado el 3 de abril de 2015].

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.); ALMENAR BELENGUER, J.; GARRIDO MORA, M.; ... [et al.]: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Vol. I, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2013.

HORACIO NOVELLI, M.: «Los principios generales de la tributación en la constitución argentina», en *Crónica Tributaria*, núm. 122, 2007, págs. 121 y ss.

HUESCA BOADILLA, R. (coord.); ALMENAR BELENGUER, J.; ... [et al.]: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.

IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización tributaria en tiempo de crisis, Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 marzo», en *Estudios financieros*, *Revista de contabilidad y tributación*, *Comentarios*, *Casos prácticos*, núm. 350, 2012, págs. 5 y ss.

IGLESIAS CASAIS, J.M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: «El fraude fiscal y su amnistía, La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, págs. 195 y ss.

IGLESIAS SUÁREZ, A.; LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., GARCÍA NICOLÁS, C. y DEL ÁLAMO CERRILLO, R.: «Familia y fiscalidad en España, Cuestiones pendientes», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 17, 2009, págs. 1 y ss.

JARACH, D.: *Curso superior de Derecho Tributario,* Vol. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 3, núm. 9, 1983, págs. 71 y ss.

LASARTE ÁLVAREZ, F.J.: «El nuevo modelo de financiación automática, Aspectos jurídicos», en VV.AA., *Las reformas fiscales en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 47 y ss.

- «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Mergablum, Sevilla, 2011, págs. 21 y ss.

LAURENZO COPELLO, P.: «La discriminación en el Código Penal de 1995», en *Estudios penales y criminológicos*, Vol. XIX, núm. 19, 1996, págs. 221 y ss. págs. 393 y ss.

- «La violencia de género en la Ley Integral, Valoración político-criminal», en *Jueces para la democracia*, núm. 54, 2005, págs. 20 y ss.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en VV.AA., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 113 y ss.

LESMES ZABALEGUI, S.: «Contratación pública y discriminación positiva. Cláusulas sociales para promover la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en el mercado laboral», en *Lan harremanak, Revista de relaciones laborales,* núm. 13, 2005, págs. 53 y ss.

LÓPEZ CARBAJO, J.M.: «Situación actual y tendencias de futuro del IRPF en los países de la OCDE y de la UE, ¿Está el IRPF en una encrucijada?», en *Principios, Estudios de economía política*, núm. 3, 2005, págs. 95 y ss.

LÓPEZ CASTELLANO, F.: *Liberalismo económico y reforma fiscal, La contribución directa de 1813*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, Campus Universitario de la Cartuja, Granada, 1995.

- «Liberalismo, cambio institucional y desempeño económico, España, 1808-1814», ponencia presentada en el X Congreso de la A.E.C.P.A. [en línea], Asociación Española de Ciencia Política y de la Administración, Murcia, 2011, págs. 1 y ss., Disponible en http://www.aecpa.es/congresos/10/ponencias/113 [Consultado el 1 de febrero de 2015].

- «Las Cortes de Cádiz y la implantación del buen orden económico (1810-1814)», en *Historia constitucional, Revista electrónica de Historia Constitucional*, núm. 13, 2012, págs. 233 y ss.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos de trabajo obtenidos en el extranjero», en *Crónica tributaria*, núm. 96, 2000, págs. 79 y ss.

- «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», en *Quincena Fiscal,* núm. 12, 2007, págs. 9 y ss.

- *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008.

- «El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 141, 2009, págs. 43 y ss.

- *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional,* Marcial Pons, Madrid, 2010.

- «Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, núm. 11, 2010, págs. 47 y ss.

- «Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 15, 2011, págs. 1 y ss.

- *La doble imposición, Problemática actual*, La Ley, Madrid, 2012.

- «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Quincena* Fiscal, núm. 4, 2012, págs. 15 y ss.

- «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», en *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, págs. 149 y ss.

- Los preceptos de naturaleza tributaria en la legislación sobre extranjería tras su reforma», *en la Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, págs. 89 y ss.

- «La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria», en *La Ley Unión Europea*, núm. 3, 2013, págs. 20 y ss.

- «Premesse internazionali dell´evoluzione della sovranità tributaria», en *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 3, 2013, págs. 7 y ss.

- «Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea», en *Revista técnica tributaria*, núm. 103, 2013, págs. 33 y ss.

- «Revisión de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General», en *Crónica tributaria*, núm. 147, 2013, págs. 127 y ss.

- «La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 361, 2013, págs. 85 y ss.

- «Prospettive contemporanee dell´aplicazione della legge tributaria nello spazio», en *Diritto e practica tributaria internazionale*, núm. 4, 2014, págs. 1171 y ss.

- «Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell´integrazione fiscale europea», en *Diritto e practica tributaria*, Vol. LXXXV, Parte I, núm. 6, 2014, págs. 997 y ss.

LÓPEZ LÓPEZ, H. y ROGER CAMPIONE, T.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente eficaz», en *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 3, 2012, págs. 103 y ss.

LORENZO-REGO, I.: *El concepto de familia en Derecho español, Un estudio interdisciplinar*, 1ª ed., Bosch Editor, Barcelona, 2014.

LUCAS VERDÚ, P.: «Reflexiones en torno y dentro del concepto Constitución, La Constitución como norma y como integración política», en *Revista de estudios políticos,* núm. 83, 1994, págs. 9 y ss.

LUCHENA MOZO, G.M.: «Resolución de conflictos tributarios en el marco del intercambio internacional de información», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 421 y ss.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE, Semejanzas y diferencias», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4, 2001, págs. 1 y ss.

MACHANCOSES GARCÍA, E.: «Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular, Defensa de la regla de tributación comparada en los Convenios para evitar la Doble Imposición», en *Crónica tributaria*, núm. extra 2, 2013, págs. 3 y ss.

MANZANO RODRÍGUEZ, J.: «Los condicionantes sociopolíticos y económicos de las reformas tributarias en España durante las dos primeras décadas del siglo XX», en

*Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense*, Vol. II, núm. 20, 2000, págs. 1 y ss.

MARTÍN DELGADO, J.M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», en *Hacienda pública española*, núm. 60, 1979, págs. 61 y ss.

MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «El derecho de reembolso del responsable. El principio de no confiscatoriedad y la responsabilidad tributaria», en la *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 3, 2000, págs. 263 y ss.

MARTÍN NIÑO, J.: *La hacienda española y la revolución de 1868*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

MARTÍN QUERALT, J.B.: «El recurso de amparo en materia tributaria», en *Tribuna fiscal, Revista tributaria y financiera,* núm. 150, 2003, págs. 3 y ss.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.

MARTÍNEZ DE PISÓN, J.A. (dir.); COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); BÁEZ MORENO, A. (coord.) y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L´HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (coord.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2010.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 55, 1987, págs. 605 y ss.

- *Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal*, XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, Vigo, 2012.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J.M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª ed., Iustel, Madrid, 2015.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta, Un informe de 1976*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

MARTÍNEZ SOSPEDRA, M: «Las fuentes de la Constitución de 1876, Continuidad y cambio en el constitucionalismo español del siglo XIX», en la *Revista de derecho político,* núm. 8, 1981, págs. 71 y ss.

- «El Estatuto de Bayona, Originalidad e imitación en la primera Constitución española», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 58-59, 2007, págs. 95 y ss.

MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.J.: «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», en *Crónica tributaria*, núm. 151, 2014, págs. 115 y ss.

MARTORELL LINARES, M.A.: «La política económica en el reinado de Alfonso XII, Una década tranquila», en *Ayer, Revista de historia contemporánea,* núm. 52, 2003, págs. 151 y ss.

MASBERNAT, P.: «Justicia y sistema tributario, Una mirada desde la perspectiva inglesa», en *Díkaion*, año 28, vol. 23, núm. 1, 2014, págs. 135 y ss.

MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2009.

MATEOS BUSTAMANTE, J.: «Derecho y Matemáticas, Igualdad formal e Igualdad material» [en línea], 2012, Disponible en http://www.golpesdereves.com/2012/02/derecho-y-matematicas-igualdad-formal-e_22.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

MEDINA MUÑOZ, M.A.: «La reforma constitucional de 1845», en *Revista de estudios políticos,* núm. 203, 1975, págs. 75 y ss.

MÉNDEZ CORTEGANO, I.J.: «Consideraciones sobre armonización y coordinación fiscal europea, La experiencia práctica en el control tributario del Impuesto sobre el Valor Añadido», en VV.AA., *Unión Europea, Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Mergablum, Sevilla, 2011, págs. 173 y ss.

MENÉNDEZ MORENO, A.: «El alcance de la reserva de ley en materia tributaria y las haciendas locales», en VV.AA., *La distribución del poder financiero en España, Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid, 2014, págs. 219 y ss.

- *Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, 15ª ed., Thomson Reuters-Lex Nova, Aranzadi, Navarra, 2014.

MERCADER UGUINA, J.L.: «Algunas reflexiones sobre el modelo social de la Constitución española 25 años después», en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, núm. 40, 2002, págs. 167 y ss.

MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Problemas actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001.

MIRANDA PÉREZ, A.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Tomo III, 1997, págs.1289 y ss.

MONTILLA MARTOS, J.A.: «El mandato constitucional de promoción de la igualdad real y efectiva en la jurisprudencia constitucional, Su integración con el principio de igualdad», en VV.AA., *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, págs. 437 y ss.

- «Principio de igualdad y Estado social, La discriminación positiva en la justicia europea y en la justicia constitucional española», en VV.AA., *El constitucionalismo en la crisis del estado social*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 87 y ss.

MORAGA GARCÍA, M.A.: «La igualdad entre hombres y mujeres en la Constitución Española de 1978», en la *Feminismo/s, Revista del Centro de Estudios sobre la Mujer de la Universidad de Alicante*, núm. 8, 2006, págs. 53 y ss.

MOSQUERA MONELOS, S.: «Derecho a la igualdad y medidas de garantía en el Proyecto de Ley Orgánica de igualdad», en el *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006, págs. 769 y ss.

MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J.: *El coste para la Administración Pública de las obligaciones tributarias*, Tecnos, Madrid, 2012.

MUÑOZ CARMONA, I.: «STC 33/2006, de 13 de febrero, Conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF», en *Crónica tributaria*, núm. 132, 2009, págs. 234 y ss.

NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill-Interamericana de España, Madrid, 1997.

NIETO MONTERO, J.J.: «El artículo 31 de la Constitución española», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, págs. 369 y ss.

NOGUEIRA ALCALÁ, H.: «El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas», en el *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006, págs. 799 y ss.

OLIVER ARAUJO, J.: «La Constitución Republicana de 1931», en *Dereito, Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. VI, núm. 1, 1997, págs. 107 y ss.

OLIVERO, E.: «La igualdad jurídica» [en línea], Disponible en la página web siguiente http://proyectointegradobilingue.blogspot.com.es/2012/06/la-igualdad-juridica.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

OLLERO TASSARA, A.: *Discriminación por razón de sexo, Valores, principios y normas en la jurisprudencia constitucional española*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1999.

OROZCO SOLANO, V.: «El principio de no discriminación en materia tributaria y su protección multinivel en el escenario europeo y el costarricense», en *Revista judicial*, [en línea], Escuela Judicial "Lic. Edgar Cervantes Villalta", Poder Judicial de Costa Rica, núm. 111, 2014, págs. 1 y ss., Disponible en http://sitios.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/ [Consultado el 31 de agosto de 2015].

ORTIZ DÍAZ, J.: «Estado Constitucional y Derecho Administrativo», en VV.AA., *Derecho Constitucional para el siglo XXI, Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 509 y ss.

ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *La nueva Ley General Tributaria, Comentarios prácticos a su articulado*, Tecnos, Madrid, 2005.

OSSORIO CRESPO, E.: «Así fue… La Constitución de 1812», en *La ventana de la Agencia*, *Agencia Tributaria española, Portal de educación cívico-tributaria* [en línea], 2005, págs. 16 y ss., Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/CONSTITUCION_1812.pdf [Consultado el 31 de enero de 2015]

OTERO PARGA, M.M.: *Valores constitucionales, Introducción a la Filosofía del Derecho, Axiología jurídica*, Servicio de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1999.

- «Los valores superiores en la Constitución española XXV años después», en VV.AA., *La Constitución Española de 1978 en su XXV aniversario*, Bosch, Barcelona, 2003, págs. 1233 y ss.

PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV.AA., *Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 y ss.

- «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 88, 1995, págs. 629 y ss.

PALOMO VÉLEZ, D.I.: «Amparo constitucional en España, Estudio sobre una experiencia de dulce y agraz», en *Estudios constitucionales, Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, año 5, núm. 1, 2007, págs. 395 y ss.

PARDO LÓPEZ, M.; RUBIO FERNÁNDEZ, E.M.; GÓMEZ MANRESA, F. y ALFONSO SÁNCHEZ, R.: «La Igualdad, Artículo 14 de la Constitución Española de 1978», en la asignatura *Derecho Constitucional III* [en línea], Universidad de Murcia, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho, 2011, págs. 1 y ss., Disponible en http://ocw.um.es/cc.-juridicas/derecho-constitucional-iii/material-de-clase-1/tema-2.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

PATÓN GARCÍA, G.: «Análisis de la STC 193/2004, de 4 de noviembre, El principio de igualdad tributaria y el Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Vol. I, núm. 3-4, 2005, págs. 49 y ss.

- «Sobre el enjuiciamiento constitucional de la igualdad tributaria», en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 1ª ed., Vol. I, Tomo XV, paraf. 7, 2006, págs. 2773 y ss.

- «La Interpretación del Principio de Igualdad Tributaria según el Tribunal Constitucional Español» [en línea], en la *Revista Jurídica Online*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas, Universidad Católica de Guayaquil, Ecuador, 2010, págs. 211 y ss., ver

http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=666&Itemid=57 [Consultado el 20 de julio de 2015].

- «La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales», en VV.AA., *Intercambio internacional de información tributaria, Avances y proyección futura,* 1ª ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 177 y ss.

- *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, 1ª ed., I.A.T.A. y S.U.N.A.T., Lima, 2012, pág. 33.

PAUNER CHULVI, C.: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: *Derechos fundamentales,* 4ª ed., Sección de publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1986.

PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *Justicia financiera y crisis económica*, CEU Ediciones, Madrid, 2012.

PEDROSA ORTEGA, C.: «Economía en la Unión Europea, Reseña», en *Revista de Estudios Empresariales, Segunda época*, núm. 1, 2008, págs. 102 y ss.

PEÑA ALONSO, J.L.: «El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Un debate abierto», en VV.AA., *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, Revista Jurídica de Castilla y León, Junta de Castilla y León, Valladolid, 2003, págs. 507 y ss.

PÉREZ AYALA, A.: «La I República, marco político y proyecto constitucional», en *Revista de estudios políticos,* núm. 105, 1999, págs. 29 y ss.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Las cargas públicas: principios para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, págs. 87 y ss.

- «La imprecisión jurisprudencial sobre la naturaleza jurídica de los principios del art. 31.1 de la Constitución Española. Sus consecuencias», en *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, núm. 37, 2007, págs. 513 y ss.

PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2011.

PÉREZ DEL RÍO, M.T.: «Principio de no discriminación y acción positiva, Comentario a la parte III del plan de igualdad de oportunidades para la mujer 1988-1990», en *Documentación laboral*, núm. 25, 1988, págs. 55 y ss.

- «Principio de igualdad y derecho positivo, Discriminación directa, indirecta y acción positiva», ponencia presentada en el seminario celebrado bajo el título *Principio de igualdad, discriminación y acción positiva* [en línea], Emakunde-Instituto Vasco de la Mujer, Vitoria, 1997, págs. 68 y ss., Disponible en la web http://www.emakunde.euskadi.net/contenidos/informacion/pub_informes/es_emakunde/adjuntos/biblio_tema_digit_es.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

- «Transversalidad de género y acción positiva en el ámbito comunitario», en *Lan harremanak, Revista de relaciones laborales,* núm. 13, 2005, págs. 35 y ss.

- «Discriminación indirecta, acción positiva y transversalidad de género», conferencia pronunciada en la *V Asamblea de la Asociación de mujeres investigadoras y tecnológicas* [en línea], A.M.I.T., Sevilla, 2006, págs. 1 y ss., Disponible en http://amit-es.org/assets/files/publi/teresa_%20perez_2006.pdf [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, 3ª ed., CISS, Valencia, 2006.

PÉREZ LUÑO, A.E.: «Sobre los valores fundamentadores de los derechos humanos», en VV.AA., *El fundamento de los derechos humanos*, Editorial Debate, Madrid, 1989, págs. 279 y ss.

- *Dimensiones de la igualdad*, 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2007.

- *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, 10ª ed., Tecnos, Madrid, 2010.

PÉREZ PORTILLA, K.: *Principio de igualdad, Alcances y perspectivas*, [en línea], 1ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2005, Disponible en http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1589 [Consultado el 1 de diciembre de 2014].

PÉREZ ROYO, F.: «Más que una amnistía», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 154, 2012, págs. 9 y ss.

- *Curso de Derecho Constitucional*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2014.

- *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 24ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2014.

PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria*, *de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, Jurúa, Paraná, 2010.

PONS, P.M.: «Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades, Impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores», en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 39, 2015, págs. 66 y ss.

PONT MESTRES, M.: «La justicia tributaria y su formulación constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 31, 1981, págs. 365 y ss.

- *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Vol. II, Servei de Publicacions, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1987.

- «Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXXIX, núm. 203, 1989, págs. 1087 y ss.

PORTILLO NAVARRO, M.J.: «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la Reforma tributaria Silenciosa de Flores de Lemus», en *Anales de derecho, Universidad de Murcia*, núm. 15, 1997, págs. 129 y ss.

- *Reformas tributarias y recaudación en la región de Murcia y en España*, 1ª ed., Servicio de Publicaciones, Universidad de Murcia, Murcia, 1998.

- «Desde la contribución de inmuebles de cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles, Evaluación histórica, situación actual y perspectivas del futuro», en *Documentos, Institutos de Estudios Fiscales,* núm. 14, 2010, págs. 1 y ss.

PRIETO SANCHÍS, L. (coord.); ... [et al.]: *Introducción al Derecho*, 4ª ed., Ediciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Cuenca, 1996.

PRO RUIZ, J.: «Ocultación de la riqueza rústica en España (1870-1936), Acerca de la fiabilidad de la estadística sobre la propiedad y uso de la tierra», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 13, núm. 1, 1995, págs. 89 y ss.

PUEYO MASÓ, J.A.: «El principio constitucional de igualdad tributaria», en VV.AA., *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 273 y ss.

PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1972.

REQUERO IBÁÑEZ, J.L...: «Constitucionalidad y marco jurídico de la Ley sobre igualdad efectiva entre mujeres y hombres», en *Aequalitas, Revista jurídica de igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres*, núm. 20, 2007, págs. 22 y ss.

REY MARTÍNEZ, F.: *El derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

- «El principio de igualdad y el derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo», en *la Ley, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 2000, págs. 1719 y ss.

- «El derecho fundamental a no ser discriminado por razón de sexo», en *Cuadernos de derecho judicial*, núm. 3, 2004, págs. 23 y ss.

- «El devaluado derecho de propiedad privada», en *Persona y derecho, Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y Derechos Humanos*, núm. 55, 2006, págs. 959 y ss.

- «La discriminación múltiple, una realidad antigua, un concepto nuevo», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 28, núm. 84, 2008, págs. 251 y ss.

REYES REYES, V.: «El principio jurídico de igualdad», en el *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Jurídica*, núm. 33, 2004, págs. 167 y ss.

RIBES RIBES, A.: «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *Revista técnica tributaria*, núm. 88, 2010, págs. 93 y ss.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución, Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en la *Revista Española de Derecho Constitucional*, Vol. II, año 12, núm. 36, 1992, págs. 9 y ss.

- «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 100, 1998, págs. 593 y ss.

- «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», en la *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13, 2005, págs. 235 y ss.

- *Discurso Investidura Doctor Honoris Causa*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2006.

- «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica, Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 142, 2009, págs. 379 y ss.

- «El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial», en la *Revista española de Derecho* Constitucional, año 30, núm. 89, 2010, págs. 253 y ss.

- *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)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.: «Unidad de jurisprudencia, igualdad y seguridad jurídica», en *Anales de la academia matritense del notariado*, Tomo XXXVIII, 1999, págs. 389 y ss.

- «Igualdad y no discriminación en el empleo», en *Derecho y conocimiento, Anuario jurídico sobre la sociedad de la información y del conocimiento*, núm. 1, 2001, págs. 463 y ss.

RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F.: *Igualdad y discriminación*, Tecnos, Madrid, 1986.

ROMERO GARCÍA, F.: *El valor sistema tributario, Acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005.

ROLDÁN BARBERO, F.J.: «La Unión Europea y la soberanía de España», en *Revista de derecho constitucional europeo,* núm. 12, 2009, págs. 239 y ss.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R.: *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1988.

ROZAS VALDÉS, J.A.: «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública,* Vol. XLVII, núm. 246, 1997, págs. 943 y ss.

- «Una disposición valenciana relativa al ISD declarada inconstitucional, Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337-2013», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 386, 2015, págs. 201 y ss.

RUBIO GUERRERO, J.J. y BARROSO CASTILLO, B.: «Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 15, 2004, págs. 1 y ss.

RUBIO LLORENTE, F.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Introducción», en la *Revista española de Derecho Constitucional*, año 11, núm. 31, 1991, págs. 9 y ss.

- *Derechos fundamentales y principios constitucionales*, 1ª ed., Ariel, Barcelona, 1995.

- «La igualdad en la aplicación de la ley», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, págs. 145 y ss.

- *La forma del poder, Estudios sobre la Constitución*, 3ª ed., Vol. III, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2012.

- «Derechos fundamentales, principios estructurales y respeto por la identidad nacional de los Estados miembros de la Unión Europea», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 17, 2013, págs. 515 y ss.

RUIZ ALMENDRAL, V.: «La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria, a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos "Ökosteuer"», en *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, págs. 175 y ss.

RUIZ HIDALGO, C.: «El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias, Propuestas de reforma del IVA», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 11, 2014, págs. 1 y ss.

RUIZ MIGUEL, A.: «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Doxa, Cuadernos de filosofía del derecho*, núm. 19, 1996, págs. 39 y ss.

- «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *El principio de igualdad*, Dykinson, Madrid, 2000, págs. 155 y ss.

RUIZ ZAPATERO, G.G.: « ¿Por qué el Tribunal Constitucional puede mantener en un recurso de amparo (STC 91/2007) preceptos tributarios qué el previamente ha declarado inconstitucionales, sin infringir los artículos 14 y 24 -además del 31- de la CE?», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* núm. 12, 2007, págs. 25 y ss.

- « ¿Tendrá el recurso de amparo tributario "trascendencia constitucional"?», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* núm. 17, 2008, págs. 9 y ss.

SÁEZ MIGUEL, P.: «Liberalismo y conservadurismo en la Rioja», en *Berceo*, núm. 157, 2009, págs. 119 y ss.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

- *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ GALIANA, C.M.: «Principios constitucionales financieros que informan la Hacienda de las Comunidades Autónomas», en *Revista de estudios jurídicos*, núm. 6, 2005, págs. 329 y ss.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 29, núm. 1, 2013, págs. 13 y ss.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: «La doble imposición internacional», en *Revista de treball, economía i societat*, núm. 16, 2000, págs. 25 y ss.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: «Medidas tributarias anticrisis de España, Análisis específico de la amnistía fiscal», en *Revista de Derecho (Valdivia)* [en línea], Vol. XXVI, núm. 1, Chile, 2013, págs. 95 y ss., Disponible en http://www.scielo.cl/pdf/revider/v26n1/art05.pdf [Consultado el 21 de agosto de 2014].

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «El intercambio internacional de información tributaria, Perspectivas de una nueva significación de este instrumento», en *Crónica tributaria*, núm. 114, 2005, págs. 91 y ss.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012, págs. 101 y ss.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª ed., 1ª reimp., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991.

SANTOS, F.L.: *Diferenciación y discriminación, La desigualdad constitucional e inconstitucional*, [en línea], 17 de diciembre de 2011, Disponible en la web http://www.estudiojuridicolingsantos.com/2011/12/diferenciacion-y-discriminacion-la.html [Consultado el 1 de diciembre de 2014]).

SERRA CRISTÓBAL, R.: «Nuevos tiempos en las relaciones entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en España, ¿De las desavenencias a una relación dialogada?», en *Anuario iberoamericano de justicia constitucional,* núm. 18, 2014, págs. 371 y ss.

SERRANO ANTÓN, R.: « El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE, Origen e implementación en un marco internacional y globalizado», en *Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho*, [en línea], Pontificia Universidad Católica de Perú, núm. 72, 2014, págs. 45 y ss., Disponible en http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9770 [Consultado el 31 de agosto de 2015].

SERRANO GONZÁLEZ, A.: «El principio de igualdad ante la ley en la jurisprudencia del Tribunal Cosntitucional», en VV.AA., *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Seminario de profesores de la Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza,* Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 1985, págs. 31 y ss.

SIMON ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

SORIANO RODRÍGUEZ, S.H.: «De la igualdad constitucional, Parte I», en *Realidad, Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, núm. 80, 2001, págs. 137 y ss.

SORIANO TORRES, M.T.: *El principio de igualdad y no discriminación en las relaciones entre el estado español y las confesiones religiosas, Especial referencia al régimen jurídico-tributario* [en línea], dirigida por María Isabel Barral Sánchez, Tesis Doctoral, Universidad

de la Laguna, Departamento de Derecho Privado, 1998, págs. 1 y ss., Disponible en ftp://tesis.bbtk.ull.es/ccssyhum/cs78.pdf [Consultado el 1de diciembre de 2014].

SUAY RINCÓN, J.: *El principio de igualdad en la Justicia Constitucional*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.

- «La igualdad en la aplicación de la ley, La doctrina del Tribunal Constitucional», en *Poder Judicial*, Vol. II, núm. 4, 1986, págs. 95 y ss.

- «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en VV.AA., *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, 1ª ed., Tomo II, Civitas, Madrid, 1991, págs. 837 y ss.

TAJADURA TEJADA, J.: «Los principios constitucionales ante el desafío de la globalización», en VV.AA., *Derecho constitucional para el siglo XXI, Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Vol. I, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 225 y ss.

TAPIA C., J.: «Bases para un debido proceso tributario, Tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes», en *Revista chilena de derecho*, Vol. XXXII, núm. 2, 2005, págs. 329 y ss.

TEDDE DE LORCA, P.: «Cambio institucional y cambio económico en la España del siglo XIX», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 12, núm. 3, 1995, págs. 525 y ss.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente, Una perspectiva constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 100, 1998, págs. 691 y ss.

TOMÁS FONT DE MORA, M.A.: «El preámbulo de la Constitución de 1845», en la *Revista de derecho político,* núm. 39, 1994, págs. 81 y ss.

TORRES DEL MORAL, A.: « ¿Qué igualdad?», en la *Revista de Derecho Político,* núm. 44, 1998, págs. 77 y ss.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 18, núm. 1, 2002, págs. 479 y ss.

URREA CORRES, M.: «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario europeo, Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Ramondín/Comisión de las Comunidades Europeas», en *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* año 6, núm. 12, 2002, págs. 525 y ss.

URRETAVIZCAYA AÑORGA, I.: «Jornadas sobre el Sistema de distribución de competencias, Crónica de la IVª Semana de Derecho Público», en *Revista vasca de Administración pública, Herri-Ardura Iaritzazko Euskal Aldizkaria*, núm. 36 (I), 1993, págs. 317 y ss.

URIOL EGIDO, C. y BOSCH CHOLBI, J.L.: «Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales: un ejemplo paradigmático, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de noviembre de 2002, considera que el plazo del art. 60.4 del RGIT es de caducidad», en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 10, 2004, págs. 121 y ss.

VALDÉS COSTA, R.: «Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria», en la *Revista española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 73, 1992, págs. 5 y ss.

VALLEJO POUSADA, R.: «El impuesto de consumos y la resistencia antifiscal en la segunda mitad del siglo XIX, Un impuesto no exclusivamente urbano», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 14, núm. 2, 1996, págs. 339 y ss.

- «Actores y naturaleza de la reforma tributaria de 1845», en *Revista de economía aplicada,* Vol. VII, núm. 21, 1999, págs. 5 y ss.

- «Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852», en *Revista de Historia Económica-Journal of Iberian and Latin American Economic History,* año 19, núm. 1, 2001, págs. 53 y ss.

VARONA ALABERN, J.E.: «Extrafiscalidad y justicia tributaria», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, págs. 181 y ss.

VARONA ALABERN, J.E. y DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en VV.AA., *Estudios*

*de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1629 y ss.

VELARDE FUERTES, J.: «Fabián Estapé Rodríguez, La reforma tributaria de 1985, Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos», en *Revista española de control externo*, Vol. IV, núm. 10, 2002, págs. 193 y ss.

VELASCO CABALLERO, F.: «Crónica de jurisprudencia en procesos sobre inconstitucionalidad de leyes, en aspectos no competenciales», en VV.AA., *La libertad ideológica*, *Actas de las VI Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 125 y ss.

VERGARA SANDOVAL, R.: «Los principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia», en VV.AA., *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a D. Eusebio González García*, 1ª ed., Tomo I, Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, págs. 127 y ss.

VILLACORTA MANCEBO, L.: *Principio de igualdad y Estado Social, Apuntes para una relación sistemática*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 2006.

VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de las rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991», en *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, núm. 288, 2007, págs. 95 y ss.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «Comentarios sobre un precepto olvidado, El artículo cuarto de la Ley General Tributaria», en *Hacienda pública española,* núm. 32, 1975, págs. 145 y ss.

ZAGREBELSKY, G.: *Historia y Constitución*, Trotta, Madrid, 2005.

ZOCO ZABALA, M.C.: «Sobre el término de comparación en la aplicación del principio de igualdad», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 26, núm. 77, 2006, págs. 321 y ss.

- «Mandato de igualdad ante la ley en la Constitución Española y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, Un estudio comparado», ponencia presentada en las *IV Jornadas Internacionales sobre Derechos Humanos y Libertades Fundamentales,* celebradas bajo el título *Constitución y Carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea* [en línea], Universidad de Zaragoza, Facultad de Derecho, 2002, págs. 1 y ss., Disponible en http://www.unizar.es/derecho/doctorado_humanos/jornadas4.html [Consultado el 21 de enero de 2015].

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF, Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero», en la *Revista española de Derecho Constitucional,* año 9, núm. 27, 1989, págs. 163 y ss.

ZUBIRI ORIA, I.: «Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea, Causas y efectos», en *Hacienda pública española*, Monográfico, Tendencias de reforma fiscal, 2001, págs. 13 y ss.