

25. CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y HACIENDA PÚBLICA

Violeta RUIZ ALMENDRAL

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

Juan J. ZORNOZA PÉREZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

*Taxes are what we pay for civilised society*¹

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y CONSTITUCIÓN FINANCIERA.—II. LA VERTIENTE DEL GASTO PÚBLICO: LA JUSTICIA EN EL GASTO COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. LA ASIGNACIÓN EQUITATIVA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS.—III. LA VERTIENTE DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.—1. Impuestos y Estado: el mito de la propiedad.—2. La opción por una financiación fundamentalmente *tributaria* del gasto público.—A) Equivalencia frente a capacidad económica: la preferencia por la financiación *impositiva*.—B) Los impuestos en particular: el problema de la justicia tributaria.—V. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN: CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y CONSTITUCIÓN FINANCIERA

En los Estados de nuestro entorno, la primera norma del ordenamiento jurídico que nos indica los criterios para ordenar las necesida-

¹ Juez Holmes, en *Compañía de Tabacos v. Collector of Internal Revenue* (1927) 275 U.S. 87 (en 100).

des colectivas o públicas y la forma de reparto del poder financiero es la Constitución, dentro de la que es posible localizar una *constitución económica* y una *constitución financiera o fiscal*. En este sentido, tempranamente el Tribunal Constitucional español (en adelante, TC) señalaba, en relación a la primera, que: «En la Constitución española de 1978, a diferencia de lo que solía ocurrir en las Constituciones liberales del siglo XIX y de forma semejante a lo que sucede las más recientes Constituciones europeas, existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la “Constitución económica o Constitución económica formal”, al que ya desde el Preámbulo se refiere la CE cuando garantiza la existencia de un “orden económico y social justo”» (STC 1/1982). En definitiva, el modelo de sistema económico impuesto por la Constitución, el de economía social de mercado o economía mixta, implica, además de la coexistencia de la empresa privada y del sector público, que el Estado no se limita a regular el funcionamiento del sistema económico sino que también actúa en la producción social con el fin de conseguir determinados objetivos como son el pleno empleo o el desarrollo económico. Como se afirmaba en el voto particular a la STC de 16 de noviembre de 1981 (sobre la ley vasca que regulaba el centro de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías), «el concepto de constitución económica designa el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica o, dicho de otro modo, para el orden del proceso económico. En ella se definen el orden económico en sus fundamentos esenciales y se establecen normas que sirvan de parámetros para la acción de los operadores económicos». RAMALLO MASSANET, 1996.

Por su parte, la Constitución financiera o Constitución fiscal hace referencia a la función de la Hacienda y al conjunto de deberes y límites que se imponen a la actividad financiera del Estado y demás entes públicos en su doble contenido de obtención de ingresos y de realización de gastos. Es decir, sienta las reglas de juego de la financiación del modelo de Estado definido o quizá pergeñado por la Constitución. A estas normas o reglas del juego se dedican las líneas que siguen, cuyo objeto es simplemente tratar de ordenar algunas de las cuestiones fundamentales a tener en cuenta en la relación entre Constitución económica y Hacienda pública. A partir de esta idea, el objeto del trabajo se desarrollará desde dos perspectivas esenciales; la primera (II), para recordar el papel del gasto público, y la especial importancia de la financiación de los derechos económicos y sociales, así como su evidente íntima conexión con el ingreso y la segunda (III), para realizar un acercamiento a las opciones de justicia en la vertiente de los ingresos tributarios. En esta parte final, y teniendo en cuenta que la idea de justicia tributaria se ha cristalizado en una serie de principios constitucionales más o menos

específicos, se hará mención, *ad exemplum*, a algunas opciones concretas de instrumentos tributarios.

II. LA VERTIENTE DEL GASTO PÚBLICO: LA JUSTICIA EN EL GASTO COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. LA ASIGNACIÓN EQUITATIVA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

Lo realmente destacable en lo que se refiere a la justicia en el gasto público, desde la perspectiva de nuestra Constitución, es su expresa incorporación en la Norma fundamental en conexión con la vertiente de los ingresos, lo que constituye en su momento una relevante novedad constitucional. Por ello, conviene llamar especialmente la atención sobre el significado del mandato constitucional contenido en el art. 31.2 de la Constitución española, según el cual «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos»; y ello aunque sólo sea porque el gasto público ha sido siempre una de las principales palancas de transformación social, de intervención en la economía y configuración social.

Dicho precepto, que constituye una de las más interesantes y profundas innovaciones de la Constitución de 1978 en materia financiera, tuvo su origen en la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado², inspirada en un trabajo de A. RODRÍGUEZ BEREJO, sobre el Anteproyecto de Constitución en el que, ante la evidencia de que la conculcación de los derechos económicos y sociales «más que directamente se producirá, en su caso, indirectamente, bien a través de la inaplicación del precepto constitucional [...] bien [...] a través de la política presupuestaria de gasto público, convirtiéndolos en mera declaración retórica o demagogia de buenos propósitos», proponía limitar la actuación de los poderes públicos consagrando una norma (principio de justicia en el gasto público) que vinculase jurídicamente, incluso ante el Tribunal Constitucional, el ejercicio del poder financiero en lo que se refiere a la asignación de los recursos públicos³.

Siendo ése el origen del precepto, no extrañará que lo consideremos fundamental para la determinación de la función constitucional de la Hacienda pública, máxime cuando se ha afirmado que el art. 31.2 de la Constitución española, en conexión con el mandato de su art. 9.2 puede ser el origen de una nueva concepción constitucional del derecho, como un derecho de signo positivo que comprometa a los poderes públicos a promover programas de actuación orientados a la consecución de los

² Para su fundamentación y posterior tramitación parlamentaria *vid.* DE JUAN ASENJO, 1984, pp. 239 y ss. Por otro lado, esta enmienda, según reconoce su autor, FUENTES QUINTANA, tiene su origen en el artículo de RODRÍGUEZ BEREJO, 1978.

³ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, 1978, pp. 356 y 357.

objetivos sociales del Estado, escribiendo que dicha disposición constitucional significa «un paso decisivo al juridificar un principio capaz de abrir camino hacia aquellos objetivos sociales» plasmados en los reiterados principios rectores de la política social y económica⁴.

Posiblemente, como ha señalado F. PÉREZ ROYO, tales afirmaciones implican depositar demasiadas esperanzas en una simple declaración jurídica, aún dotada de rango constitucional⁵; pero lo que resulta igualmente claro es que no puede privarse de todo sentido al mandato incorporado al citado art. 31.2 de la Constitución que permite, cuando menos, resaltar el papel que la Hacienda pública ha de cumplir al servicio de la realización de esos derechos económicos y sociales, de esos principios rectores en que se concreta dicho carácter social del Estado español.

Para tratar de precisar el papel a esos efectos de la Hacienda pública hay que partir, necesariamente, del marco político e institucional que la Constitución diseña, pues de él se deducen algunos principios jurídicos que imponen límites y deberes a los órganos estatales a quienes se encomiendan funciones financieras y, por lo que ahora nos interesa, la realización del gasto público. RAMALLO MASSANET, 1996.

Así, en la Constitución española, ese marco institucional⁶ aparece diseñado en una serie de preceptos en cuyo análisis no vamos a detenernos, pero que conviene recordar; serían el art. 1.1 que contiene la cláusula del Estado social, el art. 9.2 que proclama la exigencia de que la libertad e igualdad de todos los ciudadanos sean efectivas, imponiendo a los poderes públicos el promover las condiciones y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, el art. 31 que consagra los principios de justicia financiera en el ingreso y gasto públicos, los arts. 40.1 y 131 que asignan a los poderes públicos la promoción del progreso social y económico y la distribución más equitativa de la renta y, finalmente, los arts. 39 a 52, que incorporan los derechos económicos y sociales como principios rectores de la política social y económica. Y de tales preceptos, entre los que existe una hilación lógica y funcional, una línea continua que iría desde el concepto de Estado social al principio de equidad en el reparto del gasto público⁷, se desprendería así una configuración de la Hacienda pública que debe coadyuvar a la configuración social, fundamentalmente mediante una asignación de los recursos públicos que, para resultar constitucionalmente legítima, deberá ser equitativa, conforme a los principios rectores de las políticas económicas y sociales que la propia Constitución establece.

⁴ La cita es de DE JUAN ASEÑO, 1984, p. 240.

⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, 1988, p. 130.

⁶ Según la construcción que, con mayor amplitud, efectúa RODRÍGUEZ BEREJO, 1983, pp. 75 y ss. y 87.

⁷ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, 1983, pp. 76-77 y 87; PÉREZ ROYO, 1988, p. 141; ZORNOZA PÉREZ, 1988, p. 50; RAMALLO MASSANET, 1996.

Porque creemos que el principio de equitativa distribución del gasto público contenido en el art. 31.2 de la Constitución española de 1978, sólo adquiere todo su sentido en conexión con el catálogo de derechos económicos y sociales consagrados en la misma, como instrumento de tutela y garantía jurídica para los ciudadanos frente a toda la actividad prestacional de los poderes públicos, garantizando niveles mínimos de prestación de bienes y servicios públicos y unas determinadas preferencias y prioridades; precisamente las que el texto constitucional define al recibir dicho catálogo de derechos. En este sentido, el citado art. 31.2 de la Constitución permite dar por resueltos los problemas relativos a la posibilidad de dotar o no de cobertura constitucional al principio de justicia en el gasto público, trasladando el debate al análisis de una cuestión distinta: la determinación de las vías que posibiliten la efectiva penetración del principio a nivel normativo y de los mecanismos de tutela aptos para remover los obstáculos y sancionar las contravenciones que en relación al mismo se produzcan⁸.

Precisar el contenido de dicho principio de justicia no es en absoluto sencillo, porque a pesar de que su reparto conforme a criterios de equidad es siempre exigible, no todos los gastos públicos son divisibles, de modo que es difícil saber respecto a algunos de ellos, por su naturaleza o finalidad, cómo podrían distribuirse entre los ciudadanos en razón a un estricto criterio material de justicia⁹; al margen de que hay una parte de tales gastos públicos, como son los de capital o inversión, que no es ya que sea difícil, sino que puede resultar inoportuno someterlos siempre a la rigidez de un principio de justicia en el gasto¹⁰. No obstante, existen otro tipo de gastos, los que pueden denominarse gastos sociales, respecto de los que es clara la conveniencia de su sometimiento al principio de justicia examinado o, si se prefiere, respecto de cuya distribución puede emitirse un juicio de valor suficientemente fundado con arreglo a los parámetros constitucionales. En efecto, respecto de tales gastos sociales no plantea excesivos problemas el establecer que es un gasto justo o equitativo, con otras palabras, no resulta excesivamente difícil definir los criterios orientadores de la justicia en el gasto.

Porque tales cuestiones reciben respuesta analizando el orden de valores de la propia Constitución, las opciones que en ella se han manifestado de uno u otro modo, primordialmente al formular los denominados principios rectores o criterios orientadores de la actividad económica y social (también la de gasto público) de los poderes del Estado. Así, se ha señalado en la doctrina¹¹ que a la hora de determinar cuándo nos encontramos

⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, 1980, p. 108.

⁹ Según ha señalado ORÓN MORATAL, 1995, pp. 36-37, matizando la opinión expresada en ZORNOZA PÉREZ, 1988, p. 50.

¹⁰ Así lo reconoce RODRÍGUEZ BEREJO, 1983, p. 88.

¹¹ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, 1979, pp. 77 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, 1983, pp. 88 y ss.; posteriormente GARCÍA MONCÓ, 1990, y ORÓN MORATAL, 1995, pp. 71 y ss.

ante un gasto justo desde el punto de vista del art. 31.2 de la Constitución, ha de acudir a las normas constitucionales que consagran los derechos económicos y sociales, considerando justos en nuestro ordenamiento, a título de ejemplo, los gastos efectuados para la satisfacción de las necesidades públicas a que se refieren los arts. 27 (derecho a la educación), 35.1 (derecho al trabajo), 40 (pleno empleo, formación y readaptación de profesionales, seguridad e higiene en el trabajo), 44 (derecho a la cultura y promoción de la investigación), 47 (derecho a la vivienda), etc.

De este modo la fórmula de «asignación equitativa de los recursos públicos» recibe su contenido propio. Un contenido que no puede ser divergente respecto de los fines que se fijan en la Constitución económica. Dicho de otro modo, un contenido que se desprende del análisis de los fines que al Estado se asignan en el texto constitucional, plasmando en un conjunto de derechos y libertades entre los que ocupan un lugar de primer orden los derechos económicos y sociales en sus variadas formulaciones. Y así el principio de justicia en el gasto adquiere un significado global, al establecer criterios objetivos para la actuación de los poderes públicos, proporcionando una nueva garantía del cumplimiento de los valores superiores que se concretan o traducen en el conjunto de los derechos fundamentales, entendidos en su vertiente institucional. Se pone de manifiesto de este modo que la función de equidad en la asignación de los recursos públicos encuentra una concreción, unas determinaciones específicas, en el catálogo de fines de la política económica y social del Estado que contempla la propia Constitución, lo que puede resultar de interés dada la diversa protección que su art. 53 establece respecto de los diferentes Capítulos de su Título I.

Y si la equitativa distribución del gasto público ha de traducirse como venimos diciendo, no cabe duda de que los Presupuestos y las leyes que los aprueban están llamados a ser uno de los instrumentos básicos para el control de la actividad de los poderes públicos en el cumplimiento de la función promocional y de prestación que la Constitución les encomienda, al hacer posible un juicio global acerca del sistema de gastos públicos. Porque, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 27/1981, de 20 de julio y 66/1987, de 21 de mayo, la Ley de Presupuestos es en la actualidad mucho más que una previsión contable, «un vehículo de dirección y orientación de la política económica y social que corresponde al Gobierno». De ahí que sea en el ámbito de los Presupuestos donde podrán hacerse valer periódicamente, como directrices vinculantes o pretensiones jurídicas, los derechos económicos y sociales que la Constitución recoge como principios rectores de la política económica y social¹², de los que deriva una vinculación cualitativa de los recursos públicos¹³. Podrán hacerse valer,

¹² Cfr. BASSOLS COMA, 1985, p. 101.

¹³ En este sentido ORÓN MORATAL, 1995, pp. 62 y ss.

para empezar, en la propia discusión de los contenidos de los Presupuestos y en la tramitación parlamentaria, que a través de la publicidad y la participación de los grupos sociales puede generar mecanismos de protección jurídica propios de esos derechos fundamentales sociales, pues el legislador no goza de una libertad absoluta en sus decisiones relativas a la asignación de los recursos públicos, sino que debe respetar el contenido indisponible de los derechos constitucionales, limitación a la que no escapan los derechos de contenido prestacional, máxime cuando son concreción y garantía de ejercicio de otros derechos fundamentales¹⁴. Ello naturalmente al margen de que el control sobre la justicia del gasto termine por dar una nueva relevancia a la función presupuestaria del Parlamento, al aportar un criterio jurídico —con todas las limitaciones que se quiera— que sirva de referencia en el momento de emitir un juicio sobre la propuesta de Presupuestos del Gobierno y la fijación de prioridades en ella contenida. Porque la existencia de ese criterio jurídico pone de manifiesto con absoluta evidencia que las elecciones en materia de gasto, las elecciones presupuestarias, sólo pueden efectuarse dentro de un ámbito limitado. Hay así, un *minimum* constitucionalmente garantizado; vid.: RAMALLO MASSANET, 1996.

Además, también resulta claro que la conexión entre el principio de justicia en el gasto y los derechos económicos y sociales hace posible otro tipo de control de características similares al enunciado. Porque al trasladarse el problema de la realización de tales derechos al ámbito que le es propio y en el que se deciden realmente tales cuestiones; esto es, al ámbito de la definición de los programas, del volumen y distribución del gasto, al ámbito presupuestario, se hace posible el examen del grado de cumplimiento de los objetivos de justicia por parte del Tribunal de Cuentas, cuyo apoyo y colaboración con las Cortes Generales es decisivo para que éstas puedan desempeñar un papel significativo en el control de la política económica y social del Gobierno.

Ello no puede, sin embargo, considerarse suficiente, puesto que tales mecanismos de protección indirecta, relacionados con los procesos de toma de decisiones y su control, no bastan para superar la consideración de las decisiones de gasto como materia puramente política. De ahí que se haya resaltado que el principio constitucional de asignación equitativa de los recursos públicos comporta como primera exigencia la de garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas¹⁵, lo que entronca con la protección del contenido esencial mínimo e indisponible de los derechos de prestación a que se refería la STC 16/1994 y que respecto al derecho a una Seguridad Social pública, proclamado en el art. 41

¹⁴ En ese sentido, respecto a un derecho prestacional, de necesaria delimitación legal, como es el de justicia gratuita, reconocido en el art. 119 de la Constitución española, vid. la STC 16/1994, de 17 de febrero.

¹⁵ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, 1982, p. 32.

de la Constitución española, permite identificar una auténtica «garantía institucional» (SSTC 32/1981, 26/1987 y 76/1988) que preservaría «un núcleo o reducto indisponible por el legislador», con independencia de que sea constitucionalmente legítimo «modular la acción protectora del sistema, en atención a circunstancias económicas y sociales que son imperativas para preservar la propia viabilidad y eficacia de aquél» (STC 37, 1994, de 10 de febrero). Y, más allá del concreto supuesto a que se ha hecho mención, ello supondría afirmar la existencia de una garantía constitucional de un mínimo existencial, conectado al reconocimiento de la dignidad de la persona, de un mínimo de servicios sociales y de atenciones¹⁶; lo que no debe parecer excesivo si tenemos presente con C. STARCK, que, aunque el ámbito del mínimo existencial dependerá de los estándares económicos y financieros generales, la exigencia de deberes de prestación jurídico-constitucionales del Estado sólo respecto de ese mínimo existencial no constituye una pretensión desmesurada respecto del Presupuesto del Estado¹⁷.

De otro lado, a la hora de avanzar en el análisis de los mecanismos de protección jurídica del principio de justicia en el gasto que examinamos, ha de tenerse bien presente que su consagración se produce en el art. 31.2 de la Constitución, situado en el Capítulo Segundo de su Título I. Porque de ello se deriva su carácter «vinculante» para todos los poderes públicos, lo que supone un incremento de la eficacia de «informar» las actuaciones de dichos poderes que se reconoce a los derechos económicos incorporados a los principios rectores de las políticas sociales y económicas¹⁸.

Además, junto a la garantía de la reserva de ley, las instituciones y principios incorporados al citado Capítulo Segundo del Título I se benefician de la protección jurisdiccional a través del recurso de inconstitucionalidad, en el que podría invocarse directamente el derecho a la asignación equitativa de los recursos públicos y, de modo indirecto, los derechos económicos o principios rectores que, por encima de su valor jurídico propio, permiten concretar el sentido de esa justa o equitativa distribución del gasto. No obstante, deben reconocerse las dificultades con que tropieza la aplicación del principio de justicia en el gasto en el marco del recurso de inconstitucionalidad, hasta el punto de que se considera que su efectivo control quedará reducido a la eliminación de normas claramente arbitrarias o irracionales¹⁹. En efecto, las posibilidades de actuación por esa vía no pueden ser excesivas si se recuerdan los argumentos antes expuestos respecto a la limitación de los recursos del Estado social y la imposibilidad de convertir las Constituciones en catá-

¹⁶ Cfr. en ese sentido CAZORLA PRIETO, 1979, p. 56.

¹⁷ Cfr. STARCK, 1976, p. 522.

¹⁸ Sobre ello llama la atención PÉREZ ROYO, 1988, p. 137.

¹⁹ De nuevo cfr. PÉREZ ROYO, 1988, p. 139.

logos interminables de prestaciones que sería imposible atender; sobre todo si se tiene en cuenta el parecer del Tribunal Constitucional que ha reconocido como «el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles» (STC 77/1985, de 27 de junio). Además, ha de tenerse en cuenta que la propia naturaleza de las instituciones afectadas se presta mal a un control de constitucionalidad que quiera, como es obligado, respetar el esquema de distribución de poderes o competencias; porque la finalidad de ese control no podría ser otra que la de afirmar la existencia de derechos de prestación o participación, y como advierte STARCK, si los tribunales constitucionales pudiesen por vía interpretativa deducir tales derechos de otros principios o derechos constitucionales, entonces deberían simultáneamente estar en condiciones de procurarse capacidad de influencia sobre el Presupuesto del Estado y sus prioridades; al margen de que en la comprobación de la política presupuestaria desde tal punto de vista se producirían conflictos entre los distintos derechos sociales de prestación, cuya solución provocaría dificultades irresolubles a la dogmática de los derechos fundamentales²⁰.

En este sentido, debemos concordar con quienes afirman la imposibilidad de justificar sobre la base de la procedencia constitucional de los derechos sociales, la existencia de verdaderas situaciones subjetivas activas frente al Estado, es decir, de verdaderos derechos subjetivos frente a éste que se concretaran en los denominados derechos de participación social o derechos sociales de participación en las prestaciones públicas (*Teilhaberechte*). En efecto, ese tipo de construcciones, para las que se ha intentado encontrar apoyo en algún pronunciamiento aislado del Tribunal Constitucional Federal Alemán, no ha merecido la aprobación de la jurisprudencia constitucional española que, por ejemplo, en la STC 6/1981, de 16 de marzo, sostiene que del derecho a la libertad de expresión, en relación con el principio del Estado social, no es legítimo deducir un «derecho de prestación» que legitime a los profesionales a exigir de los poderes públicos la creación o el mantenimiento de medios de comunicación a través de los cuales puedan expresar sus opiniones o comunicar información²¹; y, todavía con mayor rotundidad, en la STC 86/1985, de 10 de julio, ha declarado que el art. 27.9 de la Constitución «en su condición de mandato al legislador no encierra, sin embargo, un derecho subjetivo a la prestación pública».

Ese rechazo a la construcción de derechos constitucionales a las prestaciones públicas, que es mayoritario en la doctrina, resulta lógico si se considera la limitación de medios del Estado, pues de afirmarse la

²⁰ Cfr. STARCK, 1976, p. 518; en ese sentido, entre nosotros, con referencia a las opiniones de TOMANDL y HERZOG, *vid.* GARCÍA MACHO, 1982, p. 103.

²¹ Cfr. al respecto PÉREZ ROYO, 1984, p. 179.

existencia de tales derechos de participación en las prestaciones sociales, las Constituciones se transformarían en un catálogo inagotable de requerimientos al Estado que éste se vería imposibilitado de cumplir en su conjunto, sencillamente por lo limitado de sus medios, por la dependencia de sus recursos²².

Por ello, si queremos huir del más puro voluntarismo jurídico, deberemos abandonar tales intentos, aunque ello no suponga, pese a todo, privar de valor jurídico a los derechos sociales. De un lado, porque de la transformación que los tradicionales derechos de libertad experimentan en el ámbito del Estado social se han derivado construcciones de gran interés, tendentes a deducir derechos prestacionales a partir de los derechos fundamentales clásicos²³; y, de otro, porque, como ha afirmado K. HESSE²⁴, que un derecho constitucional no pueda ser considerado como derecho de participación en las prestaciones públicas, en el sentido de derecho individual o derecho subjetivo, no implica privarle de sentido, porque cuando menos —en virtud de su consagración constitucional— se constituirá en directriz objetiva y medida de la planificación de la voluntad de los órganos políticos y, en particular, del poder legislativo. Así sucede, desde luego, con los derechos económicos y sociales incorporados al Capítulo III del Título I de la Constitución española, que operan como «criterios materiales vinculantes para el legislador o, en su caso, la Administración»²⁵ de forma que todo acto legislativo ha de ser conforme a los mismos como condición de su legitimidad constitucional.

Ahora bien, aun reconociendo tales dificultades, no creemos que sea imposible el control de constitucionalidad sobre la base del reiterado principio de justicia en el gasto público, aunque su toma en consideración haya de producirse de forma indirecta. Porque una cosa es la decisión sobre el volumen de recursos que haya de destinarse al cumplimiento de los distintos fines del Estado, que será variable en función de la escasez de sus recursos y de la propia concepción política del Gobierno, aspecto éste sobre el que efectivamente no parece posible el control de constitucionalidad; y, frente a ello, otra cosa bien distinta son los criterios últimos que deben orientar la acción del Estado, otra cosa son esos fines, que poseen un valor estable a través de la exigencia de justicia en el gasto y su concreción constitucional en los principios rectores, sobre los que no hay la misma capacidad de disposición por parte de los legisladores ordinarios en sus decisiones de gasto. Así, una vez adoptado el compromiso

²² Sobre tal argumentación, con mayores referencias PAREJO ALFONSO, 1983, pp. 55 y 57; en la doctrina financiera y tributaria alemana se llega a conclusiones semejantes, con relación, en concreto, al derecho a la cultura en HEUER, 1984, pp. 99 y ss.; de mayor amplitud es el razonamiento de STARCK, 1976, p. 517.

²³ En este sentido *vid.* STARCK, 1976, pp. 516 y ss. y conclusiones en p. 526, donde señala los requisitos que deben cumplirse para que dicho intento sea jurídicamente factible.

²⁴ Cfr. HESSE, 1988, p. 120, Rdn. 298.

²⁵ Cfr. PAREJO ALFONSO, 1983, p. 87.

de financiación por parte del Estado, a través de la consignación de las correspondientes partidas en los Presupuestos, resulta perfectamente posible el control sobre la justicia en la distribución de los gastos. Porque allí donde existe un compromiso financiero del Estado, el control que la jurisdicción constitucional puede efectuar respecto de la justicia en el gasto ya no conlleva una invasión del ámbito de competencias presupuestarias del Parlamento. Así lo entiende, en la doctrina alemana, en cuyo ordenamiento constitucional —conviene recordarlo— no se recogen expresamente los derechos fundamentales sociales, C. STARCK, que admite incluso la posibilidad de construir en esos casos, sobre la base del principio de igualdad, derechos de participación social derivados ²⁶.

Y ello es perfectamente lógico si tenemos presente que una vez comprometidos los medios financieros, la determinación de los fines del Estado no puede efectuarse con absoluta libertad por el poder político, porque la escasez de los recursos estatales conduce inevitablemente a que la distribución de dichos medios financieros se convierta, de una cuestión de criterios políticos, en una cuestión de ejecución de derechos fundamentales y, por tanto, de interpretación ²⁷; con lo que se produce una juridificación de las decisiones relativas al concreto destino del gasto, una juridificación de lo que tradicionalmente ha sido considerado el ámbito de lo político de la que deriva una mayor garantía de los derechos fundamentales sociales, aunque sea a costa de correr el riesgo de un cierto desplazamiento de competencias en favor de la jurisdicción constitucional.

Sin magnificar el sentido de la fórmula constitucional que consagra el principio de justicia en la distribución del gasto público, es preciso reconocer que ofrece una innegable potencialidad en orden a la garantía de los derechos económicos y sociales recogidos como principios rectores en la Constitución española de 1978. En este sentido, el simple hecho de su formulación en el texto constitucional y la posibilidad que dicho texto ofrece para su interpretación en el contexto de los derechos fundamentales y, más en concreto, de los derechos económicos y sociales supone un paso adelante, porque como señalara D. BELL ²⁸, aunque se está todavía lejos de reconocer el papel del Estado en la corrección de todas las desigualdades económicas y sociales y lo concretado haya sido poco, lo decisivo históricamente es el hecho de que se ha adoptado un compromiso social normativo, y esto es en gran medida irreversible.

Porque el reconocimiento constitucional de tales derechos, aunque sea como simples principios orientadores o cláusulas generales, implica la aceptación de un conjunto de valores cuya realización deberá ser, sin duda, no inmediata y plena, sino relativa e históricamente factible, en función de los niveles generales de prosperidad, pero que no pueden

²⁶ Cfr. STARCK, 1976, pp. 525-526.

²⁷ En ese sentido GARCÍA MACHO, 1982, p. 115.

²⁸ Cfr. BELL, 1977, p. 214.

estar permanentemente sometidos a discusión, porque forman ya parte integrante de nuestra cultura. En efecto, una Constitución no es sólo un texto jurídico, sino que es también la expresión de una determinada situación de desarrollo social y cultural de un pueblo, que asume determinados valores y, de acuerdo con ellos, se fija determinados objetivos²⁹ que, por ello, no sólo adquieren un determinado valor jurídico, sino que pasan a integrarse en la conciencia de la sociedad, contribuyendo a conformar los valores de los individuos que la integran, su sensibilidad hacia su realización o transgresión, etc.

Precisamente por ello, no cabe sino reconocer, a modo de conclusión, que la realización de la justicia financiera, de esa justicia relativa a la equitativa distribución del gasto público y a la efectividad de los derechos sociales que reclaman la intervención del Estado, no es pese a su reconocimiento constitucional un problema reducible a lo puramente jurídico³⁰. Porque, como señalara N. BOBBIO³¹, su solución depende de un determinado desarrollo de la sociedad y, como tal, desafía incluso a la Constitución más avanzada y pone en crisis al más perfecto mecanismo de garantía jurídica.

De ahí la relevancia del precepto en cuestión, el art. 31.2 de la Constitución española, como elemento central en la definición del papel de la Hacienda pública en la Constitución económica, máxime si se consideran las vinculaciones que el art. 31 establece entre ingresos y gastos como instrumento de la Hacienda pública para el cumplimiento de sus funciones en el orden constitucional porque, como ya se anunciara en la introducción de este trabajo, el principio de justicia en el gasto público debe completarse con su correlato natural, que no es otro que el de justicia en los ingresos públicos. Es evidente que la fórmula del Estado social tiene importantes consecuencias para toda la configuración de la Hacienda pública en sus dos vertientes: la del ingreso y la del gasto. Si como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento, es también clara la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado. Y en este sentido, es esencial prestar atención a los términos en que se plantea la relación entre propiedad y sistema tributario, partiendo de las palabras del TC, en la STC 18/1984, de 7 de febrero (FJ. 3.º), donde se señala que «la Constitución [...] al establecer en su art. 1.1 la norma que configura al Estado como social y democrático de Derecho, está afirmando un principio que se ajusta a una realidad propia del mundo occidental de nuestra época y

²⁹ Para esta concepción, que extiende a los derechos fundamentales, HÄBERLE, 1994, pp. 102 y ss.

³⁰ En este sentido ZORNOZA PÉREZ, 1994, pp. 285 y ss.

³¹ Cfr. BOBBIO, 1981, p. 27.

que trasciende a todo el orden jurídico [...] la interacción entre Estado y Sociedad, destacada por la doctrina, produce consecuencias muy diversas en el mundo del Derecho [...] El reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social —reflejado en diversos preceptos de la Constitución— conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que *dota de una trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos —especialmente de los de contenido patrimonial, como el de propiedad— y al cumplimiento de determinados deberes —como los tributarios*»³².

III. LA VERTIENTE DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

1. IMPUESTOS Y ESTADO: EL MITO DE LA PROPIEDAD

En los Estados democráticos de nuestro entorno las discusiones acerca del sistema tributario ocupan el centro emocional de todas las campañas electorales, y buena parte de la vida política. En coherencia con ello, las reformas de impuestos, y en especial las que afectan a aquellos especialmente visibles, a menudo influyen decisivamente en las decisiones electorales de los ciudadanos. Que el sistema tributario tenga tal importancia demostrada debería ser algo en sí mismo positivo, sino fuera porque a menudo las cuestiones centrales se quedan extramuros del debate, que se plantea así en términos peligrosamente sesgados. Por ejemplo, porque la discusión se centra en cantidades a tanto alzado, que no son relacionadas directamente con el nivel de gasto público. Se pierde de vista así que la pregunta acerca de si se deben subir o bajar los impuestos, o tal o cual impuesto en particular, está consustancialmente unida a la pregunta de *en relación con qué* es preciso bajar o subir los impuestos. O bien porque, de forma incluso inconsciente, se toma como punto de partida una definición del derecho de propiedad que aparece desvinculada del Estado, de manera que el sistema impositivo aparece como una intrusión en la esfera privada que debe ser limitada, o que al menos requiere una especial justificación. Por otro lado, y pese a ser evidente que las cuestiones tributarias entroncan directamente con el problema de la justicia, lo cierto es que no han generado debates en profundidad a nivel de la ciudadanía, como los que sí se han producido en otros temas como la libertad religiosa, el aborto o la eutanasia. Esto se debe seguramente a la existencia, a menudo fomentada, de una importante confusión acerca de los efectos que una u otra política tributaria puedan tener, al margen de que pueda haber importantes desacuerdos en torno a la idea de justicia distributiva que se persigue³³.

³² La cursiva es nuestra.

³³ Llamam la atención sobre este déficit de debate, o de su pobreza argumental MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 4 y ss.

Gran parte de la confusión existente acerca del sistema tributario tiene su origen en que no es posible llegar a conclusiones definitivas sobre la justicia tributaria, sin tener en cuenta la vertiente del gasto público, y el papel de la propiedad en el sistema, porque parece claro que «no es legítimo referirse a unos derechos de propiedad básicos, esto es, «antes de impuestos», con el objetivo de evaluar políticas tributarias, cuando todas las cifras que se manejan son el producto de un sistema al que los tributos se encuentran inextricablemente unidos»³⁴. Esto no significa que no se pueda discutir sobre el sistema tributario *en sí mismo*. Es posible, pero siempre que se tenga en cuenta que falta la otra parte de la historia, por lo que las conclusiones de justicia a que se lleguen en relación con la vertiente de los ingresos nunca podrán ser definitivas.

Y es que, en definitiva, la afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos, que pueda ser tomado como base para analizar la justicia del sistema tributario, es seguramente uno de los «mitos» que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Si se examina con cierto detenimiento el significado de la herramienta tributaria, no resulta excesivamente complicado llegar a esta conclusión, pues la propiedad privada es sencillamente incomprensible si se considera de forma aislada de un sistema tributario. Por otro lado, la asunción de la existencia de un derecho de propiedad como una concepción moral prepolítica o que preexiste al Estado está basada realmente no en la idea de recompensa (*moral desert*) sino en la de derecho (*moral entitlement*), por la misma lógica de su preexistencia a la organización estatal³⁵.

Esto se explica desde dos perspectivas distintas y complementarias; la primera, y más evidente, es que el tributo financia el sistema jurídico necesario para que el reconocimiento de los derechos de propiedad, y en suma, el tráfico jurídico generador de riqueza, sea posible. Por eso, «la obligación tributaria es el correlato natural del sistema», de forma que «capacidad de actuación jurídica (*Rechtstfähigkeit*) y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda»³⁶.

En suma, el Estado participa en el éxito económico de los ciudadanos que él mismo ha contribuido a generar, lo cual es un elemento imprescindible para cambiar la aproximación al análisis del sistema tributario en su relación con la propiedad. En consecuencia, con las palabras del Tribunal Constitucional alemán, no puede hablarse de la autonomía privada como un «coto de caza» con finalidades no ya independientes, sino opuestas, a las del Derecho tributario, ya que «en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades finan-

³⁴ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 9.

³⁵ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 66.

³⁶ WALZ, 1980, p. 36 («*Rechtstfähigkeit und Steuerpflicht sind Ober- und Unterseite derselben Medaille*»), y pp. 31 a 37.

cieras fundamentalmente a través de una participación, mediante los tributos, en el éxito de la actividad económica privada»³⁷.

Desde la segunda perspectiva, la imbricación entre propiedad y sistema tributario se produce porque el segundo sirve para definir la primera, en tanto que supone una respuesta a la pregunta acerca del reparto de la riqueza en la sociedad. La propiedad privada no es, en definitiva, más que una convención jurídica, que se codefine con ayuda del propio sistema tributario, o una consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos³⁸.

Esta visión permite afirmar que un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone alteración alguna de la propiedad, sino que meramente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta³⁹. En este sentido, un sistema tributario cumple dos funciones fundamentales: establece una división entre propiedad pública o privada, más o menos ficticia, pero que se diferencia fundamentalmente por la disponibilidad y el control sobre esta propiedad y, segunda función, representa un papel central para determinar cómo se distribuirá la riqueza social entre distintos individuos, tanto en forma de propiedad en sí, como de beneficios provistos por el Estado⁴⁰. Esta idea no es incompatible con afirmar que el reconocimiento de un mínimo de propiedad privada es esencial como mecanismo para garantizar a los ciudadanos la expresión de su libertad, en la construcción de HEGEL, lo que entronca con la dignidad de la persona reconocida en el art. 10 de la Constitución española⁴¹. Pero sin olvidar que, en palabras de KIRCHHOF, «el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad y la libertad de empresa»⁴².

Esta relación simbiótica entre propiedad y sistema tributario se comprende en toda su extensión si se tiene en cuenta que, en última instancia, la mencionada participación del Estado en el éxito individual de los ciudadanos con el objetivo de promover el bien común refleja un cierto «reparto del trabajo», en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero, se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio. El

³⁷ BVerfG, BStBl. II 1995, pp. 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, p. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio (Vermögensteuer). Vid. esta idea también en el Tribunal Supremo Australiano: «las normas tributarias forman parte del sistema jurídico en el cual el comercio se incentiva y protege»; *FCT v. Spotless* 95 A.T.C. 4775. En la doctrina, *vid.* entre otros: RAMALLO MASSANET, 1996, BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 55.

³⁸ MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 8 y ss. En realidad, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, véase también concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

³⁹ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 63.

⁴⁰ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 76.

⁴¹ HEGEL (*The Philosophy of Right*, 1821, seccs. 41 a 53), comentado en MURPHY y NAGEL, 2002, p. 45.

⁴² KIRCHHOF, 1999, pp. 109 y ss., y 2001, p. 13.

sistema funciona partiendo de que el ciudadano es egoísta y busca su propio interés. Es lo que MURPHY y NAGEL denominan «motivos personales y valores políticos: la división moral del trabajo»⁴³, donde el antagonismo de intereses es sólo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado.

Si esto es así, todo análisis de justicia debe partir de la renta post-impuesto, para luego examinar si el sistema que la generó —sistema legal, organización social, etc.— es justo y legítimo. El orden de prioridad en el estudio será por ello precisamente el contrario que el que se propugna generalmente: primero va el sistema, que incluye impuestos, luego la propiedad, que es posible gracias a ese sistema⁴⁴.

Por ello, y como ya se ha adelantado, hablar de justicia en materia tributaria siempre será un análisis incompleto y limitado, pues la vara de medir definitiva viene dada exclusivamente a partir del examen de la vertiente de los ingresos y de los gastos. Otra cosa es tener una «visión miope» o sesgada de la realidad⁴⁵, ya que «función del Estado, volumen del gasto público y reparto de ese gasto a través de distintos instrumentos entre los ciudadanos son tres temas que difícilmente pueden desvincularse»⁴⁶. Por eso la aproximación a la justicia desde la perspectiva de los ingresos siempre será necesariamente parcial.

2. LA OPCIÓN POR UNA FINANCIACIÓN FUNDAMENTALMENTE *TRIBUTARIA* DEL GASTO PÚBLICO

La configuración político constitucional del Estado español como social y democrático, al atribuirle la intervención en la economía y en la configuración de la sociedad, acarrea elevadas necesidades de gasto que, a su vez, requieren de la articulación de sistemas de recursos financieros que proporcionen niveles adecuados de ingresos públicos. Entre dichos recursos financieros, teóricamente disponibles para el sostenimiento de los gastos públicos, son los tributos la figura que parece más adecuada para procurar los ingresos necesarios para financiar el Estado social o Estado del bienestar, de ahí que sea sobre todo a partir del siglo XX cuando los tributos representarán la mayor fuente de ingresos de los Estados⁴⁷.

Ciertamente, los tributos no son el único recurso financiero público, pues la Constitución expresamente reconoce y regula el patrimonio

⁴³ MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 70 a 73.

⁴⁴ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 33.

⁴⁵ MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 14 y 15, aunque esta idea se repite a lo largo de libro, en relación con distintas teorías sobre justicia e imposición.

⁴⁶ RAMALLO MASSANET, 2002, p. 10.

⁴⁷ NEUMARK, 1970, pp. 6 y ss.

público como fuente de ingresos (art. 132), que expresamente se caracteriza como recurso financiero de las Comunidades Autónomas (art. 157). No es éste el momento de entrar en discusiones sobre la función financiera del patrimonio público, pues la carencia de recursos naturales y la progresiva desaparición del patrimonio empresarial rentable —como consecuencia, fundamentalmente, de los procesos de liberalización de servicios públicos, tradicionalmente encomendados a empresas públicas, y de posterior privatización de dichas empresa— ha determinado su paulatina pérdida de importancia como fuente de financiación pública, que sólo conserva en determinadas Haciendas locales. Junto a ello, siempre habría que considerar los argumentos derivados de la igualdad y la libertad de empresa, que desaconsejan el empleo de esta clase de recursos como fuente de financiación⁴⁸, dificultada igualmente por la atención en la gestión del patrimonio al cumplimiento de otros fines preferentes, distintos de los financieros, como los de carácter ambiental, que inspiran la gestión del patrimonio natural, o la difusión de la cultura, que inspiran la gestión del patrimonio histórico-artístico, etc.

También el crédito público, cuyo régimen establece el art. 135 de la Constitución y que se menciona en el art. 157 en relación a las Comunidades Autónomas, supone una fuente de financiación de primera importancia, prácticamente insuprimible en la generalidad de los sistemas, pese a sus conocidas limitaciones que, en el ámbito comunitario europeo, son consecuencia fundamentalmente de la aprobación del Pacto de Estabilidad, regulado por dos Reglamentos del Consejo (1466/97 y 1467/97) y una Resolución del Consejo Europeo, que desarrollan y hacen efectivas las reglas de política fiscal contenidas en el art. 104C del Tratado de Maastricht, con el fin de alcanzar situaciones de estabilidad presupuestaria, y establecer procedimientos adecuados para sancionar su incumplimiento.

En todo caso, más allá del reflejo que dicha normativa europea ha encontrado en España, a través de la legislación sobre estabilidad presupuestaria, lo que interesa ahora destacar es que en nuestro sistema constitucional no existen límites expresos a la obtención de ingresos procedentes del crédito público, del estilo de los previstos en el art. 115.1 de la Ley Fundamental de Bonn⁴⁹, por lo que el endeudamiento público

⁴⁸ BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 61 y ss.

⁴⁹ En que se establece que «los ingresos provenientes de créditos no podrán superar la suma de los gastos para inversiones previstos en el presupuesto, no admitiéndose excepciones sino para contrarrestar una alteración del equilibrio económico general»; sobre los numerosos problemas de interpretación de dicha cláusula, conectada con las exigencias de equilibrio económico general a que alude el art. 109.2 de la *Grundgesetz* y con el principio de equilibrio presupuestario del art. 110.1 de la propia Ley Fundamental *vid.*, por todos, PIDUCH, 1980, Art. 115, Anm. 26 ss., interpreta como una prohibición de excesiva financiación del plan presupuestario a través del crédito; sobre dichos límites constitucionales al recurso a la deuda puede verse también, con mayores referencias, HEUER, 1984, Art. 115, Anm. 9 ss.

sigue teniendo una importancia nada desdeñable como fuente de financiación, a pesar de la consecución de presupuestos equilibrados en los últimos años. La inexistencia de tales límites constitucionales al endeudamiento, podría conducirnos a afirmar su carácter de recurso financiero prácticamente insuprimible en la práctica, de modo que la existencia de límites cuantitativos al empleo del crédito público sólo sería posible a través de la previa afirmación de la existencia de limitaciones al volumen de gasto público⁵⁰. Y ello porque si la apelación al endeudamiento para la cobertura del gasto público es necesaria en la medida en que los recursos no crediticios se muestren insuficientes a tal fin, sólo si se limita el gasto podría limitarse el empleo del endeudamiento, que aparece vinculado al déficit previa o coetáneamente fijado en la Ley de Presupuestos.

En este sentido se ha podido afirmar que la legitimidad del empréstito deriva de su inevitabilidad, porque «la colectividad está obligada a modernizar, a desarrollar las inversiones en materia de servicios públicos y es aquí donde el recurso al mercado financiero es, a la vez, legítimo y recomendado. El recurso al crédito es inevitable y fatal en el sentido de que bruscamente los gastos presupuestarios sobrepasan las posibilidades del contribuyente»⁵¹; afirmaciones que, obviamente, no resuelven el problema que nos planteamos, porque al margen de su carácter polémico, únicamente explican el porqué del endeudamiento, pero carecen de significado respecto de la posibilidad de establecer límites cuantitativos al mismo.

No obstante, en ellas se ofrece una línea argumental que conviene analizar, al plantear el problema de los límites al endeudamiento público en términos de una cierta alternatividad entre el empleo de dicho tipo de recursos y los de naturaleza tributaria, situando la cuestión en los términos en que creemos debe plantearse, esto es, examinando el papel del recurso crediticio en el marco del sistema de ingresos públicos para deducir de los principios inspiradores de dicho sistema los límites aplicables a dicho recurso.

De acuerdo con este planteamiento, resulta inevitable la referencia a los principios establecidos en el art. 31.1 de la Constitución que, al menos de forma implícita, contiene los principios inspiradores del conjunto del sistema de ingresos del Estado, al menos si se comparte que entre el endeudamiento y los tributos existe una cierta relación de alternatividad. En efecto, es evidente que tributo y endeudamiento constituyen recursos de los que dispone la Hacienda para subvenir a la financia-

⁵⁰ Limitaciones que, como es sabido, no sólo son inexistentes en los textos constitucionales, sino que resultan ciertamente complicadas en su articulación teórica, como han demostrado las discusiones en la literatura americana tras la propuesta del presupuesto equilibrado del Estado de California; *vid.* al respecto MOORE y PENNER, 1980, en especial pp. 80 y ss.

⁵¹ Cfr. LAUFENBURGER, 1956, p. 314.

ción de las necesidades públicas, lo cual hace que exista, desde una vertiente teleológica, una identidad entre ambos institutos; pero no es menos obvio que ese fin común se realiza a través de mecanismos jurídicos distintos, no sólo por su estructura, sino fundamentalmente por los principios a que responden. En este sentido, puede decirse que los tributos —*rectius* el sistema tributario— se conciben como el medio principal de obtención de ingresos en el texto constitucional, cuyo art. 31.1 considera que la contribución general al sostenimiento de los gastos públicos ha de realizarse fundamentalmente a través de un sistema tributario justo; mientras que el endeudamiento ha tenido —y conserva, en gran medida— un carácter accesorio, de manera que su utilización no puede producirse en condiciones de igualdad con los que podríamos denominar «recursos ordinarios», quedando legitimada sólo en la medida en que esos medios ordinarios de financiación del gasto público devienen insuficientes.

De este modo, el crédito público no se configuraría como recurso alternativo, sino marginal, de la Hacienda pública, porque nuestro texto constitucional se ha decantado por el tributo como medio principal de financiación del gasto público, razón por la que se detiene en la enumeración de unos principios materiales que no aparecen referidos a los restantes recursos de la Hacienda, al menos de forma explícita y sin perjuicio de que puedan tener un cierto carácter inspirador respecto de los mismos, al proporcionar una idea global del significado de la justicia en el ingreso de todos los recursos y, por tanto, también del endeudamiento público, ya que, consagrándose un principio de justicia financiera en su conjunto, no cabe pensar que ésta se realiza en el tributo y en el gasto pero no en el resto de los recursos de la Hacienda.

De acuerdo con ello, nuestra Constitución reclamaría la construcción de un sistema equilibrado de ingresos, de un sistema que, como se señalara en la doctrina alemana, ha de basarse en la prioridad de la financiación tributaria (*Priorität einer Steuerfinanzierung*), lo que supondría un primer límite jurídico al empleo del endeudamiento o, para ser más exactos, un límite a la excesiva financiación del plan presupuestario a través del crédito público⁵².

En todo caso, aunque la opción constitucional a favor de una financiación fundamentalmente tributaria del gasto público es también una exigencia de la lógica económica, pues sólo los tributos garantizan una financiación sostenida, imprescindible para acometer las tareas públicas derivadas de la función del Estado, que no dificulte el desarrollo de la economía ni afecte a la estabilidad financiera, existen argumentos adicionales para sostener la preferencia constitucional por una finan-

⁵² En ese sentido interpreta la cláusula del art. 115 de la *Grundgesetz* PIDUCH, 1980, art. 115, Anm. 26 ss.

ciación principalmente tributaria y, específicamente, donde el impuesto tenga mayor peso específico frente al resto de categorías (tasas y contribuciones especiales), pues es generalmente aceptado que el impuesto es el instrumento con mejor capacidad, o más idóneo, para hacer efectivos los principios de justicia tributaria establecidos en el art. 31 de la Constitución, plasmados en la constitución económica. Esto no significa que se deba renunciar al resto de figuras tributarias, pues de hecho hay también motivos, como la mayor facilidad de su recaudación, que abogan por la coexistencia de tributos no personales, indirectos, etc., pero en la lógica constitucional, debe hacerse efectiva una preferencia por los impuestos que, tradicionalmente, mejor cumplen los principios de justicia tributaria. Esta preferencia deberá plasmarse cuantitativamente —éstos deberán constituir la mayoría de los ingresos tributarios— y cualitativamente, dichos impuestos deberán además estar informados en su estructura por los citados principios de justicia⁵³. En este sentido, se ha afirmado que el Estado impositivo es un elemento imprescindible de unión entre Estado de Derecho y Estado social⁵⁴, en coherencia con la necesaria imbricación entre igualdad material y Estado de Derecho.

Partiendo de esta idea, en las líneas que siguen se analizarán dos grupos de problemas relacionados con la configuración constitucional de la Hacienda pública en la perspectiva de los ingresos tributarios, una vez que hemos dicho que existe una preferencia constitucional por esta clase de financiación, porque dada dicha preferencia, la configuración del sistema tributario se convierte en elemento central para determinar la función real de la Hacienda pública al servicio de los objetivos de justicia que el art. 31 establece. Con este objetivo, se examinarán los argumentos que tradicionalmente se han empleado, en primer lugar, para defender un sistema tributario formado principalmente por impuestos, y en segundo lugar, para explicar la generalizada preferencia por determinadas formas de imposición directa, como por ejemplo la que recae sobre la renta personal o sobre las adquisiciones lucrativas, por ser éstas consideradas en mejor medida susceptibles de generar justicia tributaria. Por último, el fenómeno de los tributos extrafiscales, o que cumplen fines de ordenación, merecerá una atención diferenciada, en tanto que su importancia ha crecido sustancialmente en los últimos años, coincidiendo además con las bajadas de presión fiscal concentradas en los tributos «clásicos».

⁵³ Así, afirmaba FRIAUF (1977/78, 43), que «nuestra comunidad política debe ser un Estado impositivo para poder ser un Estado de Derecho». BIRK y ECKHOFF, 2000, pp. 55 y ss. *Vid.* los fundamentos dogmáticos y el desarrollo del Estado impositivo en HEUN, 2000, pp. 11 y ss. También el Tribunal Constitucional alemán lo menciona como principio; entre otras: BVerfGE 78, 249 (pp. 266 y ss). Sobre esta postura en la doctrina alemana, véase en nuestro país BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 108 y ss.

⁵⁴ FORSTHOFF, 1954, pp. 31 y ss.; *vid.* Comentario de BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 31 y ss.

El momento es pertinente, pues abundan estudios y propuestas que apuntan a una financiación de los gastos públicos mediante tributos que se articulen más en función del beneficio individual obtenido, que en relación con una idea genérica de capacidad económica⁵⁵. Por otro lado, la proliferación de tributos extrafiscales o, dentro de los tributos clásicos, su utilización para el cumplimiento de todo tipo de fines sociales ha introducido un elevado índice de complejidad en el sistema que incide negativamente en su aceptación, sirviendo a la larga de caldo de cultivo para las estrategias de fraude. Porque conviene advertir desde ahora, que las propuestas de implantación de sistemas tributarios basados en la equivalencia no son meras «soflamas conservadoras», sino que constituyen cargas de profundidad contra los sistemas impositivos, precisamente porque sacan a la luz gran parte de los problemas de que adolecen, los cuales con frecuencia impiden que éstos puedan cumplir las mismas funciones y objetivos consagrados en la Constitución, que constituyen el principal argumento a favor del Estado de impuestos. Así, en la medida en que ponen de manifiesto algunos problemas estructurales del propio sistema tributario y de su función en el Estado, dedicaremos las líneas que siguen a su análisis.

**A) Equivalencia frente a capacidad económica:
la preferencia por la financiación *impositiva***

Desde una vertiente teórica, y más o menos simplista, habría dos opciones básicas para distribuir un coste entre un grupo de individuos: exigir su pago por igual entre todos, o de forma desigual. Parece evidente que la primera opción sólo podrá aproximarse a un modelo de justicia si todos los individuos se encuentran en condiciones de igualdad. La segunda podrá apoyarse en distintos criterios, siempre con el objetivo ideal de alcanzar un determinado acuerdo que pueda ser percibido como justo por los individuos, que así cooperarán al cumplimiento efectivo del modelo de reparto seleccionado. Un criterio contributivo podrá ser la proporción del coste imputable a cada uno de los individuos, determinada en función de la *responsabilidad* que éstos hayan podido tener en su producción, o bien en función del *beneficio* o *utilidad* que cada uno de ellos hayan obtenido del mismo. Este modelo podría ser puesto en práctica mediante un sistema de tributos causales. Otro criterio contributivo prescindiría de la relación de cada individuo con el coste y se centraría en la situación personal de cada uno de ellos, en función de lo cual cada uno contribuiría en mayor o menor medida en función de sus posibilidades. Éste sería un modelo basado en la capacidad de pago, cuyo instrumento típico es el impuesto.

⁵⁵ Las propuestas son abundantes y variadas; baste aquí remitir al lector al trabajo colectivo editado por SACKSOFSKY y WIELAND (2000); y a los trabajos de MURPHY y NAGEL (2002) y BARQUERO ESTEVAN (2002), donde se exponen críticamente buena parte de las mismas.

Frente al resto de categorías tributarias, el impuesto se define porque su pago no conlleva para el contribuyente la obtención de un beneficio inmediato, por oposición a otras categorías tributarias, causales, cuyo pago sí obedece o es la consecuencia de la obtención de una contraprestación directa por parte del Estado. Es claro por lo que se ha dicho hasta aquí que los impuestos son también en última instancia causales, pues su pago tiene como contraprestación la propia existencia del Estado como tal. Pero lo relevante en la distinción es que esta causalidad no impregna la propia configuración del impuesto⁵⁶, pues éste se conforma con arreglo a criterios independientes del empleo de su rendimiento, de acuerdo con determinados parámetros de justicia. Precisamente es esta configuración la que sirve para generar una distancia entre la actuación del Estado y el ciudadano-contribuyente que refuerza el propio principio democrático, si se entiende que éste implica una consideración como pueblo que comparte un destino común y donde los gastos no se fraccionan por grupos sino que se sufragan por la generalidad; lo que se consigue mediante la citada distancia entre Estado que es financiado (*Finanzstaat*) y los contribuyentes o financiadores de este Estado⁵⁷.

El fundamento democrático como un argumento más para justificar la preferencia del impuesto se ha defendido también por la especial intensidad con la que rige el principio de reserva de ley en su creación y regulación, o la facilidad de su control tanto en la vertiente del ingreso como del gasto⁵⁸. Sin embargo, estos argumentos sólo nos pueden servir *a posteriori*, pues estas bondades del impuesto son en realidad consecuencia de su no causalidad, que por ejemplo ha servido al Tribunal Constitucional español para afirmar una reserva de ley más laxa en los tributos causales (entre otras, STC 185/1995).

En este sentido, una de las formas más interesantes en la actualidad para examinar y llegar a comprender el papel del impuesto como instrumento de financiación de los gastos públicos, es la contraposición entre los principios de equivalencia y capacidad económica que, respectivamente, servirían de base para una financiación basada en tributos causales —que a efectos de simplicidad denominaremos tasas⁵⁹— o impuestos. Las tasas son recursos públicos basados fundamentalmente en el principio de equivalencia, lo que implica que cada ciudadano asume, de manera individual, el coste de los servicios que necesita. Los impuestos, por el contrario, son ingresos no causales, de forma que su exacción no está ligada a ninguna actividad concreta del sector público, sino a la financiación de todos los gastos públicos, conjuntamente considerados. Por ello, la disyuntiva entre

⁵⁶ KIRCHHOF, 1999, pp. 110 y 111.

⁵⁷ KIRCHHOF, 1999, p. 108.

⁵⁸ Vid. estos argumentos en BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 44, y pp. 54 y ss.

⁵⁹ Además de las tasas, hay otros tributos causales, como las contribuciones especiales. A efectos de este trabajo nos es indiferente esta distinción, de ahí el empleo general del término tasa, entendido como omnicomprensivo de todo tributo causal.

la financiación de gastos públicos *mayoritariamente* con cargo a uno u otro mecanismo hace referencia a la opción por un sistema tributario basado en la capacidad económica o en la equivalencia.

En el centro de la discusión se encuentra la pregunta de qué funciones sociales o qué bienes deben ser colectivizados y cuáles deben ser asumidos por los ciudadanos individualmente⁶⁰. Pero además del indudable interés que suscita el trasfondo ideológico de la discusión equivalencia *versus* capacidad económica, ésta nos permite indagar acerca de las virtudes y defectos de un sistema de impuestos tal y como lo conocemos ahora.

En las líneas que siguen se tratarán dichas propuestas en dos partes; en primer lugar, se contestará el propio fundamento de la equivalencia, para demostrar que es difícilmente compatible, al menos en sus postulados, con los principios consagrados en nuestra Constitución económica, y en segundo, se contestará a las posibles virtudes que un sistema así podría tener, para comprobar si es cierto, como pretenden sus defensores, que la adopción de un sistema tributario basado fundamentalmente en la equivalencia pudiera solucionar los problemas más graves de los sistemas impositivos actuales.

a) Algunas objeciones de fondo a la equivalencia

Simplificando mucho, quienes defienden una financiación de gastos públicos basada en la equivalencia parten de la existencia de un beneficio, generado o provisto por el Estado, cuyo coste debe ser distribuido entre quienes lo reciben. Muchas propuestas incluyen matizaciones a esta idea básica, añadiendo a la ecuación algunos criterios de justicia: pagan menos quienes menos tienen; o de responsabilidad, o pagan más quienes han generado el coste⁶¹. En cualquier caso el fundamento en la relación de equivalencia permanece invariable. A partir de esta idea, las objeciones de fondo podrían resumirse en los cuatro puntos siguientes, que si bien ser miran no son sino formas distintas de examinar el mismo problema que, adelantando conclusiones, radica en la insalvable dificultad de identificar correctamente el beneficio cuyo pago se exige en equivalencia:

¿A partir de qué momento se cuantifica el beneficio?

La primera objeción entronca con el propio mito de la propiedad a que ya se ha hecho referencia, y es que una cuantificación auténtica del beneficio exigiría preguntarse acerca de qué momento es el adecuado para

⁶⁰ BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 84 y ss.

⁶¹ Un ejemplo de lo primero sería el pago de las guarderías estatales por los padres en función de su renta, un ejemplo de lo segundo, la obligación para los fumadores de sufragar los costes de una operación de pulmones originada por el tabaco.

comenzar a contabilizar el beneficio. Esto es, como apuntan T. NAGEL y L. MURPHY: *¿en relación con qué situación previa hay que comparar el beneficio?* Presumiblemente, con la situación en que se encuentra el individuo antes de obtener el beneficio por el que está pagando el tributo. Y el problema de definir esa situación previa es que sencillamente no existe, o sí existe, pero coincide con la ausencia de Estado, la escena hobbesiana de guerra de unos contra otros⁶². En realidad, esta objeción a un sistema basado en tributos causales bastaría por sí sola para cerrar la discusión en torno al mismo, pues apunta a que su realización práctica es imposible. Pero sigamos.

¿Cómo se cuantifica el beneficio?

La base de un modelo de equivalencia es realizar una clasificación de beneficios cuyo coste pueda ser distribuido entre quienes lo perciben, más o menos como sucede en un mercado. El problema es que es difícil pensar un mercado de bienes públicos, entre otras razones, porque ello requeriría una complicada labor de identificación e individualización de costes, a la que habría que añadir las dificultades de acceder a la información precisa para que el mercado funcione correctamente. Por poner sólo un ejemplo, una adecuada evaluación de los beneficios requeriría conocer cuál es exactamente la disminución de la utilidad marginal de la renta para cada persona⁶³. Esta dificultad se agrava además en el modelo de Estado social, caracterizado por un incremento de las competencias públicas tal que convierte en utópico cualquier intento razonable de poder cuantificar el beneficio que recibe cada ciudadano de cada una de estas competencias, o al menos de las más relevantes. Pero supongamos que ello fuera posible, y que se puede configurar alguna modalidad de mercado de bienes públicos, de forma más o menos correcta; surge entonces la siguiente pregunta:

¿Qué beneficios deben incluirse?

En todo modelo de Estado, incluso en el menos intervencionista, se prevé algún mecanismo de bienestar mediante el cual los poderes públicos se hacen cargo, por ejemplo mediante subsidios, de determinadas situaciones económicamente desfavorecidas (p. ej., pensiones de viudedad, orfandad, por desempleo...). Es casi imposible imaginar un Estado carente en absoluto de tales mecanismos, aunque sólo fuera porque éstos no benefician únicamente a sus destinatarios, sino que sirven para mantener la propia pervivencia del Estado, y garantizar su adecuado funcionamiento. Por poner un ejemplo sencillo, porque si no se garantiza una mínima capacidad adquisitiva a los ciudadanos se incrementará la margi-

⁶² MURPHY y NAGEL, 2002, p. 16.

⁶³ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 18.

alidad, lo que constituye un problema social. De nuevo, en el modelo constitucional esta clase de prestaciones se incrementa exponencialmente, en coherencia con la idea de solidaridad que se encuentra en su base.

Pues bien, un mantenimiento a ultranza de la equivalencia como fundamento central del sistema tributario exigiría, en buena lógica, que a los beneficiarios de estas ayudas les fuera exigida una tasa *equivalente* al beneficio que reciben. El resultado sería absurdo, pues la tasa pagada y el beneficio recibido se anularían mutuamente. Por ello, en última instancia, la financiación de los gastos públicos con arreglo a la equivalencia resulta *lógicamente* contradictoria con la propia idea de cualquier mecanismo de bienestar, y claramente con la del modelo consagrado en la Constitución económica ⁶⁴.

Pero es que además, dicho principio de equivalencia o tributación en función del beneficio también sería en el fondo lógicamente inconsistente con un modelo de Estado que careciera de mecanismo alguno de redistribución de renta o proporción de bienestar. En efecto, si se entiende que el reparto correcto o *justo* de la riqueza es el que surge de las reglas del mercado —asunción que se encuentra en la base de tales sistemas absolutamente liberales y también de buena parte de las propuestas a favor de la equivalencia—, entonces incluso la tributación con arreglo al beneficio distorsionaría ese reparto, pues necesariamente obligaría a pagar más a aquellos que más (beneficio) riqueza han obtenido. Por ello, en realidad el principio del beneficio o de la equivalencia como modelo de sistema tributario es incoherente con cualquier teoría de justicia social o económica de cierta relevancia ⁶⁵.

¿Qué sucede cuando alguien no puede financiar el beneficio?

Como no hay ninguna redistribución de la renta, y este sistema parte de un sistema de mercado que, por su propio funcionamiento, genera desigualdades, es posible pensar que muchos ciudadanos no estarán en condiciones de financiar el beneficio obtenido. En línea de principio, la equivalencia no es posible con alcance general, porque aunque los beneficios fueran equivalentes, las posiciones de partida de los ciudadanos no lo son. Esto nos conduce al argumento clásico contra la equivalencia, y es que uno de los efectos de este sistema de financiación de las tareas públicas es que «quien las necesita no puede financiarlas, y quien puede financiarlas, no las necesita» ⁶⁶, lo cual de paso, es del todo incompati-

⁶⁴ Sin partir siquiera de los postulados del Estado social, T. NAGEL y L. MURPHY, llegan a la misma conclusión acerca del resultado absurdo a que conduciría el empleo del principio del beneficio en un Estado con cualquier tipo de mecanismos de bienestar; MURPHY y NAGEL, 2002, p. 18. Con referencia a esta contradicción en el Estado social; BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 66; BIRK, 2003, párr. 33, p. 12.

⁶⁵ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 19.

⁶⁶ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 65. También en BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 100 y ss.

ble con una de las exigencias del Estado social, cual es hacer real y efectiva la igualdad material.

Pero no sólo es incompatible, conviene insistir en ello, con un Estado social plenamente generoso y basado en la idea del bienestar, sino en realidad con cualquier modelo de Estado, pues siempre habrá servicios que serán también irrenunciables desde la perspectiva social. Si antes veíamos que es difícil individualizar muchos de los beneficios, por los problemas metodológicos que ello plantearía, el problema ahora es determinar qué beneficios son individuales. La educación y la sanidad son buenos ejemplos; un Estado que no garantice su prestación a un nivel mínimo o aceptable, cualquiera que éste sea, tendrá mayores probabilidades de sufrir las consecuencias de la marginación, la delincuencia, etc. En realidad, la misma argumentación podría emplearse para muchos otros bienes o beneficios, en apariencia fácilmente individualizables; una autopista bien construida beneficia a sus usuarios directamente, pero en la medida que evite buena parte de los accidentes de tráfico que se producirían en carreteras secundarias, el beneficio trascenderá claramente lo individual.

En definitiva, casi siempre que alguien no pueda financiar su beneficio, habrá un argumento para defender que el Estado deba ayudar a dicha financiación. Y ahí se termina el sistema de equivalencia.

La contestación inmediata a la oposición mostrada a la equivalencia en estos cuatro puntos es que se basan únicamente en el fundamento de dicho modelo, por lo que más bien constituyen la respuesta a un sistema de equivalencia químicamente puro que en la práctica nadie ha defendido, de la misma manera que nunca se ha defendido, porque también sería imposible, la implantación de un sistema tributario basado exclusivamente en la capacidad económica de los ciudadanos. Pero aceptando esta probable crítica, el ataque a los fundamentos sigue siendo útil como punto de partida, porque demuestra al menos que el argumento de fondo que utilizan quienes defienden estos sistemas, su racionabilidad matemática, en ocasiones casi aséptica, o la facilidad de su implantación, frente a otros sistemas presumiblemente más etéreos o indeterminados como los basados en la capacidad económica, simplemente no se sostiene, porque parece claro que el criterio de equivalencia no es mucho más determinado que el de capacidad económica⁶⁷.

Por último, las anteriores críticas ponen de manifiesto una carencia insalvable de la equivalencia como principio central de la imposición, y es que es imposible acercarse a un ideal de justicia partiendo de una bondad intrínseca de los mecanismos de mercado, como en el fondo subyace en dichas teorías. Como toda tesis que pretenda conceder una justificación moral del mercado, chocan estrepitosamente con el hecho de que en el mundo real, nadie entra en el mercado en condiciones de igualdad,

⁶⁷ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 64.

(ni de riqueza, ni de talento, etc.). Es prácticamente imposible defender el mercado como mecanismo justo de distribución de renta, pues la única justificación moral del mercado en nuestros modelos económicos es que sirve para generar riqueza⁶⁸.

Con todo, como se señalaba más arriba, quienes han defendido o apoyado estas propuestas han apuntado toda una serie de argumentos a favor de estos modelos que, en tanto que ponen de manifiesto algunas carencias o problemas de base del sistema impositivo, merecen que se les preste atención aquí, pues en muchos casos ponen de manifiesto problemas estructurales que inciden sobre la propia consecución de los objetivos que un sistema de impuestos pretende cumplir.

b) Ventajas del sistema de equivalencia y problemas clásicos de los sistemas impositivos

Entre otros, un modelo reciente basado en el beneficio es el esbozado por H. GROSSEKETTLER, que propone una tributación causal para la financiación de tareas de asignación y redistributivas, admitiendo el instrumento tributario como imprescindible únicamente en las tareas de estabilidad⁶⁹. Para este autor, en un sistema ideal de equivalencia se generaría una mayor transparencia, pues los tributos causales propiciarían una percepción más adecuada del coste de los servicios y de la relación entre éste y los tributos pagados⁷⁰. Al mismo tiempo, el sistema de gastos públicos podría adaptarse mucho mejor a las preferencias de los ciudadanos, que expresaría sus preferencias a través del pago de estos tributos. Estos dos rasgos redundarían no sólo en un fortalecimiento del sistema democrático en sí, sino que además tendrían como consecuencia una mayor aceptación del propio sistema tributario por parte de los ciudadanos. A su vez, esto reduciría el incentivo a defraudar por parte de los contribuyentes. Un menor fraude tributario permitiría además invertir menos dinero en la lucha contra el fraude, además de que no serían necesarias muchas de las normas antifraude que tanta complejidad generan en el sistema. Si esto es así, podría ser posible la reducción de la presión fiscal, y la simplificación de la normativa tributaria, efectos que retroalimentarían a su vez la propia aceptación del sistema tributario. En suma, la reforma hacia una tributación basada en la equivalencia solucionaría casi todos los problemas que acucian a los sistemas tributarios de nuestro entorno. Veamos si es posible tanta virtud en una sola reforma.

⁶⁸ MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 68 y 69.

⁶⁹ GROSSEKETTLER, 2000, pp. 40 y ss. *Vid.* una amplia exposición crítica de esta postura de en BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 89 y ss. El autor alemán parte de la tradicional división de tareas estatales en asignativas, redistributivas y de estabilización; que puede verse en: MUSGRAVE y BIRD, 1987.

⁷⁰ GROSSEKETTLER, 2000, pp. 40 y ss.

Que el fraude tributario constituye una de las amenazas más certeras a la realización efectiva de la justicia tributaria es difícil de rebatir. Como también lo es que el principal elemento definitivo del impuesto constituye al mismo tiempo su mayor debilidad: puesto que contribuyen a la financiación de las cargas generales, muchos ciudadanos no ven concretamente el beneficio de pagarlos, por lo que si pueden, lo evitan⁷¹. El fraude tributario no sólo provoca una clara merma de ingresos públicos —que deben ser compensados con incrementos de presión fiscal— sino que además genera una sustancial distorsión del que se considera principio central de la imposición, la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, expresión de la igualdad material, hasta el punto de que cuando esta clase de fenómenos se enquistan en el sistema, se genera un debilitamiento *estructural* de dicho principio⁷², entre otras cosas, porque en última instancia en la financiación de los gastos públicos se produce un claro juego de suma cero, de manera que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 76/1990, FJ. 3.º). Esto apunta a la magnitud del problema, pues la desigualdad y el empobrecimiento de la capacidad económica generada por el fraude tributario comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en mejor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de renta se prestan más a éstas por estar menos controladas. Por último, la propia lucha contra el fraude, mediante normas tributarias, genera una creciente complejidad del sistema tributario, y por ende, también una pérdida de transparencia, que a su vez, en una peligrosa espiral, dificulta a los ciudadanos poder realizar una estimación acerca de cómo se reparte exactamente la carga tributaria, retroalimentando las conductas de fraude porque el incentivo para eludir las obligaciones tributarias crece exponencialmente⁷³.

La pregunta es si efectivamente la tributación basada en la equivalencia podría resolver o minimizar el fraude, lo que se suele justificar en que el ciudadano tendría una percepción más directa del sistema tributario, lo que redundaría en una mayor valoración y aceptación del mismo, y en una disminución del fraude. Pero hay varias razones que abonan el escepticismo hacia estas supuestas bondades.

En primer lugar, el argumento de la mayor aceptación de la tributación causal frente a la basada en principios de justicia resulta difícil de manejar, y de aceptar como válido, pues no parece haber pruebas sobre ello, al menos por la ausencia de trabajos empíricos al respecto. Más bien parece que lo que los defensores de la tributación causal presentan

⁷¹ BIRK y ECKHOFF, 2000, pp. 55-56; BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 109 y ss.

⁷² BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 81 y ss.

⁷³ *Vid.* todos estos problemas en IFS, 1997; RUIZ ALMENDRAL y SEITZ, 2004, pp. 8 y ss.

como mayor aceptación, no es más que la mayor dificultad técnica para evitar el pago del tributo, que se deriva exclusivamente del mecanismo del tributo causal: si no se paga, no se obtiene el servicio, mientras que si no se paga un impuesto no se dejan de percibir los beneficios de las tareas públicas que financian.

En segundo lugar, esa mayor aceptación no se producirá en muchos casos en que el ciudadano no puede elegir la obtención del servicio, porque éste sea de recepción obligatoria o sencillamente irrenunciable para los ciudadanos ⁷⁴.

En tercer lugar, tal mayor transparencia será necesariamente relativa, pues sólo se tendrá mayor información acerca del servicio concreto que se ha solicitado, además de que en todo caso la información será parcial pues como se ha señalado la evaluación de costes es limitada.

Por último, es además dudoso que un sistema de equivalencia pudiera ser *per se* mejor aceptado por los ciudadanos, sobre todo habida cuenta de las numerosas desigualdades que podría generar, o de la mayor complejidad en el sistema tributario que acarrearía un intento de mantener el sistema de equivalencia aplicándole correctivos para paliar dichas desigualdades.

Pero esto no nos debe hacer perder de vista el problema fundamental a que apunta esta crítica. Es evidente que la complejidad de los sistemas tributarios, o la escasa transparencia minan la aceptación del tributo, y lo es también que éste necesita ser aceptado, pues la cooperación de los ciudadanos es indispensable para la correcta aplicación y funcionamiento del sistema tributario. Que la equivalencia no sea su solución no empece el reconocimiento del problema. Por ello, entre otras posibles soluciones, la exigencia de equidad en el reparto de cargas públicas no es sólo un elemento para *justificar* el impuesto en concreto, sino también un requisito para su funcionamiento ⁷⁵. La adecuada relación entre ingresos y gastos públicos, la aplicación efectiva de la justicia en ambas vertientes y su percepción por los ciudadanos es seguramente la única vía segura hacia una mayor aceptación del sistema tributario. Y es claro que esto no se puede conseguir operando únicamente una reforma que afecte a la vertiente de los ingresos sino más bien trabajando para articular cauces de información eficaces entre poderes públicos y ciudadanos. Por ejemplo, a través de una oficina presupuestaria en el Parlamento que informe adecuada y puntualmente acerca de la relación entre ingresos y gastos.

Otro argumento en defensa de la equivalencia es que los tributos causales permiten adaptar la actuación de los poderes públicos a las necesidades y preferencias de los ciudadanos, que pueden así ejercer una

⁷⁴ BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 127.

⁷⁵ BIRK y ECKHOFF, 2000, pp. 56 y 57; BIRK, 2003, párr. 64 y ss. (pp. 18 y ss).

influencia mayor en las políticas públicas a realizar. Por el contrario, los impuestos no permiten a los ciudadanos este control acerca de sus fines. El sustrato ideológico al señalamiento de esta ventaja es por un lado la asunción de fondo de que la renta obtenida antes de impuestos es propiedad de quien la gana, y sobre todo, e íntimamente relacionado con ello, que el individuo sabe mejor qué hacer con su dinero que el Estado⁷⁶.

Varias objeciones conviene realizar a esta supuesta ventaja de la equivalencia. La más evidente ya ha sido señalada, y es que en el caso de muchos bienes (educación, salud...) no sólo es dudoso que el individuo tenga ese conocimiento acerca de cómo emplear su renta, sino que a menudo el Estado, el conjunto de la sociedad, tiene interés en que ésta se emplee de una determinada manera, pues el bien individual trasciende del individuo y beneficia al conjunto de la sociedad.

La segunda objeción es que subyace a estos planteamientos una preferencia del mercado frente al sistema democrático en la satisfacción de las necesidades públicas, en la medida en que se apunta como ventaja que las preferencias de los ciudadanos se exterioricen mediante el sistema tributario. Lo cierto es que, aunque sea redundante apuntarlo, en los sistemas democráticos los ciudadanos eligen a través de un derecho de voto que se garantiza a todos por igual, no a través de una capacidad financiera desigualmente repartida⁷⁷. Un sistema donde se vota con los tributos no es un sistema democrático. Es otra cosa. Por ello, lo que se apunta como una ventaja del sistema de tasas o tributos causales en el fondo deja traslucir un escepticismo hacia el propio sistema democrático tal y como está instaurado, esto es, donde los ciudadanos manifiestan sus preferencias a través de un voto, no mediante el pago de un tributo⁷⁸.

En definitiva, se produce una peligrosa identificación, a través de un reduccionismo conceptual, entre contribuyente y ciudadano. Y aunque pueda parecer una cuestión estética, el trasfondo de sufragio censitario es relativamente claro. Es redundante afirmar que todo contribuyente es ciudadano, pero no todo ciudadano es contribuyente en el sentido jurídico-tributario del término, pues muchos recibirán muchas más prestaciones de las que entregan al Estado. Y es que, como se ha visto más arriba, es precisamente esta disociación entre legislador presupuestario y voluntad del que financia (contribuyente) la que se encuentra en la base de la preferencia del impuesto como mecanismo de financiación en el sistema democrático⁷⁹. Una cosa es que la indisoluble conexión entre ingresos y gastos exija que los principios de justicia se produzcan en ambas vertientes de la actividad financiera pública, y otra muy distinta

⁷⁶ MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 91 y ss.

⁷⁷ BIRK y ECKHOFF, 2000, pp. 65 y 66.

⁷⁸ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 65; BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 118, y 144 y ss.

⁷⁹ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 57; también esta idea, en general, no por oposición a tributos causales, en: KIRCHHOF, 1999, p. 108.

que deba ser la estructura de ingresos la que determine la forma final de la estructura del gasto.

Este peligro ya fue advertido por el Tribunal Constitucional español, cuando negó el amparo a un ciudadano que había pretendido reducir, en su cuota del impuesto sobre la renta personal, una cantidad proporcionalmente equivalente a los gastos militares del mismo ejercicio fiscal. Entre otros argumentos que ahora no interesan, se deniega la pretensión con la advertencia de que la aceptación de esta forma de proceder conlleva el riesgo de «una relativización de los mandatos jurídicos [...] atribuyendo a cada contribuyente la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria por razón de su ideología. Facultad individual que no es compatible con el Estado social y democrático de Derecho que configura la Constitución española, en el que la interacción entre Estado y sociedad se traduce, entre otros, en dos aspectos relevantes en esta materia: en primer lugar, en la atribución a las Cortes Generales, que representan al pueblo español, de la competencia para el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.1 CE). Y en segundo término, en el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos eligiendo a sus representantes a través de elecciones periódicas, en las que podrán censurar o dar su aprobación, mediante su voto, a la actuación llevada a cabo en las Cortes Generales por los partidos políticos en relación con la concreta determinación en los Presupuestos Generales del Estado de las previsiones de ingreso y las autorizaciones de gastos para cada ejercicio económico» (ATC 71/1993, FJ. 2.º).

La tercera objeción es que, prescindiendo del nada desdeñable argumento democrático, desde una perspectiva técnica es dudoso que esto pudiera ser realizado. Primero, porque sería casi tan imposible adquirir un conocimiento cabal sobre las preferencias a través de un sistema tributario como gestionar dichas preferencias. Segundo, porque por la propia estructura de un sistema tributario causal, sólo se podrán adaptar las prestaciones públicas a las preferencias estrictamente individuales, pero no a aquellas otras que cada ciudadano pueda tener por ejemplo con respecto de la redistribución de la renta que él mismo estima justa en la sociedad⁸⁰.

En definitiva, hay argumentos para dudar que basar un sistema tributario en la equivalencia pueda lograr solucionar los problemas apuntados, como pretenden sus defensores. Más bien parece que podría llegar a agravarlos, fundamentalmente porque tiene amplias posibilidades de generar aún mayores desigualdades sociales que las ya generadas por el propio sistema de economía de mercado. O bien porque, las modificaciones técnicas que sería necesario realizar para que dichos sistemas

⁸⁰ BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 122 y ss.

de equivalencia paliaran tales desigualdades son de tal calado, que bien supondrían la eliminación de la equivalencia, bien generarían a su vez mucha más complejidad y costes indirectos en el propio sistema.

Ello no implica que deba renunciarse totalmente a la financiación causal de gastos públicos, sino tan sólo que ésta no puede ser la principal herramienta. No se puede desconocer que en muchas ocasiones esta será la fórmula de financiación idónea, lo que sucederá en el caso de algunos servicios o prestaciones públicas que sean fácilmente individualizables y donde esta forma de tributo genere una adecuada percepción de los mismos que propicie un uso más racional de los recursos⁸¹. Así, será por ejemplo muy difícil, y desde luego seguramente no muy aconsejable, renunciar a las tasas como mecanismo contributivo en el caso de utilización del dominio público. Por otro lado, en los supuestos de establecimiento de tasas por uso de servicios (*user charges*) es generalmente posible introducir criterios de capacidad económica, que recordemos, constituyen una exigencia para todos los tributos, del art. 31 de la Constitución. Así por ejemplo, es frecuente emplear el criterio del valor catastral del inmueble para cuantificar determinadas tasas por recogida de basuras. Por otro lado, en aquellos casos en que la toma en cuenta de criterios de capacidad económica pueda resultar más compleja, y quizá por ello desaconsejable en aras de la efectividad, puede solucionarse la posible injusticia mediante la vía del gasto, esto es, concediendo subvenciones a determinados sujetos con menor capacidad económica (por ejemplo en el caso de las tasas universitarias).

En todo caso, en el sistema tributario español sigue predominando el impuesto como figura central, aunque se admite también la tributación causal. Que el legislador es consciente de las implicaciones de este modelo, y de su funcionamiento, es patente en la exposición de motivos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, donde se justifica la utilización de la tasa con la aspiración de «conseguir una estructura más diferenciada de los ingresos públicos coactivos, que haga recaer sobre los beneficiarios directos de ciertos servicios y actividades públicas el coste de su prestación, en lugar de financiarlos con impuestos generales aplicables a todos los ciudadanos», añadiéndose que «con esta asociación del principio básico de capacidad económica y del de equivalencia o beneficio para articular determinados tributos, se espera mejorar no sólo la suficiencia del sistema en su conjunto sino los componentes de equidad y justicia del mismo, manteniendo al mismo tiempo el objetivo de contención de la presión fiscal individual presente en las leyes fiscales aprobadas en esta legislatura». Por otro lado, el Tribunal Constitucional no ha descartado el empleo de fórmulas de financiación basadas en la equivalencia, si bien ha recalcado el límite de que su adopción deberá estar

⁸¹ BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 120-121.

medida por la ley (STC 185/1995), subrayando así la garantía democrática para esta opción⁸².

Nuestra jurisprudencia constitucional no ha afirmado directamente, como sí lo ha hecho la alemana, la existencia de un principio o una opción impositiva del modelo de financiación de gastos públicos. Podría pensarse que en la Constitución alemana es más evidente la opción por una financiación impositiva, pues se le dedica atención prioritaria como instrumento de financiación⁸³. En la española esto no sería tan evidente, al menos desde una perspectiva formal, pues en prácticamente todos los artículos dedicados a esta materia se hace mención a «tributos», lo que engloba las tres categorías.

Sin embargo, si se prescinde del dato formal y se analizan los principios que la Constitución anuda al sistema tributario, es fácil concluir que también puede inducirse el principio de Estado impositivo, en el sentido de que hay una opción constitucional, una obligación al legislador, para que sea el impuesto la principal fuente de financiación. La financiación basada en tributos causales, por su parte, constituye una opción ideológica incompatible con el modelo de Estado contenido en la Constitución española, lo que se puede deducir incluso de los principios de justicia tributaria contenidos en el art. 31.1 de la Norma⁸⁴. Porque si la creación de impuestos como instrumento para financiar las necesidades estatales no precisa de ninguna justificación⁸⁵, la igualdad y la justicia exigen que dichas necesidades no se repartan entre los ciudadanos de cualquier manera⁸⁶.

B) Los impuestos en particular: el problema de la justicia tributaria

Sentada la preferencia constitucional por una financiación impositiva frente a otras opciones, queda aún la reflexión acerca de qué impuestos pueden considerarse más efectivos para cumplir los objetivos del Estado social. Es claro que también aquí la vara de medir correcta es el conjunto de principios de justicia tributaria, entre los que cobra especial relevancia el de capacidad económica, como concreción de la igualdad material en el ámbito tributario⁸⁷. En tanto que principio, ésta puede ser cumplida en diferentes grados, si bien una medida normativa que sea contradictoria con dicha capacidad exige una justificación, como se verá más adelante.

⁸² RAMALLO MASSANET, 1996, pp. 240 y ss.

⁸³ Mientras que las tasas sólo están mencionadas «de pasada», hay un buen número de preceptos dedicados al impuesto en la Constitución; así se recalca en: BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 55.

⁸⁴ BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 133 y ss.

⁸⁵ BVerfGE 67, 100, 143; TIPKE, 2003, p. 569.

⁸⁶ BIRK, 1983, pp. 140 y ss.; TIPKE, 2003, pp. 578 y ss.

⁸⁷ BIRK, 1983, pp. 155 y ss.; WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 333 y ss.

En todo caso, como elemento de prueba de la justicia tributaria, la verificación de la capacidad económica en la práctica encuentra algunas dificultades. Por un lado, el análisis de su cumplimiento en las distintas figuras tributarias tendrá lugar necesariamente *a posteriori*, pues no es posible derivar consecuencias directas de este principio de cara a la configuración concreta de un impuesto⁸⁸. Esta limitación ha sido reconocida, por ejemplo, por el Tribunal Constitucional alemán, que frente a las tesis que defendían que la única posibilidad de que un impuesto sobre la renta personal sea conforme con la capacidad económica es que su tarifa sea progresiva⁸⁹, ha admitido que la realización de este principio es también posible con la utilización de otra clase de tarifas, por ejemplo proporcionales⁹⁰. En suma, habida cuenta de las distintas opciones y modalidades tributarias existentes, la selección de materias imponibles, y la configuración de hechos imponibles a partir de las mismas es una cuestión de oportunidad política, por lo que a través de los principios constitucionales no se podrá examinar si someter a tributación tal o cual hecho es conforme a la idea de justicia tributaria expresada en la norma fundamental.

Por otro lado, es obligado reconocer las limitaciones de la perspectiva jurídica en el examen de la justicia tributaria. Si desde la perspectiva económica, un impuesto puede cumplir o adaptarse mejor o peor a la capacidad económica, desde un análisis jurídico-constitucional, no hay tal matización: un impuesto será o no conforme a dicho principio y es por tanto o no conforme a la Constitución, análisis que se lleva a cabo con dos preguntas; si se ha producido una infracción de la capacidad económica, y si ésta puede justificarse con base en otros principios⁹¹.

Como principio constitucional, la capacidad económica que se toma en cuenta es la actual o capacidad de pago (*Ist-Leistungsfähigkeit*), no la que potencialmente pudiera obtenerse por un determinado sujeto o la que se supone a una determinada fuente de riqueza (*Soll-Leistungsfähigkeit*)⁹². En la ciencia económica no han faltado propuestas, con claros tintes utilitaristas, para la adopción de sistemas tributarios, o de figuras tributarias fundamentadas en la renta que potencialmente puede ser obtenida por un sujeto (*Endowment taxation, Faculty taxes*). Esto tendría la clara ventaja de constituir un incentivo al trabajo, con el beneficio social que eso supone en tanto que generador de bienestar agregado, frente a su sustitutivo natural, el ocio. De ahí precisamente la principal objeción que se ha hecho a estas propuestas desde la propia ciencia económica; que su justificación

⁸⁸ TIPKE, 1993, pp. 138-139.

⁸⁹ Por todos, *vid.* BIRK, 1983, p. 56.

⁹⁰ BVerfGE, 84, 239 (271); en alguna sentencia anterior, si bien que *obiter dictum*, había expresado la necesidad de emplear tarifas progresivas en la imposición sobre la renta personal como exigencia de la capacidad económica; por ejemplo: BVerfGE 8, 51 (pp. 68 y ss.).

⁹¹ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 345.

⁹² KIRCHHOF, 1996, p. 8; WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 369.

estándar no es la justicia, sino la utilidad agregada⁹³. Claramente, desde una perspectiva jurídico-constitucional, la puesta en práctica de tales propuestas no superaría una confrontación con los principios de libertad, de dignidad de la persona o libre desarrollo de la personalidad⁹⁴. El Estado participa en el éxito económico de sus ciudadanos mediante el sistema tributario, como medida para financiar las cargas públicas, cuyos costes deben ser repartidos de forma igualitaria⁹⁵, pero dicho reparto de cargas no puede ser utilizado para forzar a algunas personas a buscar ese éxito económico en el mercado, si no tienen interés en ello, pues ello acercaría el sistema tributario a un sistema sancionatorio⁹⁶.

Por otro lado, dichas propuestas de gravamen según la renta potencial serían técnicamente muy difíciles de poner en práctica, porque requerirían una adecuada medición de dicho potencial casi imposible de realizar⁹⁷, salvo que se estableciera una planificación económica exacta, impensable en los sistemas capitalistas modernos. Pero incluso si pudiera medirse dicho potencial de obtención de renta, habría que tomar en cuenta todas las excepciones que pudieran surgir para modificarlo (una enfermedad, etc.), lo cual resultaría también impracticable, o ineficiente, por costoso.

Pero que esta configuración de la capacidad económica no sea posible como concreción o definición del principio no significa que no puedan encontrarse algunos tintes de la misma en el sistema impositivo. Un buen ejemplo en España lo constituiría el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que presupone una capacidad de pago en función del tipo de actividad a realizar. Incluso el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987 sobre el Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, hacía referencia a la posibilidad de que la capacidad económica se encuentre presente en un impuesto de forma «potencial»⁹⁸. Por último, hay también una reminiscencia de esta renta potencial, si bien que a la inversa, en la regulación actual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en España, cuando se hace tributar a aquellos sujetos por la mera posesión de un inmueble vacío, del que no se extrae renta alguna.

⁹³ Hacen referencia a estas propuestas (capacidad de ganar, o «*ability to earn*», en lugar de capacidad de pago o «*ability to pay*»), que nunca se han materializado en la práctica, MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 20 y ss. TIPKE, 2000, p. 779.

⁹⁴ Que determinadas ayudas sociales adopten dichos tintes utilitaristas, por ejemplo, en el caso de las ayudas para el desempleo que se hagan depender de que sus beneficiarios acepten o no un puesto de trabajo, es una cuestión distinta. WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 369 y ss.

⁹⁵ BIRK, 1983, p. 167.

⁹⁶ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 386.

⁹⁷ TIPKE, 1993, p. 498; WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 372 y 373.

⁹⁸ Por otro lado, en el razonamiento empleado por el Tribunal Constitucional alemán para declarar la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio hacía alusión a que éste posiblemente gravaba una renta no real; BVerfGE 93, 121 (135); en contra: WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 374 y ss., para quien el Tribunal se estaba refiriendo únicamente a la imposibilidad de gravar el patrimonio que no puede ser utilizado (*totes Kapital*).

Ahora bien, esta clase de medidas, presentes en todos los ordenamientos tributarios⁹⁹, precisan de una justificación distinta, que debe buscarse extramuros de la capacidad económica, pues ésta sólo se puede tomar en cuenta en el sentido apuntado más arriba: como capacidad de pago actual. Esto implica que siempre que un tributo conceda un tratamiento desigual a capacidades económicas iguales esto debe ser justificado¹⁰⁰. En los casos citados, habría distintos criterios que constitucionalmente permitirían una adecuada justificación de estos tratamientos desiguales; entre otros, y meramente a título de ejemplo, podrían mencionarse la función de impuesto control en el IAE, o la necesidad de incentivar determinadas actividades económicas (el aprovechamiento eficiente de las tierras, o el alquiler de inmuebles como contribución a la política de vivienda) en aras de fines constitucionales. Así, lo relevante es que es preciso encontrar esta otra justificación, pues no se puede reinterpretar el principio de capacidad económica *a posteriori*, en función del tipo de tributo. Entre otras consecuencias, como se verá más abajo, esto implica que los impuestos extrafiscales no puedan considerarse una categoría especial a la que le esté permitida desconocer la capacidad económica actual y basarse sobre *otra* capacidad económica indirecta o potencial, sino que sencillamente se fundamentan en otros criterios. Otra interpretación supondría convertir la capacidad económica en un criterio tan etéreo como perfectamente inútil para medir la justicia tributaria.

Por otro lado, y al margen de las dificultades que presenta la relación de distintos principios de justicia tributaria entre sí, o las posibles modulaciones que les afecten, su eficacia para informar el sistema tributario encuentra una importante limitación ya apuntada más arriba, y es la amplísima libertad del legislador para someter a imposición hechos con significado o importancia económica, por lo que son casi infinitas las posibilidades de establecer impuestos sobre los aspectos más variados de la realidad social¹⁰¹. Para llevar a cabo esta tarea, el legislador debe elegir determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad, que en nuestro sistema económico será principalmente la renta¹⁰². A partir de ahí hay numerosas posibilidades de configuración, que se corresponden con diferentes tipos de tributos. Por ejemplo, en función de que se emplee como fundamento de la imposición la utilización de la renta (impuestos sobre el consumo), su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta). Es posible también establecer una división de la riqueza o renta gravable en dos

⁹⁹ Vid. para Alemania WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 334 y ss.

¹⁰⁰ BIRK, 2003, párr. 172; WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 334, y 375 y ss. Entre otras Sentencias, *vid.* esta idea en: BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, párr. 177.

¹⁰¹ TIPKE, 1993, p. 138.

¹⁰² BIRK, 1983, pp. 166 y ss., que se refiere a dos materias tributarias básicas, renta y patrimonio, si bien en puridad, podría también entenderse que sólo hay una materia tributaria, que es la renta TIPKE, 2003, p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.* asimismo pp. 624 y ss.

grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de la cual se clasificarían los distintos tipos de tributos¹⁰³. O por último, puede mencionarse también la división clásica entre impuestos directos e indirectos, que tiene interés aquí porque si bien estos últimos no están basados en el principio de equivalencia, su consideración de la capacidad económica es mucho más laxa, en ocasiones incluso meramente nominal, pues anudan la tributación a una capacidad de pago que se presupone a una determinada obtención de bienes o servicios en el mercado¹⁰⁴. En términos de principios tributarios son por ello tradicionalmente considerados menos adecuados para la consecución de la progresividad, igualdad, etc. De ahí que se haya propuesto que, a efectos de enjuiciar el sistema de ingresos deberían colocarse en el mismo grupo que las tasas, para su confrontación con los impuestos directos¹⁰⁵.

El dato de la pluralidad de opciones de imposición es de la mayor importancia, pues implica que para alcanzar una idea cabal de la justicia tributaria no basta el análisis de las figuras impositivas en concreto, sino que éste debe ser necesariamente completado con el estudio de las relaciones entre éstas. Un sistema compuesto por impuestos que respondan individualmente a los principios de justicia tributaria, puede ser en realidad injusto como consecuencia de las relaciones entre éstos, por ejemplo, porque se gravan capacidades económicas similares de forma distinta como consecuencia de la descoordinación entre distintos impuestos.

En la práctica, ningún sistema tributario de nuestro entorno renuncia a contar con diferentes clases de impuestos. La idea de un impuesto único, para todos los ciudadanos y que englobe todos los valores de justicia tributaria ha sido discutida en diferentes momentos históricos, y si nunca ha sido puesta en práctica se debe no sólo a una tradición «pluri-impositiva», sino más probablemente a que no es posible pensar, o no ha sido posible al menos hasta ahora, en un impuesto que responda a todos los citados requerimientos de justicia, y que además pueda ser exigido y recaudado de manera eficiente y eficaz. Este resultado sí es posible, o al menos está más cerca de alcanzarse, a través de un conjunto de impuestos distintos, cuyas funciones y objetivos se complementan y coordinan, conformando así un auténtico sistema¹⁰⁶. Las clases de impuestos y las relaciones entre ellos varían naturalmente en cada Estado; si Dinamarca cuenta con casi sesenta impuestos diferentes, Alemania tiene veintiséis, casi como España, y Portugal sólo diecinueve. Aunque estos datos apenas aportan información acerca de la estructura de los respectivos siste-

¹⁰³ BIRK, 1983, pp. 32 y 33.

¹⁰⁴ KIRCHHOF, 1999, p. 120.

¹⁰⁵ RAMALLO MASSANET, 2002, p. 11.

¹⁰⁶ NEUMARK, 1970, p. 4.

mas tributarios, sí constituyen un indicio de la complejidad de este análisis que deriva de la pluralidad impositiva ¹⁰⁷.

En todo caso, las características y finalidad de este trabajo desaconsejan acometer un examen en detalle de todos los impuestos posibles, por lo que aquí se mencionarán únicamente a título de ejemplo tres modelos de imposición. Por un lado, la que recae sobre la renta personal, y el gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa*. Interesa su mención porque, por sus características, estas figuras se han considerado tradicionalmente especialmente indicadas para representar el papel que al impuesto corresponde en el Estado social. El impuesto sobre la renta, principalmente por su generalidad que se manifiesta al menos en dos aspectos: que afecta a un gran número de ciudadanos y que grava las fuentes de ingresos más comunes o habituales. Por su parte, la imposición sobre adquisiciones lucrativas *mortis causa* interesa porque cristaliza una idea de tributación progresiva basada en o que fomenta la meritocracia, representando así una concepción ideológica concreta que se encuentra en el centro del debate sobre su existencia y estructura.

Por último, y para cerrar la ejemplificación de la justicia tributaria en la práctica, se hará una referencia a aquellos impuestos denominados «extrafiscales», caracterizados porque su finalidad esencial o primordial no es la obtención de ingresos para financiar los gastos públicos, sino cumplir otros principios o finalidades estatales, como por ejemplo la protección del medio ambiente.

a) La imposición con vocación general: los impuestos sobre la renta personal

El impuesto sobre la renta personal ocupa una posición central en prácticamente todos los Estados de nuestro entorno. Esto obedece, además de a su elevado potencial recaudatorio, a que su estructura resulta especialmente adecuada para dar cumplimiento a los citados principios de justicia tributaria ¹⁰⁸. Se ha generalizado así la idea de que este impuesto tiene un papel «especial», de manera que a menudo las desigualdades en el mismo se perciben como desigualdades de todo el sistema. Y aunque esta idea sea en parte distorsionada, porque es claro que dichos principios deben hacerse efectivos en todo el sistema tributario, justifica que a este impuesto se le dedique especial atención. A mayor abundamiento, y habida cuenta de su visibilidad política, las discusiones en torno a rebajas tributarias tan frecuentes en períodos electorales rara vez no se centran en esta figura.

¹⁰⁷ Comisión Europea: *Catálogo de Impuestos*, 16.ª edición, 1996, citado en TIPKE, 2003, pp. 572-573.

¹⁰⁸ BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 138, y nota núm. 255.

La idea de centralidad del IRPF la expresaba de forma contundente el Tribunal Constitucional español, afirmando que este impuesto «constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características [...] cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes [...] es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 de la Constitución, dada su estructura y su hecho imponible. Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 Constitución), y de solidaridad (art. 138.1 Constitución) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 Constitución)» (cita tomada de la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 9.º; doctrina también expresada en STC 19/1985, FJ. 4.º ó 46/2000, FJ. 6.º)¹⁰⁹.

Esta especial imbricación del IRPF con el principio de capacidad económica se remonta a los orígenes inmediatos del principio. En efecto, la idea de una distribución de las cargas del Estado atendiendo a la capacidad económica personal, surge en el siglo XIX y coincide con las primeras propuestas de impuestos sobre la renta personal¹¹⁰, si bien su desarrollo y proliferación en los Estados de nuestro entorno no tiene lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que en un primer momento se explica por las necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, pero también obedece a la paulatina implantación de modelos de Estado social, que como sabemos requieren de una fuente de financiación continua pero a la vez distribuida de manera justa y equitativa¹¹¹.

La estructura de estos impuestos se adaptará a la idea esencial de que la capacidad de pago no sólo depende de múltiples factores como la renta obtenida o ahorrada, sino también de aquellos que determinan dis-

¹⁰⁹ También el Tribunal Constitucional alemán ha entendido que el principio de capacidad económica tiene un efecto especialmente estricto en el impuesto sobre la renta personal; entre otras: BVerfGE 61, 319 (351); y 66, 214 (223).

¹¹⁰ BIRK, 1983, pp. 14 y ss. y 23 y ss.

¹¹¹ TIPKE, 2003, pp. 604 y ss. con abundantes referencias.

tintos niveles de necesidad, como la edad o el número de hijos, etc.¹¹² Estos criterios se irán integrando en la imposición de la renta, canalizando así tanto buena parte de las políticas sociales, como la personalización de la capacidad económica.

Dentro del propio impuesto sobre la renta personal, la adaptación a la capacidad económica de cada contribuyente puede ser llevada a cabo de diferentes maneras. Así por ejemplo, en Alemania se considera esencial no someter a imposición el denominado «mínimo existencial» (*Existenzminimum*) o cantidad de ingresos que toda persona necesita para atender sus necesidades esenciales. Este principio ha sido elevado en realidad a principio general de imposición, con la idea que la participación del Estado en el éxito económico de sus ciudadanos, sólo puede producirse a partir de la renta disponible¹¹³. En este sentido, y según opinión también bastante extendida en España, una derivación lógica del principio de capacidad económica¹¹⁴, además de servir a la función redistributiva de este impuesto¹¹⁵.

En el informe precedente a la reforma del impuesto sobre la renta español acometida en 1998, se afirmaba que la finalidad del mínimo exento radica en someter a gravamen únicamente la denominada «renta disponible o discrecional» del sujeto pasivo, esto es «aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados»¹¹⁶. Si bien el seguimiento del modelo alemán en España es sólo parcial, o más bien sólo *formal*, pues no se cumple una de sus exigencias, y es que dicho mínimo alcance un determinado nivel de las ayudas sociales que, en ausencia de ingresos, tendría derecho a percibir el individuo¹¹⁷.

Además del citado mínimo exento, la adaptación a la capacidad económica se produce de múltiples maneras, admitiendo la deducción de todos los gastos necesarios, o al menos los más relevantes, para la obtención del rendimiento, esto es, computando el rendimiento neto (*Netto-*

¹¹² BIRK, 1983, p. 27.

¹¹³ Entre otras, en su sentencia de 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153); y BVerfGE, 99, 88 (96); ver al respecto: TIPKE y LANG, 2002, pp. 8, y 112 y ss.

¹¹⁴ Vid. al respecto MARÍN-BARNUEVO FABO, 1996, pp. 24 y ss.; HERRERA MOLINA, 2000, p. 2, si bien este autor considera también que el anclaje constitucional de dicho mínimo radica en la dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad reconocidos en el art. 10.1 de la Constitución, siguiendo así la doctrina alemana citada, y en concreto: TIPKE y LANG, 2002, p. 114.

¹¹⁵ NEUMARK, 1970, pp. 80 y ss.

¹¹⁶ Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 80.

¹¹⁷ BVerfGE 87, 153. Incluso ha habido propuestas de una integración total entre dicho mínimo existencial y las prestaciones sociales, pero nunca han prosperado; vid. al respecto: TIPKE, 1993, pp. 85-86.

prinzip)¹¹⁸, o la consideración de las circunstancias personales —edad, salud— o familiares.

Pero el IRPF ha ido perdiendo algunas de las notas que tradicionalmente lo sitúan en la citada posición central. Por ejemplo, porque subsisten en su estructura importantes diferencias de tratamiento en función de las clases de renta, de forma que aquellas derivadas del trabajo personal sufren una mayor carga tributaria que las procedentes del capital, lo que tradicionalmente se ha explicado, tanto en nuestro país como en los de nuestro entorno, es que algunas rentas merecen una menor tributación en aras de una mayor competitividad del Estado en el campo de las inversiones¹¹⁹. Otro ejemplo es su creciente simplificación, en aras de una recaudación más fácil, unida incluso a alguna propuesta de tipo único que previsiblemente disminuiría su progresividad¹²⁰, salvo que ésta fuera corregida mediante otros instrumentos como reducciones o mínimos exentos¹²¹.

Y aunque es evidente que un solo impuesto no puede monopolizar la idea de capacidad económica, o cristalizar todos los ideales de justicia tributaria, sí es defendible de *lege ferenda* que todos estos principios se cumplan especialmente en aquellos impuestos con mayor potencial recaudatorio, y mayor visibilidad por los ciudadanos, pues ello contribuirá notablemente en la aceptación del sistema tributario en su conjunto, al ser percibido como justo. En todo caso, es claro que no es una exigencia constitucional que el IRPF ocupe esta posición central, ni que su estructura sea la que es y no otra, sino una opción política.

b) La redistribución (adicional) de la renta mediante la imposición sobre las sucesiones

La imposición sobre las sucesiones suscita también grandes debates. Incluso este interés puede parecer en ocasiones desproporcionado, pues su potencial recaudatorio no es elevado. En España, a las discusiones

¹¹⁸ El principio de rendimiento neto es considerado generalmente en Alemania una derivación o subprincipio de la capacidad económica; *vid.* al respecto la BVerfGE 99, 280 (pp. 290 y ss.); o la: 101, 297 (310). En sentido similar, BFH BStBl II 2001, 552 (pp. 553 y ss.).

¹¹⁹ RAMALLO MASSANET, 2002, pp. 11-12; BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 83. Acerca de la competencia fiscal perjudicial en este impuesto, desde la perspectiva de la Unión Europea, *vid.* RUIZ ALMENDRAL, 2002.

¹²⁰ BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 82-83.

¹²¹ Sin embargo, lo cierto es que ningún sistema tributario renuncia a establecer esta progresividad mediante diferentes tipos, lo que hace pensar que es la manera más sencilla de conseguirla. Por otro lado, tradicionalmente las propuestas de tipo único han sido sostenidas por los sectores más conservadores; entre otros, por el candidato a presidente de Estados Unidos Steve Forbes, que lo convirtió en el centro de su campaña en 1996 y 2000; *vid.* MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 100, y 130 y ss. con abundantes ejemplos de sectores conservadores que han defendido esta propuesta en EE.UU.

que rodearon su reforma en 1987, habría que añadir las que han tenido lugar a raíz del anuncio de su supresión a finales de 2003 por el entonces candidato a presidente del Gobierno, si bien en esta segunda discusión han influido otros factores, derivados de su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas¹²².

En parte de la literatura al respecto, se ha considerado un impuesto imprescindible porque sirve a la redistribución de la renta¹²³, pues reduce el papel de la suerte en la distribución de la riqueza y, en suma, somete a gravamen algo que en el fondo es un privilegio¹²⁴, fomentando así la meritocracia¹²⁵, idea esta última que ocupaba un lugar central en la defensa de esta forma de impuesto en el *Meade Committee Report*, donde se afirmaba que: «El ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la suerte o del nacimiento; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo»¹²⁶. Se aprecian aquí ciertos tintes utilitaristas también, lo que pone de manifiesto que la redistribución de la renta es una función extrafiscal de este tributo, precisamente la que hasta ahora ha salvado su pervivencia en España, a pesar de su tradicionalmente escaso potencial recaudatorio¹²⁷. Pero no por mucho tiempo.

En España hacía ya un tiempo que algunas voces abogaban por su supresión, con distintos argumentos, entre ellos, la citada escasa recaudación y la excesiva carga tributaria que el impuesto generaba sobre unos pocos contribuyentes, que para algunos podría llegar a calificarse de confiscatoria¹²⁸. En 1996 se aprobaron algunas medidas normativas tendentes a disminuir el gravamen por este impuesto; entre otras, la introducción de una serie de «beneficios fiscales» para fomentar la empresa familiar. Pero el principio del fin definitivo tuvo lugar con la atribución a las Comunidades Autónomas de determinadas potestades normativas sobre este impuesto, lo que inició un fenómeno de rebaja de la presión

¹²² RUIZ ALMENDRAL, 2004, pp. 415 y ss.

¹²³ NEUMARK, 1970, pp. 205 y ss; 213, para quien se trataría del instrumento de redistribución del patrimonio más importante en un sistema tributario.

¹²⁴ BIRD, 1972, pp. 7 y ss.

¹²⁵ TIPKE, 2003, pp. 877 y ss.

¹²⁶ IFS, 1978.

¹²⁷ Según se puso de manifiesto en las discusiones parlamentarias de este tributo; el entonces ministro de Economía y Hacienda expresaba así el parecer, más o menos generalizado, de la Cámara: «...hoy día los ingresos por este impuesto representan un pequeño porcentaje de los ingresos tributarios totales... y son razones de política tributaria general, de igualdad y de justicia tributaria, las que aconsejan y justifican su mantenimiento»; en: SIMÓN ACOSTA, 1989, p. 197. Véase también: CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA, 1991, pp. 32 y ss., pp. 39 y ss. y pp. 61 y ss.

¹²⁸ En este sentido: CHECA GONZÁLEZ, 1996, pp. 129 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, 2001, 20; para estos autores, la escasa recaudación pone de manifiesto su escaso potencial redistributivo.

fiscal que, al margen de que pueda calificarse de competencia fiscal, fueron abonando el terreno para su total eliminación¹²⁹.

Al igual que ha sucedido en otros países, una vez eliminado este impuesto, las posibilidades de reintroducirlo, sin pagar por ello un alto precio político, son escasas. En efecto, también en otros Estados esta clase de impuestos parece encontrarse en vías de extinción, aunque pervive la polémica sobre su reintroducción. Un ejemplo es el caso de Canadá, donde esta clase de imposición desapareció a principios de los años setenta¹³⁰, si bien desde entonces algunos autores han abogado por su reintroducción¹³¹. Fenómenos similares se han producido en Australia y en Estados Unidos donde, si bien no llegaron a desaparecer, su papel en el sistema tributario disminuyó considerablemente también como consecuencia de la competencia fiscal¹³².

En todo caso, hay quienes han minimizado el papel de redistribución de la renta que podría tener este impuesto. En este sentido, se ha señalado que en la medida en que normalmente el impuesto no se pregunta acerca del origen o causas de la renta o del patrimonio, sino que la toma como un dato a partir del cual se sujeta al pago del mismo, su papel como instrumento redistributivo es pequeño, cuando existe¹³³.

En realidad estas tesis lo que cuestionan es la propia función redistributiva del sistema tributario, como objetivo que aspira a un resultado concreto; la disminución de desigualdades entre las capacidades económicas de los ciudadanos¹³⁴. Esto no es más que otra manera de recalcar la ya mencionada limitación intrínseca del sistema tributario para generar justicia por sí mismo. Sin embargo, esta limitación no evita que se pueda realizar la apuntada redistribución a través de un impuesto como el que recae sobre las sucesiones, o mediante otras figuras tributarias. Sostener la imposibilidad de cumplir ninguno de estos fines mediante los tributos, aunque sea de forma limitada, supone una total relativización de la aplicación de los principios de justicia al sistema tributario, que nos parece difícilmente aceptable. A mayor abundamiento, resulta incontestable que la herencia de riqueza constituye una de las formas

¹²⁹ RUIZ ALMENDRAL, 2004, pp. 412 y ss.

¹³⁰ Véase al respecto BIRD, 1972, pp. 6 y ss., y 22 y ss.; BIRD y BUCOVETSKY, 1976, p. 40.

¹³¹ Puede verse esta discusión en SMITH, 1993.

¹³² SMITH, 1993, pp. 163 y ss. En junio de 2001, con el impulso del presidente de Estados Unidos, George W. Bush, se aprueba en este país la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*, que disminuye paulatinamente la imposición sobre sucesiones y donaciones y prevé su abolición total para 2010.

¹³³ KIRCHHOF, 1999, pp. 122-123; similares argumentos apuntan MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 155 y ss.; desde otra perspectiva, también restaban importancia a esta clase de imposición los miembros de la *Carter Commission*, por considerar que la única función de esta clase de impuestos era servir de control para los impuestos sobre la renta personal; CARTER COMMISSION: 1967, p. 2.

¹³⁴ NEUMARK, 1970, pp. 195 y ss.

más evidentes de perpetuación de las desigualdades sociales¹³⁵, por lo que la actuación tributaria en este aspecto se encuentra más que justificada dentro de los objetivos del sistema tributario recogidos en nuestra Constitución económica.

En fin, para finalizar, conviene en todo caso recordar que no es éste un debate técnico, sino fundamentalmente ideológico, en el que no se trata tanto de establecer si existe, o no, doble imposición, si el impuesto cumple, o no, las funciones que justificaron su establecimiento, si su base imponible se ha visto socavada por el sinnúmero de beneficios fiscales aplicables, etc., como de confrontar las que LOUIS EISENSTEIN denominara «ideologías de la imposición»¹³⁶. Y es que, a pesar de que el lenguaje pueda parecer anticuado, no se debe nunca olvidar que «la elaboración de las leyes tributarias en su aspecto más característico es una contienda de grupos en la que fuertes intereses tratan vigorosamente de liberarse de las cargas impositivas actuales o futuras. Se trata, ante todo, de un juego difícil en el que aquel que confía en la economía, la razón y la justicia, se retirará al final, derrotado y desilusionado. La política de clase está en la esencia misma de la imposición»¹³⁷. Si ello es cierto, para discutir de manera inteligente sobre la supresión de un impuesto tan significativo como el de Sucesiones y Donaciones, convendría abandonar la hipocresía y situar el debate en sus justos términos, renunciando a disfrazar nuestras posiciones bajo argumentos pretendidamente técnicos, dirigidos más que otra cosa a tranquilizar conciencias, para plantearlo en su verdadera dimensión y como lo que es, una discusión sobre el reparto de la carga fiscal, pues la definición del sistema tributario no es sino el reflejo de «una lucha continua entre intereses contrarios por el privilegio de pagar lo menos posible»¹³⁸.

c) Los fines del sistema tributario y la sobreexplotación de la imposición extrafiscal

La imposición extrafiscal o finalista está «de moda». Frente a los impuestos clásicos, mastodónticos y complejos y cuya principal función es recaudar ingresos, los tributos con objetivos concretos, y en general socialmente aceptables, como la protección del medio ambiente, cobran creciente importancia. En esta clase de imposición se mezclan muchas cuestiones diversas que dificultan hacer una valoración general. Si por

¹³⁵ Como reconocen MURPHY y NAGEL, 2002, pp. 142-143, con más referencias en este sentido.

¹³⁶ En el magnífico trabajo de quien, pese a su nombre, no era un peligroso radical centro-europeo, sino un prestigioso abogado tributarista miembro de la American Bar Association, *vid.* EISENSTEIN, 1983.

¹³⁷ Cfr. ADAMS, 1928, citado por EISENSTEIN, 1983, p. 8.

¹³⁸ En los términos de EISENSTEIN, 1983, p. 7.

un lado la consecución de los fines que justifican su establecimiento suele estar plenamente justificada, por otro la proliferación de esta clase de imposición puede terminar por distorsionar la comprensión global del sistema tributario, y hacer perder de vista la finalidad última de la imposición, cual es el sostenimiento de todos los gastos públicos.

Por otro lado, persiste el nada desdeñable peligro de que los gobiernos utilicen un halo de extrafiscalidad para encubrir impuestos que son claramente fiscales. Esto vendría motivado por una evidenciada mejor aceptación de esta clase de tributos en la ciudadanía, al margen de que en ocasiones resulta poco plausible que su pretensión sea terminar con la conducta a que someten a gravamen, pues ello supondría considerables pérdidas de ingresos¹³⁹. En buena medida, esta posibilidad ya se ha verificado en España, donde las Comunidades Autónomas han preferido acudir a esta clase de imposición «buena» y políticamente vendible para evitar el coste político que todo incremento de presión fiscal supone¹⁴⁰. En alguna ocasión, el Tribunal Constitucional ha quitado la «máscara» extrafiscal a estos instrumentos, como ha sucedido con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (STC 289/2000), pero es claro que no es tarea de esta jurisdicción velar por la existencia de un sistema tributario racional y coherente, sino del legislador.

Por último, no sólo la creación de impuestos extrafiscales, sino la creciente utilización del sistema tributario para dar cumplimiento a distintas finalidades sociales plantea un problema adicional, y es la pérdida en claridad y transparencia del conjunto tributario. La proliferación de medidas tributarias para incentivar y/o desincentivar todo tipo de conductas puede llegar a distorsionar gravemente la estructura de los impuestos, hasta el punto de hacerlos cada vez menos *comprensibles* a los ciudadanos.

A continuación se examinará en qué consisten estos tributos realmente, para posteriormente ensayar una evaluación de su utilización para los fines del Estado Social.

a) Concepto y aceptación constitucional de la extrafiscalidad

Para confrontar la problemática de la tributación extrafiscal, y de los fines extrafiscales o de ordenación (*Lenkungs Zwecke*) de los impuestos,

¹³⁹ BIRK, 2003, párr. 175, p. 58.

¹⁴⁰ La cuestión se complica en el caso español debido a otros factores, como es la prohibición de equivalencia o imposibilidad para las Comunidades Autónomas de establecer impuestos similares a los ya establecidos por el Estado o los Municipios, lo que es también un incentivo para inventar impuestos diferentes, normalmente en el ámbito de la extrafiscalidad. Sin embargo, esta tendencia de impuesto vendible y justificable se ha verificado también en el ámbito autonómico en las medidas normativas establecidas sobre los impuestos cedidos, que en su gran mayoría persiguen fines extrafiscales; RUIZ ALMENDRAL, 2004, pp. 350 y ss.

lo primero que hay que dejar sentado es que no existen los impuestos neutrales. Ningún impuesto —ni siquiera el más puramente fiscal— puede ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos¹⁴¹. En este sentido, en todo impuesto es preciso distinguir entre sus fines y sus efectos (*Zwecken und Wirkungen*), o entre la intención del legislador tributario y los efectos concretos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica¹⁴². Dentro de los efectos es además posible distinguir entre los que afectan a la carga económica (*Belastungswirkungen*), y los efectos sobre comportamientos (*Gestaltungswirkungen*)¹⁴³.

Los efectos de carga económica deberán ser estimados por el legislador, en el entendido de que nunca se podrá tener una certeza total de quién soporta efectivamente la carga económica de un tributo en última instancia, pues en la mayor parte de los tributos ésta podrá ser trasladada a terceros, sin que además resulte siempre sencillo identificar quiénes son esos terceros¹⁴⁴. Pensemos por ejemplo en el Impuesto sobre Sociedades, que grava de forma directa la renta de las personas jurídicas; es fácil imaginar que las empresas trasladen la carga que pueda suponer un incremento de sus tipos a consumidores de sus bienes, a sus propios trabajadores, en forma de recorte de beneficios o incluso a potenciales trabajadores, recortando la oferta de puestos de trabajo.

Por su parte, los efectos sobre comportamientos son todos aquellos que se producen por el impuesto aparte del que supone el efecto típico de la carga tributaria. Así, la opción por constituir una sociedad de un tipo u otro, comprar una vivienda o alquilarla, consumir más o menos de tal o cual producto... y un largo etcétera. En ocasiones los efectos formarán parte de los fines del legislador tributario. Otras veces serán inesperados. En cualquier caso, el legislador tributario tiene la obligación constitucional de preguntarse acerca de estos efectos, y tener en cuenta al menos aquellos más previsibles o habituales en función del tipo de tributo.

Pues bien, según una clasificación ya clásica en Derecho tributario, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que los primeros tienen como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que los segundos pretenden ordenar la conducta de los individuos¹⁴⁵. Por ello, aunque todo impuesto generará *per se* otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que éstos *no constituyen su principal razón de ser*. Las normas tributarias extrafiscales tienen

¹⁴¹ NEUMARK, 1970, p. 261.

¹⁴² BIRK, 1994, pp. 8 y ss.; NEUMARK, 1970, pp. 262 y ss.

¹⁴³ BIRK, 1983, pp. 67 y ss.

¹⁴⁴ BIRK, 1983, pp. 67 y ss.

¹⁴⁵ VOGEL, 1977, pp. 97 y 98; TIPKE, 1993, pp. 122 y ss.

como finalidad principal incentivar o desincentivar determinadas conductas de los contribuyentes, que se consideran de interés social¹⁴⁶, de ahí que no se orienten a la capacidad económica, principio que constituye en realidad su excepción.

Aunque la distinción es clara en la teoría, en el análisis concreto de cada tributo los perfiles son difusos¹⁴⁷, entre otras razones, porque con frecuencia la misma medida tributaria servirá, al mismo tiempo, a un fin tributario y otro extrafiscal. Un ejemplo es la progresividad de la tarifa en el IRPF: sirve a un fin extrafiscal —la redistribución de la renta en la sociedad— a la vez que a uno estrictamente fiscal: la tributación de acuerdo con la capacidad económica¹⁴⁸. En ocasiones, este doble efecto puede plantear contradicciones internas. Así, las deducciones y otros beneficios con fin extrafiscal pueden plantear el problema jurídico de que, cuando se insertan en un impuesto progresivo, benefician en mayor medida a aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica, produciendo así un efecto contrario al que se pretende con la progresividad del impuesto y una desigualdad no siempre sencilla de justificar en términos constitucionales¹⁴⁹. Por otro lado, difícilmente un impuesto extrafiscal lo es en su totalidad, de manera que la recaudación de ingresos permanece como finalidad, si bien que secundaria, en el tributo.

Los impuestos netamente extrafiscales o creados con los fines de ordenación como finalidad central tienen una historia más reciente que los fiscales. Un ejemplo remoto lo constituye el impuesto sobre los ruiseñores (*Nachtingallensteuer*). Para proteger la población de estos pájaros en los jardines del rey, en 1844 la ciudad de Postdam impuso un impuesto altísimo sobre su posesión. Este impuesto se suele utilizar como ejemplo además de impuesto asfixiante (*Erdrosselungssteuer*) pues al ser un impuesto extrafiscal «puro», cumplió su cometido de tal manera que en el año 1897 ningún ciudadano tenía ruiseñores en su casa¹⁵⁰. El citado efecto asfixiante consiste así en que el impuesto cumple totalmente su función de incidir en el comportamiento de los ciudadanos. En la actualidad, los impuestos extrafiscales no suelen tener el citado efecto.

Habida cuenta de sus funciones, los impuestos extrafiscales pueden ser un buen instrumento para coadyuvar al cumplimiento de los fines del

¹⁴⁶ TIPKE y LANG, 2002, § 4, párr. 19-24.

¹⁴⁷ VOGEL, 1977, pp. 97 y ss.; TIPKE, 1993a, pp. 125 y ss.

¹⁴⁸ TIPKE, 1993, p. 126. Podrían encontrarse muchos más ejemplos, como la deducción por hijos, que atiende tanto a la capacidad económica como a un fin extrafiscal de fomentar la natalidad, así como a la protección de la familia; WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 386.

¹⁴⁹ Por esta razón en 1996 se reformó en Alemania el art. 10.e de la Ley de impuesto sobre la renta personal, para que los beneficios fiscales derivados de la vivienda habitual fueran independientes de la progresividad.

¹⁵⁰ VOGEL, 1968/69, pp. 230 y ss.

Estado Social¹⁵¹. Así lo reconoció nuestro Tribunal Constitucional en la primera sentencia en que se enfrentó a esta modalidad impositiva, afirmando que «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados» (STC 37/1987, FJ. 13.º)¹⁵².

El problema constitucional que plantean estos impuestos ya ha sido apuntado, y es el de su (in)coherencia con el principio de capacidad económica. Teniendo en cuenta que en su creación no se encuentra la detección de una fuente de riqueza, sino un comportamiento que se pretende modificar, hay al menos dos opciones para acomodar esta clase de imposición a la capacidad económica: sostener un concepto muy amplio de este principio, o aceptar que dicho acomodo es diferente, y que los citados impuestos poco o nada tienen que ver con dicha capacidad.

La primera opción ha sido predominantemente seguida por la doctrina española, y adoptada también por el Tribunal Constitucional. Así, se ha aceptado que la capacidad económica se entiende presente en estos tributos aunque pueda ser de forma «potencial» (STC 37/1987, FJ. 13.º), o se ha afirmado que en esta clase de tributos el fin perseguido, en concreto por ejemplo, la contaminación, pueden constituir un *índice imperfecto de capacidad económica*¹⁵³. También precisamente en relación con la imposición medioambiental, como modelo paradigmático de la imposición extrafiscal, ha habido intentos en la doctrina alemana de construir una capacidad económica a partir de la utilización del medio ambiente (*Umweltleistungsfähigkeit*). La justificación es la mayor capacidad que demuestra quien no asume el coste inflingido al medio, lo que equivale a una utilización gratuita de una parte de sus factores productivos¹⁵⁴. Esta teoría se apoya en un entendimiento distinto de la capacidad económica, no como capacidad de pago sino como capacidad de disponer de riqueza¹⁵⁵.

Estas construcciones han recibido recientemente una acertada crítica de R. WERNSMANN, que apunta, por un lado, la imposibilidad de medi-

¹⁵¹ ZORNOZA PÉREZ, 1988, pp. 47 y ss.

¹⁵² Similar argumentación se contiene en la STC 186/1993, de 7 de junio, sobre el *Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*.

¹⁵³ Véase al respecto HERRERA MOLINA, 2000b, p. 159.

¹⁵⁴ Estos argumentos en GAWEL, 1999, pp. 374 y ss.; SACKOFKY, 2000, p. 2621.

¹⁵⁵ GAWEL, 1999, pp. 377 y ss.

ción de este daño o utilización gratuita del medio ambiente y las dificultades para justificar esta modulación de la capacidad económica en este caso y no en otros donde también se produciría esa utilización (un *pic-nic* en un parque público, etc.)¹⁵⁶. Y por otro lado, que con esta interpretación de capacidad económica siempre que no se grave la citada utilización el resultado equivaldrá a una subvención pública, que tendría que ser adecuadamente justificada para no caer en el terreno prohibido por la normativa europea de las ayudas de Estado. Lo que a su vez supondría importantes problemas a efectos de su adecuada valoración monetaria¹⁵⁷.

En suma, la utilización o el daño inflingido al medio ambiente no encaja en el concepto de capacidad económica. Esto no significa que no se pueda reforzar la protección del medio ambiente, fomentando su utilización racional y limitada, mediante el sistema impositivo. Pero para ello no es necesario desvalorizar la capacidad económica, pues hay otros principios constitucionales que apoyan una excepción a dicha capacidad con este objetivo¹⁵⁸.

Esto último constituiría la segunda opción, en nuestra opinión más coherente, y es entender que los impuestos extrafiscales no se fundamentan en la capacidad económica¹⁵⁹, porque en puridad suponen la utilización del instrumento tributario al servicio de fines propios del Derecho administrativo¹⁶⁰, por lo que resulta lógico que su estructura no deba orientarse a la capacidad económica. En realidad, más bien suponen una infracción (*Durchbrechung*)¹⁶¹ de la misma, que debe ser justificada por el legislador¹⁶², lo que resultará cuando se cumplan las siguientes condiciones: 1) Los fines perseguidos por el impuesto son jurídicamente protegibles¹⁶³; y 2) la estructura del tributo es adecuada para la consecución del fin, de otra manera, será una discriminación no justificada¹⁶⁴. En este sentido, el legislador deberá atender a aquellos elementos que permiten modular la carga tributaria en fun-

¹⁵⁶ Aunque esto se podría solucionar con la propuesta de establecer un mínimo existencial en la utilización del medio, exento de tributación, como propone GAWEL, 1999, pp. 380-381, que sin embargo resulta igualmente complejo de calcular.

¹⁵⁷ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 382.

¹⁵⁸ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 383 y ss.

¹⁵⁹ TIPKE, 2000, p. 340.

¹⁶⁰ BIRK, 1994, p. 15; KIRCHHOF, 1996, p. 9.

¹⁶¹ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, pp. 383 y ss.

¹⁶² BIRK, 1994, pp. 14 y ss.; KIRCHHOF, 1996, p. 10.

¹⁶³ BIRK, 1983, pp. 236 y ss. TIPKE y LANG, 2002, § 4, párr. 25. Cosa distinta es que puedan plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad; a este respecto, véase TIPKE, 2000, pp. 345 y ss.; WERNSMANN, 2004, párr. 16, pp. 380 y ss.

¹⁶⁴ BVerfGE 93, 121 (pp. 147 y ss.). El argumento de la inadecuación de la estructura del impuesto para conseguir el fin extrafiscal fue utilizado por la STC 289/2000 para negar el carácter extrafiscal del impuesto balear, ya citado, lo que además sirvió de base para sostener su identidad con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, declarando así la anulación del primero.

ción del fin extrafiscal, por ejemplo, en función del daño inflingido al medio ambiente. Estos elementos denominados «de equivalencia» (*Äquivalenzgesichtspunkten*) permiten un amplio marco para el gravamen adicional ¹⁶⁵.

Esto se deduce de una concepción estricta de la capacidad económica, como capacidad de pago, según se ha defendido más arriba, porque es evidente, como ha señalado entre nosotros C. PALAO TABOADA, que las normas tributarias con finalidad extrafiscal resultarán más difíciles de justificar cuanto más rígida sea la concepción mantenida en relación con el principio de capacidad económica ¹⁶⁶.

En definitiva, los impuestos extrafiscales son admisibles constitucionalmente, como también lo son las medidas con fines extrafiscales en los impuestos «tradicionales». Las desigualdades que implica, por tanto, el sometimiento a un mayor gravamen a personas con una capacidad económica equivalente están plenamente justificadas por la consecución de otros fines que son igualmente protegibles.

b) Problemas de la sobreexplotación de la extrafiscalidad

Pero esta aceptación constitucional no implica que esta modalidad tributaria esté exenta de problemas. Entre otros, su creciente importancia suscita en nuestra opinión al menos las siguientes cuestiones:

En primer lugar, contribuyen a que se pierda de vista que repartir las cargas públicas entre los ciudadanos es por sí mismo una justificación del tributo. Con la proliferación de impuestos finalistas, se traslada a la ciudadanía la idea de que es precisa una justificación adicional, socialmente reconocible y, en el fondo, también políticamente «vendible» para soportar el coste de incrementar la presión fiscal ¹⁶⁷. Si como se veía más arriba las teorías de la equivalencia suponen en buena medida una negación del sistema democrático para definir preferencias, a favor del mercado, con la sobreexplotación de la tributación extrafiscal se puede lanzar el mensaje de que sólo son válidas las subidas de presión fiscal justificadas por fines concretos, fácilmente aceptados por todos. Es, si se quiere, también una manera de negar el funcionamiento democrático, que en materia tributaria se concreta en una necesaria distancia entre quien financia y quien gasta ese dinero.

¹⁶⁵ WERNSMANN, 2004, parágr. 16, p. 383.

¹⁶⁶ PALAO TABOADA, 1995, p. 633. Si bien para este autor esta formulación de capacidad económica en sentido estricto sería escasamente realista.

¹⁶⁷ Como ejemplo de actualidad, el presidente del Gobierno catalán (Pasqual Maragall) anunciaba en abril de 2004 que ante la difícil situación económica por la que atraviesa ahora esta Comunidad, se renunciará a ejercer potestades normativas sobre el IRPF, pero a cambio se establecerán tasas por determinados servicios e impuestos finalistas, sobre todo de carácter medioambiental; *El País digital*, www.elpais.es, sección Cataluña, con acceso: 22.04.2004.

En segundo lugar, y estrechamente relacionado con lo anterior, en los impuestos extrafiscales el ciudadano no percibe el elemento clásico del impuesto que es la contribución equitativa al gasto público, pues el pago se asocia a un comportamiento que se quiere desincentivar, de manera que se lanza el mensaje de que cuanto menos pague, mejor estará contribuyendo al bien común ¹⁶⁸.

En tercer lugar, los impuestos extrafiscales contribuyen a generar una desigualdad de fondo consistente en que aquellos contribuyentes con mayor capacidad de pago tendrán siempre la posibilidad de escapar al intento de regulación del comportamiento que se encuentra en la base del impuesto extrafiscal ¹⁶⁹. Así, un ciudadano con alto nivel de renta seguirá utilizando su vehículo privado frente al público, por mucho que se incrementen los impuestos sobre hidrocarburos con la finalidad, entre otras, de desincentivar esta conducta menos respetuosa con el medio ambiente. Lo mismo ocurriría con todas las actividades.

En cuarto lugar, las múltiples finalidades de los impuestos conducen a una especie de caos fiscal donde los ciudadanos, y las autoridades tributarias, pierden de vista el principio básico de reparto equitativo de cargas públicas. El sistema deviene más complejo, y por eso también corre el peligro de ser menos aceptado ¹⁷⁰.

Por último, según como se configure y justifique, la extrafiscalidad puede llegar a ser una modalidad soterrada de equivalencia, en la medida en que en la idea de fondo de estos tributos está el exigir a los ciudadanos que modifiquen su conducta o, en la mayoría de los casos, que paguen por no modificarla (impuestos sobre el tabaco, gasolina, etc.). En este sentido, se ha llegado a proponer por algún sector que la financiación con arreglo a la equivalencia vendría en realidad exigida constitucionalmente, con base en el principio de proporcionalidad y en la causalidad de determinadas conductas. El argumento, básicamente, es que determinados grupos de contribuyentes deberían hacerse responsables de los costes que generan ¹⁷¹. Esta idea, basada en la causalidad en cuanto a efectos, se encuentra en el axioma «quien contamina paga», que lejos de constituir una modalidad de medición de la capacidad económica, es un intento de reasignar un gasto público a sus causantes. Aunque este criterio puede ser útil en determinados supuestos, su empleo indiscriminado y generalizado es seguramente incompatible con los propios principios del Estado social. Por ejemplo, ¿sería admisible que un enfermo de cáncer de pulmón, claramente causado por su condición de fumador, fuera obligado a sufragar en su totalidad los costes de su operación? De la conjunción de los prin-

¹⁶⁸ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 58.

¹⁶⁹ KIRCHHOF, 1999, parágr. 88, párr. 59.

¹⁷⁰ BIRK y ECKHOFF, 2000, p. 58.

¹⁷¹ Véase esta postura en FRENZ, 1997, pp. 153 y ss. Comentada también por BARQUERO ESTEVAN, 2002, pp. 129 y ss., cuyas críticas comparto en lo esencial.

cipios constitucionales de dignidad de la persona y protección de la salud la respuesta sería claramente negativa¹⁷².

Todos estos argumentos sustentan la limitación del empleo del instrumento extrafiscal en el sistema tributario. Como concluíamos en el caso de las tasas y otros tributos causales, no se trata de que deban desaparecer, pero su papel cualitativo y cuantitativo debiera ser claramente secundario.

IV. CONCLUSIONES

Resulta evidente que la configuración de la Constitución económica implica una serie de exigencias para la configuración de la Hacienda pública. Y con independencia de la valoración que puedan merecer las intervenciones del Estado en la economía y en la configuración social, y a pesar de las discusiones respecto de cuál haya de ser el reparto de funciones entre la sociedad y los poderes públicos para la consecución del bienestar general, lo cierto es que no parece fácil imaginar mecanismos sustitutivos de la acción estatal que permitan el desarrollo de los intereses privados garantizando al tiempo la necesaria cohesión social.

Y es también evidente que la coexistencia de los intereses privados con un principio de solidaridad que garantice la cohesión social se realiza a través de un sistema generalizado de intercambio, en el que todos colaboran, fundamentalmente por la vía impositiva, mediante el cumplimiento de sus deberes tributarios, a la solución por parte del Estado de los problemas colectivos. Un sistema en el que, como es obvio, se atribuye un lugar central a la Hacienda pública, que contribuye a la función legitimadora del Estado, a su propia estabilidad, conjugando el empleo de un sistema tributario con ciertos niveles de progresividad y la atención a determinadas necesidades básicas de los ciudadanos a través del gasto público en atenciones de carácter social. Y así, pese a que la crisis de los años setenta, por lo que a nosotros interesa en su manifestación como «crisis fiscal del Estado», puso en evidencia las limitaciones inherentes a esa concepción de la Hacienda pública, lo cierto es que la evolución posterior ha mostrado que la acción estatal a través de los ingresos y los gastos públicos no ha sufrido modificaciones de tanta entidad como para corroborar los pesimistas pronósticos de autores como J. O'CONNOR, cuyos trabajos sobre la economía pública del Estado de bienestar auguraban severas reestructuraciones de esa forma de Estado y de sus sistemas de prestaciones sociales.

Ello justifica un nuevo intento de reflexión sobre esa crisis, ya estructural, al menos en la literatura disponible, de las funciones de redistribu-

¹⁷² Se toma este ejemplo de BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 132.

ción, de solidaridad, en el marco del Estado de bienestar, aunque sea sólo para formular algunas ideas muy elementales respecto del papel que la Hacienda pública ha de cumplir en los momentos actuales en el orden de la redistribución de la renta y de la riqueza o, lo que es igual, como cauce para la consecución de una sociedad más justa y solidaria, aunque esa «solidaridad fiscal» no sea voluntaria sino forzada por el Estado.

Y por lo que se refiere a la vertiente de los ingresos, es claro también que el sistema tributario es un instrumento limitado para generar justicia, lo que se explica desde sus propios fundamentos, ya que se toma como punto de partida una distribución de bienes y servicios que, básicamente, ha sido generada por el mercado, más o menos intervenido, porque en última instancia, como apuntan MURPHY y NAGEL: «La justicia distributiva no es algo que se pueda conseguir aplicando alguna fórmula más o menos equitativa a una distribución inicial de la riqueza que es moralmente arbitraria»¹⁷³. Pero esta advertencia no debe servir para renunciar a la consecución de la justicia tributaria, sino para ubicarla en su contexto, y tomar como referencia inseparable de este parámetro la justicia en el gasto público, todo ello partiendo de una adecuada medición de la distribución actual de la riqueza.

En todo caso, la justicia tributaria es la plasmación de una serie de principios contenidos en la Constitución que implica consecuencias sobre la configuración del sistema tributario. La principal es que éste debe ser básicamente un Estado impositivo. El impuesto es seguramente el instrumento de financiación del Estado más capacitado para internalizar los principios de justicia que demanda un equitativo reparto de la riqueza como el que se exige en nuestra Norma fundamental. Pero al mismo tiempo resulta evidente que el sistema tributario en su conjunto sólo podrá ser considerado justo si en la práctica estos principios también tienen vigencia. La proliferación de fenómenos de elusión fiscal y, como consecuencia y quizá también como causa de los mismos, la creciente complejidad de la normativa tributaria aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia lo cual, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama la Constitución económica.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAMS, «Ideals and Idealism in Taxation», *American Economic Review*, 1928, núm. 12.
- ALONSO GONZÁLEZ, L., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M., *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002.

¹⁷³ MURPHY y NAGEL, 2002, p. 30.

- BASSOLS COMA, M., *Constitución y sistema económico*. Madrid, Tecnos, 1985.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., «El procedimiento de gasto público y su control». *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, 1982.
- BELL, D., «El hogar público: sobre la sociología fiscal y la sociedad liberal», en su libro: *Las contradicciones culturales del capitalismo*, trad. española, Madrid, Alianza Editorial, 1977.
- BIRD, R., «The case for Taxing Personal Wealth»; en: AA.VV.: *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*. 1971 Conference Report. Toronto, Canadian Tax Foundation, 1972.
- BIRD, R. y BUCOVETSKY, *Canadian Tax Reform and Private Philanthropy*. Canadian Tax Paper, núm. 58. Toronto, Canadian Tax Foundation, 1976.
- BIRK, D. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983.
- , *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München, Verlag C. H. Beck, 1994.
- , *Steuerrecht*. Heidelberg, C. F. Müller Verlag, 2003.
- BIRK, D., y ECKHOFF, R., «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive», en: SACKSOFSKY, U. y WIELAND, J. (eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- BOBBIO, N., «Presente y porvenir de los derechos humanos». *Anuario de Derechos Humanos*, 1981.
- CARTER COMMISSION, *Studies of the Royal Commission on Taxation*, núm. 12. Ottawa, Queen's Printer, 1967.
- CAZORLA PRIETO, L. «El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas». *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.
- CAZORLA PRIETO, L. M., y MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Civitas, 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Madrid, Marcial Pons, 1996.
- DE JUAN ASENJO, Ó., *La Constitución económica española*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1984.
- EISENSTEIN, L., *Las ideologías de la imposición*, traducción castellana del original inglés, Madrid, 1983.
- FORSTHOFF, E., «Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates». *Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, núm. 12, 1954.
- FRENZ, W., *Das Verursacherprinzip im öffentlichen Recht: Zur Verteilung von individueller und staatlicher Verantwortung*. Berlín, Duncker & Humblot, 1997.
- FRIAUF, K. H., «Unser Steuerstaat als Rechtssaat». *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1977-1978.
- GARCÍA MACHO, R., *Las aporías de los derechos fundamentales sociales y el derecho a una vivienda*. Madrid, IEAL, 1982.
- GARCÍA MONCÓ, A., *Los gastos sociales en el derecho español*. Valladolid, Lex Nova, 1990.
- GAWEL, E., «Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1999.
- GROSSEKETTLER, H., «Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vor und Nachteile»; en: SACKSOFSKY, U. y WIELAND, J. (eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.

- GUASTINI, R., «Derechos: una contribución analítica (Draft)», en: SAUCA, J. M.^a (ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid, BOE-Universidad Carlos III, 1994.
- HÄBERLE, P., «El concepto de los derechos fundamentales», en: SAUCA, J. M.^a (ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid, BOE-Universidad Carlos III, 1994.
- HERRERA MOLINA, P. M., «Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar», en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid, IEF-Marcial Pons, 2000.
- , *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid, Marcial Pons, 2000b.
- HESSE, K., *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg, C. F. Muller, 1988.
- HEUER, C. H., *Die Besteuerung der Kunst*. Köln, P. Deubner, 1984.
- HEUN, W., «Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht», en: SACKSOFSKY, U., y WIELAND, J. (eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- Institute for Fiscal Studies, *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*. November (citado como IFS: 1997), 1997.
- , *The Structure and Reform of Direct Taxation (The Meade Committee Report)*. London, Allen & Unwin (citado como IFS: 1978), 1978.
- KIRCHHOF, P., «Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1996.
- , párr. 88, «Staatliche Einnahmen», en: ISENSEE, J. y KIRCHHOF, P. (eds.): *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV. Heidelberg, C. F. Müller Juristischer Verlag, 1999.
- LÓPEZ GUERRA, L., «Concepto de derechos humanos y problemas actuales». *Revista Derechos y Libertades*, núm. 1, 1993.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid, Colex, 1996.
- MARTÍN QUERALT, J., «La Constitución española y el Derecho Financiero». *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980.
- MURPHY, L., y NAGEL, T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford, Oxford University Press, 2002.
- MUSGRAVE, R.; MUSGRAVE, P., y BIRD, R., *Public Finance in Theory and Practice (First Canadian Edition)*. Toronto, McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987.
- NEUMARK, F., *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.
- ORÓN MORATAL, G., *La configuración constitucional del gasto público*. Madrid, Tecnos, 1995.
- PALAO TABOADA, C., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995.
- PAREJO ALFONSO, L., *Estado Social y Administración Pública*. Madrid, Civitas, 1983.
- PÉREZ ROYO, F., «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público», en AA.VV.: *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1988.

- PÉREZ ROYO, J., «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado Social». *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984.
- RAMALLO MASSANET, J., «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996.
- , «Prólogo» a BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002.
- , «Constitución económica y gasto público». *Mimeo*, 1996.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios», en AA.VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978.
- , «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda pública». *Revista Sistema*, núm. 53, 1983.
- RUIZ ALMENDRAL, V., «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 3, 2002.
- , *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y SEITZ, G., «El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». *Revista Estudios Financieros*, núms. 257-258, 2004.
- SACKOFSKY, U., «Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts». *Neu Juristische Wochenschrift*, Heft 36, 2000.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Apuntes de Derecho Administrativo*. Madrid, Ceura, 1987.
- SIMÓN ACOSTA, E., «Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias»; en: AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*. Valladolid, Lex Nova, 1989.
- SMITH, *Personal Wealth Taxation: Canadian Tax Policy in a Historical and an International Setting*. Canadian Tax Paper no. 97. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993.
- STARCK, C., «Staatliche Organisation und staatliche Finanzierung als Hilfen zu Grundrechtsverwirklichungen?», en: AA.VV.: *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz*. Tübingen, 1976.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo I. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.
- , *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo II. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003.
- TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.
- VOGEL, K., «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *StuW*, núm. 2, 1977.
- WERNSMANN, R., *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*. Habil. Münster 2003; de próxima publicación en: Tübingen: Mohr Siebeck [Aquí citada por párrafos (parágr), además de por páginas, pues estas últimas variarán previsiblemente en la versión publicada], 2004.
- ZORNOZA PÉREZ, J., «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales». *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988.
- ZORNOZA PÉREZ, J., «Los derechos humanos y el problema de la escasez», en: SAUCA, J. M.^a (ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid, BOE-Universidad Carlos III, 1994.