

REFLEXIONES EN TORNO A LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA E IGUALDAD

Eusebio González García

Sumario: I. Introducción; II. Relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva; III. El principio de capacidad contributiva o económica.

I. INTRODUCCIÓN

Desde hace poco más de una década, cuando C. Palao introdujo el tema en la bibliografía científica a través de un brillante estudio sobre las vicisitudes del principio de capacidad contributiva, se han sucedido una serie de trabajos sobre esta materia, que aunque sugerentes e ilustrativos en muchos puntos, no han agotado afortunadamente el campo de investigación¹, como, obviamente, tampoco va a hacerlo quien escribe estas líneas. Lo que pretendemos, en cambio, es realizar algunas reflexiones tendientes a poner cierto orden en las ideas.

Es decir, si el tema no está cerrado, sí que existen, en nuestra opinión, elementos sobrados para la reflexión arriba citada. Éste es, esencialmente, el objeto de las líneas que siguen.

¹ Me refiero, por orden de aparición en el tiempo, a los estudios de Pérez de Ayala, **Las cargas públicas: principios para su distribución**, y Martín Delgado, **Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española** (ambos en Hda. Pub. Esp., 1979); E. Lejeune, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en **Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario**, Madrid, 1980; y G. Casado, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)», en **Rev. Esp. Der. Fin.**, 1982.

II. RELACIONES ENTRE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Es ampliamente aceptado en la doctrina, el que tras un largo siglo de lucha, la igualdad formal o igualdad ante la ley, puede considerarse una conquista del pensamiento ilustrado hecha realidad. Así, pues, sin desconocer el carácter equívoco del concepto de igualdad, y los muchos matices y aspectos que en él quedan comprendidos (igualdad de naturaleza, igualdad de derechos e igualdad de trato)², parece correcto estimar que en nuestros días el problema se presenta ante todo frente a ese segundo aspecto de la igualdad, o igualdad material, que también se conoce con las expresiones de igualdad *en o dentro* de la ley.

En cuanto a este último aspecto de la igualdad, y en concreto dentro del ámbito tributario, podría parecer lógico tratar de encontrar un criterio de igualdad en el reparto de lo que los servicios públicos cuestan, que simultáneamente tuviera en cuenta lo que esos servicios públicos reportan. La idea no es, por otra parte, nueva. Está desarrollada en los escritos de Griziotti, Forte y Maffezzoni y, más recientemente, en Abbamonte y Rodríguez Bereijo. Pero los mismos argumentos que invalidaron el intento entonces, los siguen invalidando hoy.

Estos argumentos son fundamentalmente los siguientes: 1) El carácter predominantemente político de la deliberación sobre el gasto público, que únicamente permite valoraciones globales, dificulta extraordinariamente todo intento de aproximación al beneficio individual que el gasto público reporta; 2) la nota de indivisibilidad, que por lo común acompaña a los servicios públicos financieros mediante impuestos, supone una falta de coincidencia entre el usuario del servicio y el pagador del gravamen; y 3) el previsible fracaso de una investigación tendiente a comparar con idéntico rigor la igualdad de

² *Vid.*, por todos, C. Esposito, «Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 della Costituzione», en **La Costituzione**, Padua, 1954; G. Leibholz, **Die Gleichheit von dem Gesetz**, Munich, 1959; L. Paladin, **Il principio costituzionale d'eguaglianza**, Milán, 1965; y F. Klein, **Gleichheitssatz und Steuerrecht**, Köln, 1966.

trato dispensada al momento de ser gravado por un tributo, con la ofrecida al beneficiarse de un gasto, que tanto puede estar en relación directa (obras públicas, seguridad) como inversa (servicios públicos asistenciales) a la capacidad económica del efectivo pagador del tributo y presunto beneficiario del gasto público.

Descartada la posibilidad de estudiar conjuntamente la acción del principio de igualdad sobre los gastos e ingresos públicos, limitaremos nuestra investigación a estos últimos. Pero incluso dentro de los ingresos públicos de carácter coactivo es necesario distinguir entre la acción desplegada por el principio de igualdad de trato según que el mismo vaya referido a los ingresos impositivos, o al resto de los tributos.

El análisis en profundidad de la anterior afirmación exigiría una investigación en torno al concepto de tributo impropia de este lugar ³. Pero abreviando mucho el razonamiento, cabría llegar a la siguiente conclusión: la aplicación del principio de igualdad de trato en los tributos que no son impuestos, permite la referencia a unos criterios de equivalencia inmediata (reminiscencia de las teorías del cambio) absolutamente inutilizables en el caso de los impuestos, donde, excluida por principio toda conexión con los posibles beneficios derivados del gasto público, la igualdad de trato requerida no tiene más punto de apoyo, si se quiere dotar de un contenido razonable a dicho principio, que la referencia a la capacidad económica de los sujetos llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

A partir de aquí, es decir, una vez reconducido el principio de la igualdad de trato en materia impositiva al principio de capacidad contributiva, nuestro razonamiento, al menos teóricamente, debe tropezar con menos dificultades. Es suficiente a este propósito tener permanentemente presentes dos ideas fundamentales: 1) se trata de dar con un principio que despliegue su eficacia en la distribución justa (igualdad de trato) del coste de los servicios públicos; 2) el hallazgo de ese

³ Vid. E. González, «Comentario al artículo 26 LGT», en **Comentarios** de Edersa, tomo I.

principio no puede guardar relación con el presunto beneficio derivado de la utilización de los servicios públicos.

Dicho esto, quizá fuera oportuno realizar una investigación tendiente a descubrir las causas por las que se ha desvirtuado la originaria naturaleza del impuesto como instrumento esencialmente dirigido a satisfacer los gastos públicos; y, en consecuencia, preguntarnos por lo que es esencial y lo que es complementario o accesorio dentro de los fines del impuesto, acordes con esa naturaleza primordialmente dirigida a la cobertura de los gastos públicos. Si, como parece, el resultado de esa investigación conduce a una reafirmación de la naturaleza esencialmente distribuidora del coste de los servicios públicos propia del impuesto, la consecuencia lógica debe ser otorgar una primacía absoluta al principio de capacidad contributiva en la conformación de los impuestos, ya que este principio, juntamente con el de legalidad, constituyen el eje y columna vertebral de la imposición.

El corolario de cuanto antecede, en su aspecto positivo, lleva a situar el principio de capacidad contributiva, de un lado, como fundamento o presupuesto de la imposición, ya que sin capacidad económica es imposible contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; y de otro, a proporcionar un criterio abstracto de medición que facilite el reparto equitativo del coste de los servicios públicos. Esta doble acción del principio quedará reflejada, primero, en el elemento objetivo o material del hecho imponible, que ha de recoger alguna manifestación de capacidad contributiva; y sucesivamente en la base imponible, que como magistralmente expresara A.D. Giannini, constituye la expresión cifrada del hecho imponible.

En su versión o aspecto negativo, la concepción expuesta lleva a situar el problema de los fines extrafiscales del impuesto en el lugar complementario o accesorio en que los sitúa el artículo 4 de la Ley General Tributaria, y del que quizá nunca debieron haber salido. En este ámbito, el principio de capacidad contributiva debe ceder el paso al más genérico y también constitucionalizado principio de igualdad (artículos 9 y 14 constitucionales de España). Con todo, creo que no

es ocioso preguntarse, primero, si no se habrán cometido algunos excesos en la utilización del impuesto como instrumento de política económica; y segundo, si es el impuesto el mecanismo más adecuado para cumplir esos fines o, simplemente, se ha recurrido a él por no haber otro o resultar más cómoda su utilización.

El anterior acopio de argumentos en favor del principio de capacidad contributiva no desconoce, como seguidamente veremos, cuáles son sus limitaciones: ¿dónde comienza y dónde termina la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos?, ¿dónde se fijan el mínimo de subsistencia y el carácter confiscatorio de un impuesto?, ¿debe gravarse *sólo* y a *todos* los titulares de una capacidad contributiva?, y ¿en qué proporción? Para algunas de estas cuestiones, obviamente, no tenemos respuestas satisfactorias, pero en los epígrafes sucesivos, al menos, reflexionaremos sobre ellas⁴.

III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O ECONÓMICA

El artículo 31.1 de la Constitución Española y el artículo 3 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) establecen tres principios muy vinculados entre sí. Glosándolos en el mismo orden en que aparecen enumerados se presentan así: a) el principio de la capacidad económica; b) el principio de la generalidad; c) el principio de la equitativa distribución de la carga tributaria.

El primero de los tres principios enunciados es el básico, ya que resulta un presupuesto para la adecuada aplicación de los otros dos, y

⁴ Las ideas que siguen proceden, en buena parte, de Pérez de Ayala y E. González, **Curso de Derecho Tributario**. Vol. I, 4a. ed., p.174 y ss.; pero en su desarrollo hemos tenido permanentemente presente la dilatada y profunda labor investigadora de Pérez de Ayala sobre esta materia. Mi pensamiento se ha ido conformando al suyo a través de la adhesión, las más de las veces; y marcando diferencias, las menos.

sobre él vamos a centrar nuestra atención, no sin antes recordar brevemente, siguiendo a Pérez de Ayala⁵, los siguientes conceptos de dicha capacidad:

1º El jurídico-positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente. Es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito.

2º El ético-económico (de justicia económica material). Aquí, por capacidad contributiva se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen; otro, la necesidad que de tales recursos tiene.

A) Antecedentes Doctrinales Inmediatos del Principio de Capacidad Contributiva: la Teoría de la Causa⁶

En la relaciones jurídico-tributarias, una persona queda obligada a realizar una prestación: de hacer o de dar. Preguntamos: ¿qué circunstancias determinan al sujeto obligado?, ¿por qué elige y selecciona el legislador esas circunstancias como determinantes del nacimiento de la obligación de tributar? Para responder a estas preguntas, suelen emplearse en la doctrina los conceptos de «causa» o «fundamento» del tributo.

⁵ Vid. Pérez de Ayala: «Las Cargas Públicas: principios para su distribución», en **Hacienda Pública Española**, núm. 59, 1979. Entre los estudios más recientes ofrecen una panorámica general interesante, Palao: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en **Estudios en homenaje del Prof. De Castro**, vol. II., Madrid, 1976, pp. 377 y ss.; Manzoni: «Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano», Turín, 1965; Moschetti: «Il principio della capacità contributiva», Padua, Cedam, 1973; Gaffuri: «L'attitudine alla contribuzione», Milán, 1969; Michell: «Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge», en **Scritti in Memoria de A. Giuffré**, vol. III, Milán, 1967, pp. 611 y ss.; Maffezzoni: «Il principio di capacità contributiva nell Diritto Finanziario», Turín, 1970.

⁶ Este epígrafe procede, con ligeras modificaciones, de Pérez de Ayala-E. González, **Curso de Derecho Tributario**, *cit.* pp.175-77.

Si buscamos la causa en el sentido común y no en el técnico-jurídico del tributo, podemos remontarnos hasta la causa primera de todo: se paga un tributo porque se verifican los supuestos de hecho que la ley ha previsto; se paga, pues, porque la ley así lo ha querido, y la ley manda porque el Estado tiene el poder de imperio que le permite, mediante la ley, hacerlo y porque tiene necesidad de procurarse medios pecuniarios para satisfacer sus necesidades y cumplir los fines que tiene asignados.

Pero, más correctamente, la causa técnico-jurídica del tributo no puede ser buscada sino en la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el que, de verificarse un determinado supuesto de hecho, se derive la obligación tributaria. Y como concluye Jarach, en la relación impositiva el criterio justificativo la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma ⁷.

Ésta es, en efecto, la razón que explica la graduación del impuesto, según la valoración económica del presupuesto de hecho; es el concepto que establece el fundamento del hecho imponible. Por eso, según Jarach, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica de la obligación tributaria. Aunque la mayor parte de la doctrina posterior cree, acertadamente a nuestro juicio, que más bien hay que hablar en tal caso de causa o fundamento del tributo, como institución, que de cada obligación tributaria en particular ⁸.

⁷ Vid. Jarach: **El hecho imponible**, Buenos Aires, 1971, p.91 y ss., y bibliografía allí citada. Sin embargo, J.L. Pérez Ayala duda, en sus últimos trabajos, de que el principio de capacidad contributiva sea un principio autónomo respecto de los de Generalidad e Igualdad del artículo 3 de la Ley General Tributaria, en la obra colectiva **Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras**, t.I., Edersa, Madrid, 1982; y «Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española», en **Fiscalidad y Constitución**, Madrid, 1986.

⁸ Vid. F. Maffezzoni: **Rilevanza giuridica e vicenda storica della dottrina causale dei tributi**, Jus, 1956, y, más modernamente, A Amatucci: **L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario**, Napoli, 1965, p.162.

Griziotti, quien fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de «causa» que elaborase Ranalletti⁹, se situó inicialmente afirmando que la causa de la obligación tributaria ha de encontrarse en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado, y posteriormente, influido por Jarach, rectificó en parte diciendo que la causa es la capacidad contributiva en cuanto síntoma de aquella participación. Con todo, al enjuiciar la obra de Griziotti y sus seguidores, las valoraciones han solido seguir derroteros extremos. No estará demás resumir aquí, de forma muy breve, una posición de equilibrio respecto a la obra del ilustre autor, que empieza a abrirse paso en la doctrina.

Se ha dicho que la teoría de la causa de Griziotti permite al juez suspender la eficacia de una norma, cuando el estudio de las específicas circunstancias del contribuyente demuestra que la genérica solución adoptada por el legislador no es aplicable a un caso concreto, por carecer la supuesta obligación tributaria de la causa correspondiente. Naturalmente, esta construcción cae por su base en cuanto se observa que el juez no puede sustituir al legislador en sus funciones. El problema reside en averiguar hasta qué punto sea cierta la afirmación inicial. En este sentido, Griziotti ha reiterado, en uno de sus últimos escritos, que él sólo trataba de buscar la *mens legis*, por entender que sólo a través de la investigación de la situación de hecho sobre la que para el Derecho Tributario es posible conocer sus normas en todo su alcance¹⁰.

Desde este punto de vista, la teoría de la causa, al tomar en consideración el objeto económico contemplado por la norma, entra en la *ratio legis*, con lo que no sólo permite al juez y al intérprete conocer mejor la elección del legislador, sino que queda conectada al principio

⁹ «Natura giuridica dell'Imposta», en *Municipio Italiano*, 1898 (Hoy en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1974).

¹⁰ La más reciente posición de Griziotti sobre la «causa» se encuentra en «In torno al concetto di causa nel Diritto Finanziario», en *Saggi sui rinnovamento dello studio della Scienza delle Finanza e del Diritto Finanziario*, 1953.

de capacidad contributiva, constituyendo su valoración, desde luego, una actividad jurídica ¹¹.

De suerte que, si se admite que la única particularidad en la interpretación de las normas tributarias reside en sus perfiles técnicos, forzoso es conocer que ésta ha sido la aportación principal de la teoría de la causa, íntegramente unida en su formulación y desenvolvimiento a la denominada interpretación del contenido económico de las normas tributarias ¹².

En cualquier caso, y con independencia de la posición que se adopte frente a la teoría de la causa como antecedente del principio de la capacidad contributiva, existen al menos, dos puntos en los que la doctrina coincide, al afirmar que el tributo supone: 1) un hecho real o materia imponible, cuya existencia es exterior a la norma tributaria, a la existencia del tributo; 2) la recepción de ese hecho real dentro de la ley. Esto significa que la ley ha elegido aquel hecho material como presupuesto o motivo de una obligación de contribuir, es decir, de pagar un tributo.

B) El Principio de Capacidad Contributiva dentro del Derecho Tributario

Tanto si se toma la teoría de la causa en su acepción original más rigurosa, y por tanto inadmisibles (pues el intérprete nunca puede anteponer su voluntad a la de la ley), como si se opta por su versión más actualizada y aceptable (esto es, la que pretende profundizar en el presupuesto de hecho de la norma y dar con su *ratio legis*), parece claro que la conexión de la teoría de la causa con el principio de capacidad contributiva (Jarach) tenía que suponer un nuevo impulso en el intento de encontrar un fundamento racional de justicia para la imposición.

¹¹ Vid. Las excelentes monografías de E. Giardina, I. Manozni, F. Gaffuri y F. Maffezzoni, tantas veces citadas.

¹² Vid. de forma resumida, E. González: **La evasión fiscal legítima**, Mem. Asoc. Esp. Der. Fin, 1970.

A partir de las anteriores ideas, se ha pretendido extender el ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva desde los impuestos al resto de los institutos tributarios. El concepto de capacidad contributiva ha de tomarse, para ello, en un sentido amplio (comprendiendo en el mismo, tanto los llamados principios de capacidad contributiva en sentido estricto «capacidad de pago», como el del beneficio), es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, renta, etcétera, o por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público (Pérez de Ayala)¹³.

La anterior toma de posición de Pérez de Ayala tiene a su favor, al menos, dos ventajas: una primera es que a través de ella se facilita el entendimiento del artículo 31.1 de la Constitución Española, evitando que grandes sectores del sistema tributario, particularmente en el ámbito de la hacienda local, queden desprovistos de base constitucional; la segunda es la parte de verdad que late dentro de la misma. Sin embargo, estimamos que dicha opinión resulta incompleta o insuficiente, porque, como muy bien sabe Pérez de Ayala¹⁴, los principios del beneficio y de la capacidad contributiva o de pago responden a dos concepciones de la hacienda pública y, consiguientemente, del reparto de los gastos públicos, diferentes; centradas, respectivamente, en contribuir en función de lo que se recibe (principio del beneficio) o en función de lo que se tiene (principio de capacidad contributiva). De aquí que si bien es verdad que el principio de la capacidad contributiva es por sí solo suficiente para explicar adecuadamente la distribución del gasto público operada a través de los impuestos, no resulta tan clara esa fundamentación cuando la referimos a las restantes figuras tributarias (tasas y contribuciones especiales). Y es que llegados a este punto, son varias las dificultades a salvar. Primera, la propia existencia de un concepto unitario de tributo, dentro de cuyo género sea

¹³ Expresada en términos distintos, y siempre de forma atractiva y sugerente, esta idea se encuentra también presente en los excelentes trabajos sobre el tema de C. Albiñana, F. VicenteArche y G. Casado.

¹⁴ *Vid.* su «Estudio preliminar» a **Los Presupuestos Científicos de la Hacienda Pública** de E. Morselli, Madrid, 1961; más recientemente en **La economía financiera pública**, Madrid, 1987, C. 13 y 15.

factible situar como especies la tasa y las contribuciones especiales¹⁵. Segunda, e íntimamente ligada a la anterior, la posibilidad de encontrar un fundamento común para todos los tributos en el principio de capacidad contributiva.

Marginando las cuestiones secundarias que el tema suscita pues en realidad puede afirmarse que todo el Derecho Tributario gravita en torno a los principios de legalidad y de capacidad contributiva, el problema central de una nítida diferenciación entre los diversos componentes del concepto de tributo se sitúa, precisamente, en la posición que se adopte frente al carácter y ámbito del principio de capacidad contributiva en relación con las diversas especies del género tributo.

Si se considera que el gravamen, según la capacidad contributiva de quien ha de soportarlo, es una característica predicable de todo tributo, que vendría a añadirse a las clásicas de prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley y dirigida a la cobertura de gasto público, resulta evidente: 1) que impuestos, tasas y contribuciones especiales deberían recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos normativos (artículo 28 LGT), supuestos fácticos que fueran reveladores de capacidad contributiva; 2) que el gravamen basado en la capacidad contributiva no podría ser esgrimido como característica diferenciadora de ninguna de las figuras tributarias. Sin embargo, la mayor o menor recepción del principio de capacidad contributiva, junto a otros elementos adicionales, podría servir perfectamente para diferenciar impuestos, tasas y contribuciones especiales entre sí.

Si, por el contrario, se estima que el principio de capacidad contributiva sólo despliega su eficacia frente a los gravámenes «exigidos sin contraprestación» (artículo 26 LGT), es decir, frente al impuesto, habríamos conseguido diferenciar nítidamente esta figura (que quedaría definida por las notas previamente señaladas), pero entonces no resultaría fácil incluir en una misma clasificación a los impuestos

¹⁵ E. González: «Comentario al Artículo 26 LGT», en **Comentarios** de Edersa, cit.

junto a las tasas y a las contribuciones especiales, ya que, lógicamente, estas últimas tendrían que venir caracterizadas por ser «exigidas con base en la existencia de contraprestación», con lo que se haría difícil su inclusión entre los ingresos de naturaleza tributaria.

Puestos a elegir entre una y otra opción, parece claramente preferible la primera, porque no sólo se ajusta con mayor rigor al mandato de los artículos 31 de la Constitución y 3 LGT, sino que resulta más coherente con la posición tradicional del Derecho y doctrina españolas. La segunda posición, más que aportar soluciones se apoya en la desafortunada redacción del artículo 26 LGT. Así, pues, parece preferible admitir que todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación y que el correspondiente presupuesto de hecho, del que deriva la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo, debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este solo hecho, unido a los tres caracteres definidores del tributo, será suficiente para hacer nacer una obligación tributaria a título de impuesto. En tanto que será necesaria, además, una específica actividad de la Administración, para que podamos encontrarnos ante una tasa o una contribución especial. En el primer supuesto, bastará con que la actividad de la Administración vaya referida al sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de tasa; en tanto que en el segundo se requiere que esa actividad de la Administración reporte alguna ventaja particular al sujeto pasivo de la contribución especial.

Es decir, que aunque el supuesto de hecho que origina el nacimiento de toda obligación tributaria debe ser revelador de una cierta capacidad contributiva, la existencia de este elemento no es por sí sola suficiente en todos los casos, ni se hace necesaria su presencia con la misma intensidad en los diversos supuestos. De suerte que siendo la coactividad y la ausencia de contraprestación notas comunes a todo tipo de tributos, y necesaria su existencia de un modo total e inexorable para que pueda darse tal institución jurídica, sólo la gradación en la presencia de una cierta capacidad contributiva, o la adición o falta de un postrer requisito, puedan aportar un elemento definidor decisivo que permita diferenciar nítidamente entre las diversas figuras tributarias.

De este modo, llegamos a la conclusión de que el principio de capacidad contributiva, presente por exigencia constitucional en toda prestación patrimonial dirigida al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 constitucional), juega un papel decisivo a la hora de configurar el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación impositiva (artículo 28 LGT). Sin embargo, su presencia es mucho menos relevante en la configuración de los presupuestos de hecho de la tasa y de la contribución especial. De suerte que si no fuera necesario recurrir al exclusivo apoyo constitucional que la cobertura del gasto público encuentra en el principio de la capacidad contributiva, o si el principio del beneficio estuviese constitucionalizado, bien podría afirmarse que las tasas y las contribuciones especiales, en su actual configuración jurídica, se aproximan más a los criterios inspiradores de este último principio que a los propios de la capacidad contributiva.

De aquí que sólo parcialmente, es decir, en la medida en que los principios de igualdad y generalidad extienden su acción sobre todo el ordenamiento jurídico, puede estimarse realizado el principio de contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos en el caso de ciertas prestaciones patrimoniales obligatorias, como la tasa y las contribuciones especiales, que dada la estructura de sus respectivos presupuestos de hecho, se acomodan mejor al principio del beneficio que al de la capacidad contributiva.

C) Las Funciones del Principio de Capacidad Contributiva en el Derecho Tributario¹⁶

Las funciones que cumple el principio de capacidad contributiva dentro del Derecho Tributario pueden cifrarse fundamentalmente en dos, según se considere la acción de dicho principio *in abstracto*,

¹⁶ Este epígrafe procede, con algunas modificaciones, de Pérez de Ayala y E. González: **Curso de Derecho Tributario**, *cit.*, p.178 a 180.

como causa o fundamento del impuesto, o en concreto, como criterio de medición de cada impuesto en particular. Ambas funciones han sido admirablemente expuestas por Pérez de Ayala, resumiendo una doctrina coincidente en muchos puntos, del modo siguiente:

1) *La capacidad contributiva como causa o fundamento del impuesto.* La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado que el artículo 31.1 de la Constitución enuncia, pero no define. ¿Qué se expresa tras esos términos de capacidad económica, cuando se les considera como fundamento o base de un sistema tributario justo?

Siempre que se habla de «capacidad», se está aludiendo a una aptitud. Y a una «aptitud para». En nuestro campo, significa la aptitud de los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan. Ahora bien, igual que ocurre cuando se habla de cualquier otra aptitud, la capacidad económica de contribuir a las cargas públicas (es decir, la aptitud económica de los ciudadanos para ser contribuyentes), puede definirse de varios modos.

En primer lugar, podemos designar con las palabras *capacidad económica* (de contribuir al Estado), la aptitud del ciudadano para soportar el impuesto (en general, sin referirse a alguno concreto). En este primer sentido, la aptitud económica, la capacidad económica del contribuyente es, sólo, la razón de ser, la causa, de que el impuesto exista y le grave. Ahí donde no exista tal capacidad, no puede haber impuesto y sólo quien la tiene puede pagarlo.

Llegamos así a una primera función del principio de capacidad económica: la que tiene como causa justa cualquier impuesto, sin la que el impuesto no puede justificarse, no tiene razón de ser en Derecho.

Ahora bien, sólo poseen aptitud para ser gravadas por impuestos las situaciones económicas que ponen de manifiesto la existencia de una riqueza, que normalmente se traduce en la percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio o la realización de un gasto, en

medida suficiente para atender la cobertura de los gastos públicos, una vez satisfechas las necesidades prioritarias de subsistencia.

2) *La capacidad contributiva como «medida» del impuesto*¹⁷. La definida, hasta aquí, es la aptitud económica para ser contribuyente por algún impuesto. Cuando esa aptitud para (en que consiste la capacidad económica) se refiere no al impuesto en abstracto (a los «impuestos» en general), sino que se pretende definir como la aptitud económica para soportar, específicamente y particularmente, un impuesto concreto y determinado, el tema se complica. Y se complica porque, ahora, no basta con decir que el contribuyente tiene capacidad económica de contribuir por algún impuesto posible, sino que hemos de definir si se es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable se le trata de exigir.

En este plano concreto, para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. Esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico-positivo mediante la aplicación del principio constitucional de prohibición de confiscatoriedad a través del impuesto, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución¹⁸, y la ayuda de ciertas reglas o principios que favorecen su desarrollo. Pérez de Ayala ha sistematizado estas reglas o principios del modo siguiente:

¹⁷ Vid. G. Casado: **El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta**, *cit.* p.226 y ss.

¹⁸ Cfr. A. Afulib: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad a través del sistema tributario», en **R.E.D.F.**, núm.36.

I) *Principios relativos a la medición o límite subjetivo del impuesto*. El impuesto debe estructurarse de forma que grave a cada uno según su capacidad económica.

II) *Principios relativos a la distribución de los impuestos*, también llamados (con notable impropiedad y juicio de valor) de justicia tributaria¹⁹. Se manifiestan en las siguientes reglas concretas:

Principio de generalidad. Todo el mundo con capacidad económica para ello, debe contribuir. La no imposición de los que puedan ser gravados es inaceptable.

Principio de igualdad entre el impuesto. Todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica. Este principio, pues, es incompatible con ciertas formas de discriminación fiscal las que no se justifiquen en una diversa capacidad económica, y exige, en cambio, otras las que están motivadas en aquella diversidad (artículo 3 de la LGT, en relación con el artículo 31.1 de la Constitución)²⁰.

D) La Aplicación del Principio de Capacidad Contributiva a los Impuestos «No Fiscales» o «Finalistas»²¹

Comencemos señalando que una solución a esta cuestión requiere la separación, a partir de la distinción germánica, entre los impuestos

¹⁹ Vid. S. Bartholini: **ob.cit.** pp.9596; I Manzoni: **ob.cit.**, p.84 y ss.; F. Gaffuri: **ob.cit.**, p.106 y ss., y, sobre todo, S. La Rosa: **Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali**, Giuffrè, 1968, y F. Maffezzoni: **ob.cit.**, p.350 y ss. Entre nosotros, *vid. Notas de Derecho Financiero*, vol. II, Madrid, 1967, p.169 y ss. Para una interpretación diversa, *vid. Palao: ob.cit.*

²⁰ El tema ha recibido un amplio tratamiento por parte de la jurisprudencia constitucional italiana. Son clásicos los comentarios de Crisafulli, Fedele y Micheli a otras tantas sentencias del trienio 1965-67. *Vid.* del último de los autores citados «Capacità contributiva reale e presunta», en *Giur. Cost.*, 1967, p.1252 y ss. Con posterioridad a esa fecha, *vid.* De Mita: **Fisco e Costituzione**, Giuffrè, 1984, p.886 y ss., y G. Marongiu: «Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale», en **Dir. Prat. Trib.**, 1985, p.6.

²¹ Este epígrafe procede textualmente de Pérez de Ayala y E. González: «Curso de Derecho Tributario» *cit.*, pp.181-183, y su autor es el profesor Pérez de Ayala, con cuya opinión coincido plenamente.

«financieros» o «fiscales», cuya finalidad principal es la de obtener recursos para la atención y cobertura de los gastos públicos; y, por otra parte, los «impuestos de ordenamiento económico» o impuestos con fines (primordialmente) no fiscales, no financieros, también llamados finalistas. Aunque, como ha señalado Lejeune ²², resulta poco convincente caracterizar a los impuestos por sus fines y, por otro lado, ambos fines pueden estar, a la vez, presentes en un mismo impuesto, hemos de adoptar la distinción porque resulta necesaria para lo que sigue. Y también porque (aunque pueda dudarse de la conveniencia de llamar a los segundos, impuestos, y se defienda cada vez más y mejor que este término debe aplicarse a la primera categoría tan sólo), es cierto que en nuestro Derecho positivo coexisten con el nombre de impuestos ambas clases.

Esto supuesto y admitido, y haciendo nuestra, la espléndida síntesis de Albiñana, digamos que los principios del artículo 4 LGT son los propios de impuestos de «ordenamiento económico». En tanto que los principios del artículo 3 LGT se han de aplicar a los impuestos que hemos llamado «financieros» o «fiscales». Como dice Albiñana ²³:

En efecto, el impuesto, que tiene su fundamento en la capacidad económica o contributiva, sirve a la justicia con criterios de proporcionalidad o de progresividad, pero sin «alcance confiscatorio», según previene el artículo 31, apartado a, de la vigente Constitución española. El impuesto al exclusivo servicio de la justicia es, por esencia, un fenómeno de índole parciario, pues su propia presentación se evalúa en términos de «cuota».

En cambio, el impuesto que se concibe como instrumento de la economía ha de cumplir un fin estrictamente económico, sin perjuicio de que este último responda a remotos objetivos de justicia. El impuesto al servicio de la economía carece, por otra parte, de función

²² La bibliografía fundamental se encuentra en Yerba: «Comentarios a un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria», en **Hacienda Pública Española**, núm. 32; Lejeune: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en **Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario**, Edersa, Madrid, 1980; Albiñana: «Los impuestos de ordenamiento económico», en **Hacienda Pública Española**, núm. 71.

²³ *Loc. cit.*, pp.1718.

financiera, pues cuanto más eficaz sea a sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público. Los impuestos de esta clase insisto llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos.

De acuerdo con el anterior planteamiento, se sigue una conclusión inmediata: que los principios del artículo 3 de la LGT no son necesariamente respetables y aplicables a los impuestos cuya *ratio legis* es político-económica de «ordenamiento económico», y no financiera (no fiscal). Conclusión que también autoriza el artículo 31.1 de la Constitución, ya que su frase inicial restringe su vigencia a las prestaciones de carácter financiero o fiscal, de contribución de los ciudadanos a la cobertura de los gastos públicos.

La anterior conclusión parece que es bastante pacífica doctrinalmente, aunque no lo sea, según se ha dicho, el seguir calificando de impuestos a los no fiscales ²⁴.

Al filo de esta última observación, permítasenos una apostilla: no compartimos esta última reserva terminológica, ya que, a nuestro juicio, las conclusiones establecidas en los párrafos precedentes pueden y deben, por pura coherencia lógica, extenderse a las prestaciones pecuniarias que se exigen a los ciudadanos como cuotas de los impuestos financieros, en la medida en que su cuantía se haya fijado a base de criterios político-económicos, no fiscales. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (impuesto financiero), por una tarifa progresiva estructurada con base en preocupaciones y objetivos parcialmente no fiscales, de política redistributiva. En

²⁴ *Vid.*, en este sentido, las posiciones de Albiñana y Lejeune en sus trabajos citados y, con un planteamiento general, VicenteArche: «Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español», en **Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 7, julio-septiembre, 1975.

tal caso, la prestación pecuniaria cuota del impuesto financiero que se exige al ciudadano, sólo en parte es para contribuir a los gastos públicos; en parte es para colaborar al objetivo político-económico. Y en esta última porción, y para esta última finalidad, entendemos constitucionalmente posible (con las fronteras que se autotrazan el artículo 31.1 de la Constitución) que los principios de este artículo 31.1 y del 3 de la LGT puedan ser matizados o suavizados (y hasta ser objeto de excepciones) en su aplicación a los impuestos financieros, siempre que lo exijan los que hemos llamado objetivos político-económicos vinculados al bien común y a la justicia social, plasmados en el artículo 4 LGT (no olvidemos que la justicia social es más general que la distributiva).

Repetimos que ello parece posible, a *contrario sensu*, del artículo 31.1 de la Constitución, a falta de un precepto expreso sobre los fines políticoeconómicos del impuesto, que hubiera sido deseable, en cualquier caso, para disipar dudas ya en uno, ya en otro sentido, como ocurre en la Ordenanza Tributaria alemana (artículo 1º).

Naturalmente, si se acepta la anterior conclusión, quiere decirse que los principios del artículo 4 LGT deberán utilizarse en la interpretación de aquellas normas de los impuestos fiscales que tengan, además, una *ratio* político-económica.

IV. LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ALEMANA E ITALIANA

Estimamos que estas breves reflexiones sobre los principios constitucionales de igualdad y de capacidad contributiva quedarían incompletas de no incluir una somera referencia a la jurisprudencia constitucional elaborada en torno a ellos por los Tribunales Constitucionales alemán e italiano.

A) El Principio de Igualdad

La jurisprudencia constitucional italogermánica, al hilo de temas como el de las presunciones, las relaciones entre hacienda central y haciendas federales o regionales, y los problemas inherentes al desarrollo de determinadas medidas de política económica, ha ido elaborando una doctrina sobre el principio de igualdad cuyos rasgos esenciales exponemos a continuación.

El principio de igualdad viene recogido tanto en el texto constitucional italiano como en el germano en su artículo 3, y aunque es digno de relieve el partido que ha sabido sacar la jurisprudencia constitucional alemana de la parca redacción del artículo 3 de su texto constitucional, justo es reconocer el carácter técnicamente más completo, en medios y propósitos, del artículo 3 de la Constitución italiana. Distingue este precepto, como es sabido, entre los aspectos formal (párrafo primero) y sustancial (párrafo segundo) del principio de igualdad. El preciso contenido de uno y otro aspecto no es un lugar común en la doctrina (recuérdense, entre otras, los excelentes aunque en modo alguno coincidentes estudios al respecto de Esposito, Ipsen, Klein y Paladín), pero este hecho, lejos de desanimar u oscurecer el tratamiento de la jurisprudencia constitucional italiana y germana, ha constituido su mejor estímulo.

La posición de la Corte *Costituzionale* sobre este punto, a la vista de las sentencias de 26 de enero de 1957, 14 de julio de 1958, 18 de febrero de 1960, 12 de julio de 1965, 23 de mayo y 2 de julio de 1966, 6 de marzo de 1974 y 16 de enero de 1975²⁵, es bastante precisa, pudiendo sintetizarse en los siguientes términos: dando por universal y pacíficamente aceptada la general aptitud dentro de un Estado de derecho de todos los ciudadanos para ser destinatarios de las normas jurídicas, el principio en cuestión se manifiesta en el sentido de prohibir

²⁵ Todas en el año correspondiente de **Giurisprudenza Costituzionale**. La citada en el año 1965 aparece publicada con otros tantos comentarios de Crisafulli y Micheli, y las de 1966 recogen sendos comentarios de Potito, el primero de los cuales se publicó en la **Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.**, 1966, II, p.291 y ss.

expresamente una disciplina jurídica diversa en la regulación de situaciones objetivamente iguales y, consiguientemente, en la prohibición de regular de forma semejante situaciones objetivamente desiguales.

Prácticamente idéntico es el punto de vista adoptado por el *Bundesverfassungsgericht*²⁶, cuya posición sobre el tema viene resumida por K. Vogel del modo siguiente: «El Tribunal Constitucional interpreta este principio (el de igualdad) en el sentido de que, en presencia de situaciones objetivamente iguales, cualquier trato discriminatorio viola la Constitución, cuando no pueda encontrarse una razón suficiente, impuesta por las diversas circunstancias, que lo justifique; de este modo el Tribunal Constitucional se atribuye el poder de examinar cualquier ley emanada del Parlamento bajo el prisma del artículo 3, a efectos de valorar si sus prescripciones vienen justificadas por las circunstancias», aunque es justo reconocer concluye K. Vogel que el Tribunal Constitucional ha hecho, hasta el presente, un uso extremadamente reducido de esta posibilidad, para no sustraer al Parlamento la competencia esencialmente discrecional, de decidir en qué medida deben ser gravados los distintos presupuestos de hecho reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁷.

Esta última afirmación nos lleva a la delicada cuestión de trazar la línea fronteriza entre los principios de igualdad y de capacidad contributiva e íntimamente ligada a ella, la no menos problemática de encajar la constitucionalidad de determinadas presunciones frente a uno y otro principio. De uno y otro tema nos ocupamos en el epígrafe inmediatamente siguiente. En este apartado nos interesa pasar revista a algunas de las más sugerentes decisiones de los Tribunales Constitucionales italiano y alemán en aplicación del principio de igualdad.

²⁶ Vid. Providencias de 1 de julio de 1954, 17 de enero de 1957, 20 de mayo de 1959, 9 de marzo de 1960, 30 de octubre de 1961, 22 de mayo de 1962, 14 de marzo de 1963, y 11 de noviembre de 1964, todas en *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*, vol. I, Stuttgart, 1971.

²⁷ Vid. K. Vogel: *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca*, pp.89, y W. Shick: «Derecho Administrativo y nuevo Derecho Constitucional», *Rev. Der. Fin. Hda. Pub.*, 1979, pp.1559-60.

Sea la primera de estas decisiones la sentencia, de 20 de diciembre de 1966, del *Bundesverfassungsgericht* sobre el impuesto a las ventas²⁸. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional no solamente se limitó a casar el impuesto a las ventas a la sazón vigente en Alemania con los postulados teóricos que debía presidir el ulterior desarrollo legislativo de este impuesto, sino que de esta casación extrajo importantes consecuencias respecto al grave quebranto que experimentaba el principio de igualdad, al observar cómo el impuesto alemán no sólo penalizaba los procesos productivos más largos, que son económicamente los más beneficiosos, sino que además representaba una ventaja injustificada para aquellas empresas que engloban un mayor número de fases productivas. Finalmente, dando muestras de una sensatez y buen sentido encomiables, el *Bundesverfassungsgericht*, aun reconociendo las disparidades de tratamiento apuntadas, no llegó a declarar inconstitucional la ley del impuesto a las ventas, pensando, sin duda, que los males que se derivarían de semejante declaración serían muy superiores a los que se trataban de evitar. El camino seguido consistió en estimular al legislador para que en el plazo de tiempo más breve posible procediera a realizar los cambios legislativos desde largo tiempo auspiciados²⁹.

Otro filón de decisiones jurisprudenciales de gran interés es el constituido por la aplicación del principio de igualdad a las relaciones entre el Estado y las distintas regiones italianas o, lo que es lo mismo, pero más expresivo, a las relaciones entre los habitantes de una región frente al resto de la colectividad nacional. A través de, entre otras, las sentencias de 26 de enero de 1957, 21 de enero de 1967, 11 de mayo de 1968 y 18 de abril de 1974, la Corte *Costituzionale* ha interpretado el artículo 119 de la Constitución, en relación con el principio de igualdad, firmando que «donde no falten motivos racionales para justificar la diferencia de valoración que, dentro del ejercicio del poder discrecional que corresponde a cada

²⁸ Vid. *Verfassungsrechtsprechung, cit.*, vol. II, p.129 y ss.

²⁹ Fruto de la sentencia comentada fue la ley del Impuesto a las Ventas del 29 de mayo de 1967.

uno (Estado y Región), han inspirado sus normas respectivas en materia de legislación concurrente, tal diferencia no puede ser censurada desde el punto de vista de la igualdad» (Sentencia de 18 de abril de 1974, número 97). En aplicación de este principio, y su relación con el artículo 36 del Estatuto Siciliano, la Corte *Costituzionale* ha reiterado repetidas veces que en materia tributaria la Región de Sicilia tiene una competencia legislativa concurrente, lo que a –juicio de Abbamonte³⁰– significa en la práctica que no puede legislar de forma diversa a como lo hace el Estado, especialmente en materia de exenciones. En tanto que, según Micheli³¹, la existencia de dicho principio no ha impedido a la ley regional siciliana establecer regulaciones fiscales más favorables para aquellos contribuyentes que desarrollen ciertas actividades en el ámbito regional, siempre que tales beneficios o exenciones estén justificados por intereses propios de la región y no se separe de los previstos por la legislación estatal, a efectos de no violar la autonomía financiera de las restantes regiones.

Con relación al principio de igualdad, el Tribunal Constitucional alemán se ha pronunciado también sobre el debatido tema de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho privado³², concretamente sobre el problema de la recepción y calificación por el derecho tributario de términos procedentes del derecho civil o mercantil, con ocasión de valorar el trato fiscal de las sociedades de capital dentro del sistema germano. La posición del *Bundesverfassungsgericht* sobre este punto ha sido clara, al decretar la nulidad de los preceptos recurridos, por considerar que el trato diferenciado de presupuestos de hecho análogos sólo es admisible, a tenor del artículo 3º de la Ley Fundamental, cuando exista para ello una justificación razonable en cada caso. De suerte que aplicando este principio al problema de la

³⁰ **Principi di Diritto Finanziario**, Nápoles, 1975, pp.199-200. En parecidos términos se expresa La Rosa: **I rapporti Finanziari tra Stato e Regione siciliana**, Le Regioni, 1978, p.272 y ss.

³¹ **Curso de Derecho Tributario**, Edersa, 1975, p.97.

³² *Vid.* Sentencia de 24 de enero de 1962 y Providencia de 11 de noviembre de 1964, ambas en **Verfassungsrechtsprechung**, *cit.* vol. I; y Providencias de 14 de diciembre de 1966 y 25 de julio de 1968, en la misma colección, vol. II.

calificación por el derecho tributario de términos procedentes de otras ramas jurídicas, el Tribunal Constitucional ha llegado a la conclusión de que el legislador tributario puede efectivamente separarse en cada caso del concepto adoptado al respecto por el derecho privado, cuando cuente para ello con motivos suficientes. Entre estos motivos, han de considerarse prioritariamente los de carácter económico.

Finalmente, tanto el Tribunal Constitucional alemán³³, como el italiano, no han desaprovechado la oportunidad, con ocasión de pronunciarse sobre la constitucionalidad de determinadas medidas de política económica, para declarar que los distintos mecanismos legislativos de intervención en la economía deben en todo momento plegarse a las exigencias de los restantes principios constitucionales, y en particular al principio de igualdad. Queriendo así dejar constancia de que la libertad del legislador tributario no es limitada, ya que del principio «imposición igual para rentas iguales e imposición diferente para rentas diferentes»³⁴, se derivan precisas exigencias en orden a que los efectos económicamente desiguales sobre los contribuyentes, que pueden producir determinadas medidas legislativas, no deben superar determinados límites «razonables», corriendo, en otro caso, grave peligro los principios de libre iniciativa y economía social de mercado sobre los que se asienta nuestra sociedad.

B) El Principio de Capacidad Contributiva

Íntimamente ligada al principio de igualdad y, lo mismo que éste, con una amplia relación jurisprudencial tras de sí, se presenta ante el observador la elaboración realizada por la jurisprudencia constitucional, particularmente italiana, en torno al principio de capacidad contributiva.

³³ Vid. Providencias de 13 de julio de 1965, 21 de diciembre de 1966 y 14 de febrero de 1968, todas en *Verfassungsrechtsprechung*, cit., vol. II.. A la segunda de las Providencias citadas dedicó un amplio comentario Klein, en *Die Wirtschaftsprüfung*, 1967, p.549 y ss.

³⁴ Cfr. por todas, la sentencia de la Corte Costituzionale de 13 de diciembre de 1963.

Aunque el problema de las relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva ha estado presente desde las primeras decisiones de la Corte *Costituzionale*³⁵, bien puede decirse que el tema desplegó todos sus variados matices a partir de las sentencias del Tribunal Constitucional, de 18 de junio de 1963 (comentada por Fedele³⁶) y de 12 de julio de 1965 (comentada por Crisafulli³⁷). Siendo, naturalmente, la cuestión de fondo, determinar si el principio de capacidad contributiva es una mera especificación o concreción del principio de igualdad (Abbamonte, Falsitta, Potito), o si por el contrario, el principio de capacidad contributiva exige un tratamiento autónomo (Micheli, Manzoni, Fedele), debiendo, en este último caso, señalarse qué novedades aporta respecto al principio de igualdad³⁸.

³⁵ *Id.*, en particular, las Sentencias de 11 de julio de 1961 y de 13 de diciembre de 1963. Además de la citada en el texto, puede encontrarse una completa relación de esta jurisprudencia en E. Potito: **L'Ordinamento tributario italiano**, Giuffrè, 1978, pp.14849. Con posterioridad a la fecha que cierra la relación de E. Potito, pueden verse, entre otras, las Sentencias de 6 de julio de 1972 y de 19 de junio y 10 de julio de 1975, que comentamos *infra*.

³⁶ Este comentario, unido al de la Orden de remisión del Tribunal de Venecia puede verse en **Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.**, 1963,II, p.215 y ss. La Orden de remisión citada fue también objeto de un comentario independiente por parte de G. Marongiu, en **Dir. Prat. Trib.**,1963,11, p.29 y ss.

³⁷ El comentario de Crisafulli se encuentra en **Giur. Cost.**, 1965, p.857 y ss. Próximas en el tiempo a la última de las sentencias citadas y también muy interesantes son la Orden de remisión de la Corte de Apelación de Milán de 22 de febrero de 1966 (comentada por Micheli, en **Giur. Cost.**, 1966, p.1454 y ss.) y la Sentencia de la Corte Costituzionale de 3 de julio de 1967 (comentada por Micheli y Fedele, **Giur. Cost.**,1967, pp.1525 y 965, respectivamente). Una excelente visión sistemática de la jurisprudencia citada, a la que se añade el comentario de las Sentencias de la Corte Costituzionale números 103 y 109 de 1967, puede encontrarse en Micheli, «Capacità contributiva reale e presunta», **Giur. Cost.**, 1967, p.1252 y ss. (reproducida en **Studi in Memoria di C. Esposito**, vol. II, p.973 y ss.).

³⁸ Estudiar las distintas y variadas posiciones de la doctrina italiana sobre este punto exigiría un trabajo de investigación específico, cuyas conclusiones, en el momento de escribir estas líneas, no me atrevo a calificar de ciertas y seguras. A título meramente ejemplificativo, y citando sólo autores de primera línea, puede observarse que Micheli (**ob. cit.**, p.1460) diferencia de la suya la posición de Manzoni, para quien el principio de capacidad contributiva íntegra y supera al de igualdad. Por idénticas razones, también habría que diferenciar las posiciones de Lombardi y Marongiu, ya que para el primero el principio de capacidad contributiva «íntegra y completa» al de igualdad («Problemi costituzionali in materia tributaria», **Tem. Trib.**,1961, p.338), mientras que para el segundo «lo íntegra y amplía» («La tassazione della riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà sotto il profilo costituzionale», **Dir. Prat. Trib.**, 1963, II, p.32). Amatucci parece adherirse tanto a la posición de Micheli como a la de Lombardi (**L'interpretazione de la norma di Diritto Finanziario**, Nápoles, 1965, p.106 y ss.) y la propia opinión de Crisafulli (*vid infra*) es muy matizada a este respecto. Un breve, pero valioso de clasificación, revelador de las dificultades apuntadas, puede encontrarse en A. Fedele: «Il presupuesto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale», **Giur. Cost.**,1967, pp.96667; E. Potito: «Alcune precisazione concettuali in relazione all'imposta sulle aree fabbricabili, sui principi costituzionali in tema di potestà di imposizione», **Riv. Dir. Fin.**, 1960, p.298 y ss; y F. Fichera: **Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale**, Nápoles, 1973, pp.92-93.

La posición mantenida por la jurisprudencia constitucional italiana sobre este punto puede resumirse en los siguientes términos: el artículo 53 prescribe que el legislador, al establecer los tributos, contemple capacidades contributivas reales, en tanto que del artículo 3º se deriva la exigencia de un trato igual respecto a situaciones objetivamente iguales. Así las cosas, la sentencia de la Corte *Costituzionale*, número 69 de 12 de julio de 1965, con ocasión de pronunciarse sobre la legitimidad constitucional del párrafo primero del artículo 31 del Real Decreto de 30 de diciembre de 1423 (que regula la existencia de determinadas presunciones tendientes a integrar la masa hereditaria), en relación con los artículos 3º y 53 de la Constitución, extendió primero su juicio al párrafo segundo del precepto impugnado, para seguidamente declarar inconstitucionales ambos párrafos, casi exclusivamente sobre la base de confrontación con el principio de igualdad. Este modo de entender el principio de capacidad contributiva, como apéndice del principio de igualdad —en expresión de Micheli³⁹—, no sólo contrasta con la posición mantenida por un importante sector de la doctrina, sino que se separa de la línea precedentemente seguida por la jurisprudencia constitucional italiana⁴⁰, que venía interpretando el artículo 53 en el sentido de estimar que la referencia del presupuesto del tributo, a la esfera del obligado, debe resultar de una conexión efectiva, y que un índice efectivo debe igualmente traerse a colación para determinar la cantidad de impuesto que puede exigirse de cada contribuyente. Lo que, en opinión de Crisafulli, equivale a afirmar que la capacidad contributiva necesaria para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos a que alude el artículo 53 de la Constitución, es una capacidad contributiva real y no ficticia⁴¹. Lo que nos lleva, de un lado, al espinoso tema de las relaciones entre capacidad contributiva y presupuesto de hecho y, por otro, a indagar la trayectoria de la jurisprudencia constitucional italiana en materia de presunciones.

³⁹ Vid. «Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge», *Giur. Cost.*, 1966, p.1460 y más extensamente *Curso*, cit. p.145 y ss. En el mismo sentido, A. Fedele: **II Presupposto del tributo**, p.980.

⁴⁰ Cfr., entre otras, las Sentencias de 18 de junio de 1963, 16 de junio de 1964 y 26 de junio de 1965. Aunque, en sentido contrario, también podría citarse la de 13 de diciembre de 1963.

⁴¹ Vid. Crisafulli, «In tema di capacità contributiva», *Giur. Cost.* 1965, p.861.

La Corte *Costituzionale* ha llegado a crear, sobre todo a partir de la sentencia número 45 de 16 de junio de 1964, un concepto de capacidad contributiva, como límite a la potestad tributaria normativa del Estado, desde largo tiempo acogido por la doctrina, a través de un largo proceso, cuyos primeros pasos se dieron, inicialmente, con relación a la polémica sobre la constitucionalidad de las normas tributarias retroactivas (*vid. infra*), y con posterioridad al abrigo del principio de igualdad ⁴². Sólo en época más tardía ⁴³, como decíamos, ha podido concretar la jurisprudencia constitucional italiana el alcance del límite puesto por el artículo 53 al legislador tributario, en el sentido de exigir que los supuestos de hecho considerados determinantes del nacimiento de obligaciones tributarias reveladores de riqueza con la que contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esto es, fueran reveladores de capacidad contributiva ⁴⁴. Los problemas vendrían más tarde, al tratar de precisar, de un lado, si esa capacidad contributiva debería ser entendida en sentido abstracto y objetivo (reflejada en el presupuesto del tributo y mecanismo de determinación) o de forma concreta y subjetiva (en cada obligación tributaria singular) ⁴⁵, y de otro, si habría de tratarse de una capacidad contributiva real y efectiva

⁴² *Vid.* una sucinta pero expresiva exposición de esta evolución jurisprudencial en A. Fedele: **ob. ult. cit.**, pp.96667. Una relación análoga, acompañada de la bibliografía fundamental se encuentra en A. Amatucci: **L'Ordinamento giuridico finanziario**, Nápoles, 1979, p.389.

⁴³ Cfr. Entre las de la primera época, Sentencias de 26 de junio de 1965, de 12 de julio de 1967, números 103 y 109 (ambas comentadas por Micheli) y de 13 de julio de 1967 (comentada por Fedele); más recientemente, *vid.* Sentencias de 19 de junio y 10 de julio de 1975.

⁴⁴ Un problema muy interesante, incidentalmente abordado por la Sentencia número 103 de 12 de julio de 1967, y magistralmente desarrollado por Micheli (**Capacità contributiva reale presunta**, *cit.* p.981 y ss.), es la posibilidad constitucional de establecer supuestos de hecho determinantes del nacimiento de obligaciones tributarias sobre la base de ilícitos civiles.

⁴⁵ Naturalmente, el reconducir la abstracta, pero efectiva y real capacidad contributiva como mínimo a una genérica potencialidad económica, es una construcción doctrinal simple y diáfana, aunque no suficientemente expresiva. En cada caso concreto, en cada una de las decisiones jurisprudenciales previamente citadas, el problema es mucho más complejo y no se ajusta exactamente a la dicotomía clasificatoria de que nos hemos servido, fundamentalmente a efectos sistemáticos. Por ejemplo, se habla de la capacidad contributiva como de una «idoneidad subjetiva puesta de manifiesto en el presupuesto al que se liga la obligación tributaria», también se dice que esa conexión subjetiva al presupuesto de hecho debe ser efectiva. Pero simultáneamente se admite la constitucionalidad de las presunciones, muchas veces absolutas, y se rechaza la conexión del principio a la concreta capacidad de cada contribuyente. Cfr., de modo particular, sentencias de 11 de julio de 1961, 16 de junio de 1964, 26 de junio de 1965, 3 de julio de 1967 y 10 de julio de 1975.

o bastaba con que ésta fuera presunta. De esta última cuestión pasamos a ocuparnos, brevemente, a continuación.

En materia de capacidades contributivas reales y presuntas, existen dos sentencias de la Corte *Costituzionale* (de 12 de julio de 1965 y de 12 de julio de 1967, número 109) separadas por el orden de remisión del Tribunal de Apelación de Milán (de 22 de febrero de 1966), que ya sea por su mérito intrínseco o por el valor de los comentarios de Crisafulli y Micheli con que aparecieron a la luz, el hecho cierto es que toda la jurisprudencia constitucional posterior gira en torno a ellas.

De la parca redacción de la primera de las sentencias citadas, claramente se deduce que existen presunciones en las que la integración del hecho imponible, la determinación de la base o la conexión del sujeto pasivo al supuesto de hecho se produce de un modo que puede dar lugar, más que a la imposición de capacidades contributivas presuntas, a la gravación, más o menos arbitraria, de auténticas capacidades ficticias («imponibles ficticios», utilizando la terminología de la sentencia). Con esto no quiere decirse que toda la presunción de hechos sea contraria a los principios acogidos por la Constitución italiana, sino simplemente que existen presunciones legales, tanto absolutas como relativas, en abierta contradicción con el principio del gravamen según la efectiva capacidad contributiva del ciudadano para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos⁴⁶.

Todo ello al margen de la existencia en cada ordenamiento de distintos mecanismos de autodefensa o ataque, indebidamente denominados «presunciones», que tienden unas veces a ampliar el ámbito del hecho imponible, a garantizar el pago de la deuda tributaria, otras, a invertir la carga de la prueba o estimular al sujeto pasivo a un determinado comportamiento, etcétera; y claro está, en estos supuestos, el ataque frontal contra esos mecanismos a través de la vía teóricamente

⁴⁶ Vid. G.A. Micheli: «Uguaglianza di trattamento», cit. pp.14662 y A Fedele: «Il presupposto del tributo», cit. pp.98182.

correcta (el recurso de inconstitucionalidad), puede tropezar con obstáculos prácticamente insuperables⁴⁷.

Cierra la Corte *Costituzionale* el tratamiento jurisprudencial del principio de capacidad contributiva, aludiendo a dos subprincipios inmersos en su seno. El primero, consiste en el respeto al mínimo vital de subsistencia, está implícitamente contenido en la propia formulación positiva del principio de capacidad contributiva, porque es claro que sólo puede encontrarse potencialidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos una vez satisfecha la primera necesidad de subsistencia. Otra cuestión es la referencia a las decisiones más o menos discrecionales que el legislador tributario puede adoptar, basadas en complejas valoraciones económicas y sociales, sobre cuál deba ser la magnitud de renta deseable a partir de la cual comenzar a exigir esa contribución⁴⁸.

El otro principio (nos referimos al criterio de la progresividad), no está implícitamente contenido en el concepto de capacidad contributiva, pero sí expresamente mencionado por el artículo 53 de la Constitución italiana como principio informador del sistema (no de cada tributo en particular)⁴⁹ y, quizá, dentro de una interpretación inspirada en los principios del Estado social de derecho, que son los que presiden el desenvolvimiento de la Constitución italiana, podría también encontrarse implícitamente contenido en el párrafo segundo del artículo 3° de la Constitución, en relación con el artículo 2°, como desarrollo específico del mandato dirigido al legislador ordinario para hacer efectivo el principio de igualdad (y el de solidaridad, en su caso)⁵⁰.

⁴⁷ Sobre este punto, *vid.* las atinadas consideraciones de Micheli: «Capacità contributiva reale e oresunìa», *cit.* p.986 y ss.; y de forma resumida, «Curso de Derecho Tributario», *cit.* P.150. También de A. Fedele: *ob. últ. cit.* p.982.

⁴⁸ Cfr., casi textualmente, la sentencia número 97 de 10 de julio de 1968. Adicionalmente puede verse la sentencia número 89 de 6 de julio de 1966, ambas en **Giurisprudenza Costituzionale**.

⁴⁹ Además de la jurisprudencia citada en nota anterior, *vid.* sentencias número 92 de 18 de junio de 1963 (comentada por Fedele y Marongiu), número 30 de 2 de abril de 1964 y número 128 de 29 de diciembre de 1966.

⁵⁰ Junto a la fundamental sentencia de 10 de julio de 1968, número 97, previamente citada, *vid.* la de 6 de julio de 1966, número 89.

El tratamiento dado por la jurisprudencia constitucional germana al principio de capacidad contributiva difiere sensiblemente, en su contenido y enfoque, de la línea seguida por la jurisprudencia italiana. Las razones de esta diferenciación son, por lo menos, dos. En primer lugar, el papel de principio límite a la potestad tributaria normativa del Estado corresponde, en la jurisprudencia germana, como hemos visto, al principio de igualdad, en el que, en este sentido, queda prácticamente subsumido el de capacidad contributiva. En segundo término, a través del criterio interpretativo de la consideración económica de las normas tributarias, de honda tradición germana ⁵¹, juega el principio de capacidad contributiva en Alemania, de forma no evidente pero efectiva, un papel superior al que le corresponde en el derecho italiano ⁵².

En aplicación de estas ideas, el *Bundesverfassungsgericht* tiene reiteradamente declarado ⁵³ que las normas que vinculan el deber de pagar los impuestos supuestos de hecho de naturaleza económica han de ser interpretadas desde esa perspectiva, porque la forma jurídica no es determinante en tales supuestos. Este método del examen o consideración económica que en ningún momento podrá desviarse del

⁵¹ Nos hemos ocupado extensamente de esta cuestión en otras ocasiones, por lo que no parece oportuno repetir las nuevamente aquí. *Vid. «La cosiddetta evasiones fiscale legittima», Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, p.268 y ss., y *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, 1978, vol. I, p.166 y ss. En la doctrina alemana, *vid. por todos, E. Becker: «Accentramento e sviluppo del Diritto tributario tedesco», y «Appicazione della legge dimposta secondo criteri economici obbiettivi nella giurisprudenza della Corte Finanziaria del Reich», ambos en Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937; y A. Hensel: *Diritto Tributario*, Giuffrè, 1956, p.63 y ss. Más recientemente, *vid. H. W. Kruse: Steurrecht*, C.H. Beck, Munich, 1973, p.98 y ss.

⁵² A título anecdótico, aunque altamente representativos de los estados de opiniones de A. Fedele y H.W. Kruse al respecto. El primero, comentando la obra de I. Manzoni, **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**, afirma que en la misma se atribuye una preponderancia excesiva a una específica noción económica de capacidad contributiva («Il presupposto del tributo», *cit.*, p.967). El segundo, apoyándose en la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, estima que el principio de capacidad contributiva sólo puede ser abordado desde puntos de vista económicos («Steurrecht», *cit.*, p.100). Para encontrar una aplicación de esta última idea en la jurisprudencia italiana es preciso remontarse varios lustros atrás; *vid.*, por ejemplo, el excelente comentario de M. Pugliese a la Sentencia de la Corte Suprema de 29 de enero de 1937, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937, II, p.99 y ss.

⁵³ Sentencia de 24 de enero de 1962 y Providencias de 11 de noviembre de 1964, 2 de octubre de 1968 y 14 de enero de 1969. Todas en «Verfassungsrechtsprechung», *cit.*, vol. I y II.

sentido previsible del texto de la norma, viene exigido por la propia naturaleza de la imposición, por lo que, propiamente, no hacía falta reconocerlo normativamente de forma expresa (artículo 1º, números 2 y 3 de la StAnpG.), como lo prueba su aplicación por los tribunales alemanes aun antes de la publicación de la A.O. y su permanente vigencia en el derecho suizo, donde no existe un precepto semejante. Con todo, el *Bundesverfassungsgericht* ha manifestado en diversas ocasiones la legitimidad del denominado método de la *wirtschaftliche Betrachtungsweise*.

Para concluir este apartado sólo nos resta hacer una breve referencia a un tema de enorme actualidad, que no sólo preocupa a los Tribunales Constitucionales alemán e italiano, sino a los legisladores, a la doctrina y a todos los contribuyentes. Nos referimos a las relaciones entre tributación e inflación ⁵⁴.

Tanto el *Bundesverfassungsgericht* ⁵⁵, como la Corte *Costituzionale* ⁵⁶, se han ocupado incidentalmente del lema y, en nuestra opinión, con fortuna discutible, pues aunque siempre es correcto rechazar la posibilidad de una prestación tributaria cuyo presupuesto no sea revelador de una capacidad contributiva efectiva e igualmente oportuno exigir que la conexión entre presupuesto y capacidad contributiva no sea arbitraria o irracional ⁵⁷, nos parece que el problema se ha analizado desde muy lejos, siendo así que su solución, por la gravedad y urgencia con que se plantea, reclama planteamientos más próximos y concretos.

⁵⁴ Una precisa exposición sintética sobre el estado de la cuestión en la jurisprudencia y doctrina italianas puede verse en G. Marongiu: «Invim ed inflazione: riflessioni a margine di un recente articolo». *Dir. Prat. Trib.*, 1969, p.867 y ss.; y R. Perrone: *Imposizione ed inflazione*, Nápoles, 1979.

⁵⁵ Cfr. BVerfGE N3W 1979, p.1151 y ss., cit. por W. Schick, «Derecho administrativo y nuevo Derecho Constitucional», *cit.* p.1562.

⁵⁶ Cfr. Sentencias de 18de mayo, 6 de julio, 27 de julio y 29 de diciembre de 1972, 10 de julio de 1975, número 201, 28 de julio de 1976 y 20 de abril de 1977.

⁵⁷ Sobre este punto concreto, cuyas dificultades de prueba a nadie pueden escapar, se ha pronunciado la Corte Costituzionale en Sentencias de 18 de junio de 1963, número 91 (con nota de Abbamonte), 22 de diciembre de 1965, 23 de noviembre de 1967, 6 de julio de 1970, 28 de julio de 1976 y 20 de abril de 1977.