

EL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA: ¿OTRA VÍCTIMA DE LA CRISIS ECONÓMICA?

Article 31 of the Spanish constitution: another victim of the economic crisis?

JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Santiago de Compostela

j.nieto@usc.es

Resumen

Este trabajo pretende aproximarse a las medidas adoptadas en los últimos años en el ámbito tributario y del gasto público en España con el pretexto de la crisis económica. La aproximación se realiza bajo el prisma de las normas constitucionales y su interpretación por el Tribunal Constitucional. De este modo, se intenta demostrar tanto la incorrección de la técnica legislativa utilizada que implica vaciar de contenido la separación de poderes, como la contravención de los principios constitucionales en materia de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad, generalidad y progresividad, fundamentalmente) y del gasto público (asignación equitativa, eficacia y economía), así como otros principios constitucionales como los de seguridad jurídica o proporcionalidad. Todo ello permitirá comprobar la falta de respeto por el legislador a estos principios, garantías esenciales en el ámbito del Estado Social y Democrático de Derecho que debe ser España.

Palabras clave: Justicia fiscal, principios constitucionales tributarios, gasto público, crisis económica.

Abstract

This paper aims to approach the measures that have been taken in the last years in the fields of taxation and public expenditure in Spain under the pretext of the economic crisis. The approach is done through the prism of the Constitution and its interpretation by the Constitutional Court. In this way, we try to demonstrate both the impropriety of the legislative technique used, which involves an evisceration of the separation of powers, and the violation of the constitutional principles of tax justice (economic capacity, equality, generality and progressiveness, mainly) and public expenditure (equitable allocation, efficiency and economy) as well as other constitutional principles such as juridical security and proportionality. This will verify the lack of respect that the legislator has to these principles, essential guarantees in the field of social and democratic state of law which must be Spain.

Keywords: Tax justice, tax constitutional principles, public expenditure, economic crisis.

SUMARIO

1. Introducción.- 2. Los principios constitucionales en materia tributaria y de gasto público.- 3. La vulneración de los principios formales: de la reserva de ley a la eliminación de las potestades parlamentarias.- 4. La vulneración de los principios de justicia tributaria.- 5. La vulneración de los principios de justicia del gasto público.- 6. Conclusiones.- 7. Bibliografía.

SUMMARY

1. Introduction.- 2. The constitutional principles in taxation and public spending.- 3. The violation of the formal principles: from the legal reserve to the elimination of parliamentary powers.- 4. The violation of the principles of tax justice.- 5. The violation of the principles of justice in public spending.- 6. Conclusions.- 7. Bibliography.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años hemos asistido a una profunda crisis económica global que se ha cebado especialmente con los denominados países periféricos de la Unión Europea. Esta mayor intensidad de la recesión se ha debido a múltiples factores: desde una poco afortunada gestión política en los años previos al inicio del ciclo recesivo hasta un sistema bancario desproporcionadamente expuesto a los riesgos inmobiliarios, entre otros muchos. No obstante, la causa real de la mayor intensidad de la crisis en los países del sur de Europa hay que buscarla en la ausencia de medios para hacer frente a la recesión económica que ha supuesto para dichos países la incorporación a la Unión Monetaria.

En efecto, la integración en la Unión Monetaria ha implicado la pérdida de cualquier posibilidad por parte de los gobiernos y de los Bancos Centrales para utilizar la política monetaria como instrumento de freno de la recesión. En última instancia, pues, a los Gobiernos no les quedaba más remedio, si querían mantener el nivel de gasto, que incrementar sus ingresos. Y para ello, el recurso al endeudamiento fue sin duda el camino elegido, excediendo –en algunos casos con creces– los límites de endeudamiento y de déficit público fijados por el Tratado de la Unión Europea (TUE) y, posteriormente, incorporados al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Evidentemente, dicha solución se vuelve difícilmente sostenible y debe revertirse. A tal fin, los Ejecutivos nacionales sólo pueden optar por dos vías: la reducción del gasto público o el incremento de los ingresos por vía tributaria. Finalmente, la vía elegida por la mayoría de los países, entre ellos España, ha sido una combinación de estos dos factores, habiendo asistido en los últimos cuatro años a la adopción de una cadena interminable de medidas orientadas a alguno de esos dos fines.

Partiendo, pues, de la necesidad –derivada de las exigencias de la pertenencia a la Unión Monetaria y que se ha confirmado a través del «pacto

fiscal» plasmado en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria¹- de adopción de dichas medidas, el legislador español ha elegido una vía de reducción del déficit público y del nivel de endeudamiento. Sin embargo, cualesquiera de las soluciones adoptadas deberían ser sometidas a un juicio de constitucionalidad partiendo de muy diversos parámetros, pero sobre todo de una confrontación mínimamente sería con el artículo 31 del texto constitucional, que regula los principios materiales y formales de justicia tributaria y de justicia en el gasto público.

Sin perder de vista que en muchos casos, sobre todo en el ámbito del gasto público, estaremos ante cuestiones que tienen un claro componente ideológico, nuestra opinión –que pretendemos justificar en las páginas siguientes- es que el legislador español, como ha ocurrido en otras ocasiones, ha olvidado un precepto que debía presidir sus actuaciones en una materia tan sensible como la que nos ocupa.

Para comprobar la veracidad de tal planteamiento, expondremos de un modo separado los distintos aspectos que consideramos más relevantes. Vaya por delante que resulta imposible analizar todas y cada una de las normas adoptadas con el fin de garantizar la sostenibilidad o potenciar el crecimiento económico, por lo que nuestro análisis se centrará en las que a nuestro juicio tienen una mayor trascendencia.

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE GASTO PÚBLICO

La Constitución Española (CE), como es sabido, establece de modo conjunto los principios rectores de la actividad financiera de los Entes Públicos en el art. 31. Este precepto constituye un hito en la historia constitucional española (y prácticamente comparada) al contemplar la actividad financiera como un todo y someterla en idéntico grado a la Constitución. De este modo se supera la tradicional atención a los principios básicos de justicia tributaria y la consiguiente desatención de los restantes, especialmente de los propios de la vertiente del gasto.

Este precepto constitucional contempla básicamente un principio formal aplicable a todas las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público (su establecimiento y exigencia con arreglo a la ley) y una serie de principios materiales tanto para los ingresos tributarios (capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad) como para el gasto público (asignación equitativa, economía y eficiencia).

¹Tratado firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012, cuya ratificación por España se autoriza través de la Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio (BOE de 26 de julio de 2012) y efectivamente ratificado el 9 de agosto de 2012 (BOE de 2 de febrero de 2013), entró en vigor el 1 de enero de 2013.

En este sentido, es cuestión pacífica que la Constitución al regular el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lo ha hecho estableciendo un marco para dicho deber, que es el constituido por la justicia del sistema, de modo que si la contribución se realizase a través de un sistema injusto, que no descansase sobre los principios consagrados en el art. 31.1 –y especialmente sobre el de capacidad económica- no cumpliría el mandato constitucional². De igual modo, el gasto público sólo será constitucionalmente legítimo si se ampara en las exigencias del art. 31.2 y, como consecuencia de ello, procura la satisfacción de los fines de política social y económica que lo convierte en el instrumento fundamental del funcionamiento del Estado Social y Democrático de Derecho que la Constitución ha establecido³.

Lógicamente, nuestro texto constitucional contempla otros principios de inmediata aplicación en todo el ordenamiento y que en el ámbito de la actividad financiera han adquirido una gran relevancia con el paso de los años (seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, proporcionalidad...). Algunos de ellos, y especialmente el de seguridad jurídica, han sido también víctimas propiciatorias en el marco del escenario descrito. Sin embargo, nuestra atención se centrará en los principios contemplados en el art. 31 CE, sin perjuicio de que su íntima conexión con algunas de estas otras normas constitucionales implique su toma en consideración en momentos puntuales.

Por otra parte, entendemos que el ámbito conceptual y aplicativo de cada uno de los principios establecidos por el art. 31 CE son sobradamente conocidos y nos exoneran de realizar en este trabajo cualquier tipo de aproximación directa a los mismos, que por fuerza sería superficial y probablemente innecesaria.

3. LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS FORMALES: DE LA RESERVA DE LEY A LA ELIMINACIÓN DE LAS POTESTADES PARLAMENTARIAS

El art. 31 CE establece que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales o personales de carácter público con arreglo a la ley, consagrando así un ámbito material reservado a la ley. Dicho ámbito, concretándolo en la materia tributaria, viene condicionado por las previsiones del art. 133 CE, que al regular el denominado poder financiero establece con claridad que el establecimiento de los tributos ha de realizarse

²Como indica ESCRIBANO LÓPEZ, «la justicia del sistema tributario se funda -mediante íntimo enlazamiento- en la capacidad económica tratada mediante un principio de progresividad que constituirá el criterio de específica aplicación del principio de igualdad» (F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 263-264).

³Cfr. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Del Estatuto del Contribuyente a la Constitución", en VV.AA. *Manuel Fraga, Homenaje Académico*, Fundación «Cánovas del Castillo», Madrid, 1997, p. 1565.

necesariamente por ley. Con relación a otros ingresos públicos, distintos preceptos constitucionales han establecido la necesaria utilización de normas legales en materias como los ingresos patrimoniales o el recurso al endeudamiento.

Por otra parte, en el plano de la regulación del gasto público, la Constitución también es clara en la atribución a las normas con rango de ley de la aprobación del instrumento presupuestario.

Todas estas normas constitucionales, cuyo origen histórico se encuentra en la limitación de los poderes del ejecutivo y en la denominada garantía de la autoimposición, se fundamentan en la actualidad básicamente en dos grandes principios que exigen la intervención de la ley como fuente en estas materias: la seguridad jurídica y la generalidad. Precisamente estos anclajes permiten otorgar un alcance relativo a la reserva de ley, especialmente en el ámbito tributario. De hecho, es doctrina consolidada de nuestro TC que sólo el establecimiento mismo del tributo y la configuración de sus elementos esenciales están reservadas a la ley, siendo posible la intervención de normas de rango inferior tanto en la regulación de aspectos sustantivos (determinación de bases o tipos de gravamen, en el marco diseñado por la ley) como procedimentales. De hecho, el propio TC ha señalado claramente que este principio tiene como función «garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria, asegurando [...] la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes en el ámbito vital que es la esfera de la libertad y la propiedad»⁴.

En todo caso, no debemos olvidar que en el fondo la reserva de ley no deja de ser un instrumento al servicio de la separación de poderes y, por lo tanto, cualquier vulneración de los instrumentos al servicio de aquella llevan implícitos ataques a ésta.

Y es precisamente en este ámbito en el que asistimos a una degradación de dicha figura. En efecto, la situación actual no es tanto de vulneración absoluta de la reserva de ley como de vaciamiento del ámbito competencial propio del poder legislativo en materia tributaria. Así, bajo la excusa de la crisis económica, hemos asistido en los últimos años a una proliferación absoluta de la utilización del Decreto-Ley como fuente normativa por excelencia en la materia tributaria⁵, pasando de este modo la regulación al

⁴STC 182/1997, de 28 de octubre.

⁵Sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse como ejemplos más evidentes de normas que han afectado a la materia tributaria las siguientes:

- Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo
- Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.
- Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.
- Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

ámbito del poder ejecutivo y limitándose en la mayoría de los casos el legislativo a convalidar las normas, lo que podría constituir una extralimitación en el ámbito de dicha fuente normativa con las consecuencias que ello implicaría de reproche constitucional, incluso desde la perspectiva de la propia reserva de ley, como ha señalado el TC⁶.

Entendemos que esta situación vulnera la doctrina del TC con relación a la viabilidad de la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria. Debemos señalar, con carácter previo, que el TC ha mantenido una postura un tanto vacilante y muy laxa en la interpretación del art. 86 CE, suavizando hasta la práctica supresión la exigencia de que estas normas se dicten en supuestos de «extraordinaria y urgente necesidad» y manteniendo como único requisito real el que no afecten -por lo que aquí interesa- «a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», entre los que se encuentra el deber de contribuir consagrado en el art. 31 CE.

Tal vez en este punto deba recordarse que la jurisprudencia constitucional más reiterada en la materia ha venido a establecer que lo único prohibido al Decreto-Ley en materia tributaria es adoptar medidas que afecten a la configuración general del deber de contribuir, provocando con

-
- Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas.
 - Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa.
 - Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.
 - Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.
 - Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.
 - Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, Introduce diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
 - Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
 - Real Decreto-ley 21/2012, de 13 de julio, de medidas de liquidez de las Administraciones públicas y en el ámbito financiero.
 - Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

⁶No debe olvidarse que el TC (STC 182/1997, de 28 de octubre) ha señalado que «en un examen sistemático del texto de la Constitución en lo que hace a las fuentes del sistema tributario [...] se deduce que no cualquier Ley (o norma con rango y fuerza de Ley) es apta para regular la materia tributaria, así: los límites a la utilización del Decreto-ley (art. 86.1 C.E.); la exclusión de las leyes de iniciativa popular en materia tributaria (art. 87.3 C.E.) o la prohibición de crear, o, en su caso, de modificar tributos por medio de la Ley de Presupuestos (art. 134.7 C.E.). Normas e institutos todos ellos distintos, pero que vienen a integrar y complementar la reserva de Ley en materia tributaria consagrada en el art. 31.3 C.E. y art. 133.1, 2 y 3 C.E.».

ello un cierto ámbito de indefinición⁷, de modo que, en palabras de la STC 182/1997, de 28 de octubre, «no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto-ley en materia tributaria», aunque «será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley - constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate», de modo que «la indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender, no sólo a la cuantía de la modificación que introduce, sino también a otros aspectos distintos, entre los que cobra especial importancia la naturaleza del tributo sobre el que incide»⁸.

En todo caso, en la situación actual tenemos algunos ejemplos que en nuestra opinión no superarían un juicio serio de constitucionalidad con dichos parámetros. El primero de ellos, y probablemente el más evidente, viene constituido por la creación del denominado gravamen complementario en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre. Dejando al margen el debate sobre si se está creando un nuevo tributo (una especie de recargo sobre el IRPF) o es una simple elevación de tipos⁹, la conclusión a la que se debe llegar es la misma¹⁰.

⁷Por ello, el TC a lo que «debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE «no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido «afectación» por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (STC 189/2005, de 7 de julio).

⁸Pronunciamientos similares se pueden encontrar en las SSTC 137/2003, de 3 de julio, 108/2004, de 30 de junio y 189/2005, de 7 de julio.

⁹Aunque se suele hablar del supuesto como una elevación de los tipos de gravamen del IRPF, lo cierto es que el legislador no lo ha configurado como tal. En efecto, no se trata de unas nuevas tarifas, más elevadas, sino del establecimiento de unas tarifas complementarias (de hecho, no coinciden siquiera los tramos de las mismas). Tan es así, que en la Exposición de Motivos de la norma el legislador es claro en su intención: «con el objeto de reducir el déficit público se establece un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que resultará de aplicación en los períodos impositivos 2012 y 2013». Así, pues, técnicamente el legislador lo intenta configurar como un tributo nuevo, aunque su efecto real es un incremento de la tributación en el IRPF. Tal vez sea un intento de escapar de una posible declaración de inconstitucionalidad de una simple elevación de los tipos, si bien el resultado material es el que debe ser analizado en este punto.

¹⁰En este sentido, el TC ha dejado claro que vulnerará el art. 86 CE «cualquier *intervención* o *innovación* normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el

En este caso resulta plenamente de aplicación lo establecido en la ya citada STC 182/1997, de 28 de octubre, al afirmar que «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», por lo que «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 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)»¹¹. Precisamente por ello, esta sentencia declaró contraria a la Constitución la norma enjuiciada, que era una elevación de las tarifas del IRPF, estableciendo que una norma como esta, que «modifica sustancialmente el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1. C.E.». Resulta de todo punto trasladable la conclusión a la norma que ahora comentamos, tanto más cuando la elevación del gravamen en este caso es sensiblemente superior a la que en su momento dio origen al pronunciamiento del TC.

Creemos que la conclusión debería ser la misma con otra norma introducida a través de un Decreto-Ley (el 12/2012, de 30 de marzo), la eufemísticamente denominada «Declaración tributaria especial» y que bajo la pretensión contribuir al afloramiento de bases imponibles ocultas establece un gravamen del 10% sobre el importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en los impuestos correspondientes y que se declaren acogándose a dicha medida, constituyendo una suerte de «amnistía fiscal». Estamos, evidentemente, ante la estructuración de una norma que incide en los principales tributos del sistema, presentándose formalmente como «un nuevo gravamen, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más llamativo, alternativo al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)»¹².

conjunto del sistema tributario» (STC 108/2004, de 30 de junio, citando a su vez las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, y 137/2003, de 3 de julio).

¹¹En contra de esta argumentación, se manifiesta CHECA GONZÁLEZ, que considera que el IRPF ya no goza del protagonismo y del prestigio que dichas aseveraciones del TC le supone. Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, vol. XXVIII, 2010, p. 26-27.

¹²Cfr. Recurso de inconstitucionalidad presentado por los miembros del Grupo Parlamentario Socialista el 15 de junio de 2012 contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto

Sea cual fuere la conclusión a la que se pudiese llegar en cada caso, convendría realizar algunas reflexiones sobre el particular. En primer lugar, no debe olvidarse que, superadas viejas construcciones, la reserva de ley en cualquier materia no es más que un mecanismo al servicio de la separación de poderes y, por ende, de equilibrio entre los mismos. Por ello, la utilización de cualesquiera vía para distorsionar con carácter general dicho reparto constitucional de poderes no puede encajar en la propia Constitución. Tanto más cuando esa utilización de vías alternativas (en el caso, el Decreto-Ley) supone una vulneración del ámbito propio de actuación de las mismas, forzando su papel y desvirtuando su propia función. Por otra parte, resulta también extraño que exista una especie de «consenso» entre los legitimados para discutir la constitucionalidad de la norma, de modo que se asuma como algo perfectamente ajustado a la Constitución el uso y abuso de ciertas formas normativas y su más reprobable consecuencia, la sustracción al poder legislativo de sus competencias materiales, convirtiéndolo en una especie de comparsa que se limite a convalidar las decisiones del poder ejecutivo.

4. LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Siendo grave sin duda la distorsión apuntada en el reparto competencial, más lesiva con las pretensiones constitucionales propias del Estado Social es la vulneración de los principios materiales de justicia, tanto en el ingreso como en el gasto público.

Centrándonos en primer lugar en el ámbito de los ingresos, y especialmente en los tributarios, debemos plantearnos la adecuación de varias de las medidas adoptadas en el contexto temporal al que nos referimos con el texto constitucional. Esto nos permitirá determinar si los distintos tributos afectados respetan los principios de justicia tributaria y, en definitiva, si el sistema tributario en su conjunto los respeta. Creemos, con buena parte de la doctrina, que las exigencias de justicia no pueden diluirse predicándose del sistema tributario en su conjunto y permitiendo con ello medidas claramente contrarias a los principios constitucionales en algunos de los tributos que lo conforman¹³.

Ley 12/2012, de 30 de marzo. Concluyen los recurrentes con relación a esta idea que «estos tres impuestos son pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, por lo que esta nueva figura no puede ser establecida mediante un decreto ley». A esta idea añaden que «la regularización fiscal establecida por el Real Decreto-ley 12/2012 no solo afecta directamente a la «capacidad económica» en «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (art. 31.1 CE), sino que establece *ex novo* un nuevo gravamen tributario. Si es inconstitucional que por decreto-ley se modifique un elemento esencial de un tributo relevante, más clara es la inconstitucionalidad de un decreto-ley que, para abrir un cauce extraordinario de regularización fiscal, dispone la creación de un tributo antes inexistente».

¹³Cfr. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Del Estatuto del Contribuyente a la Constitución", *cit.*, p. 1572, y C. CHECA GONZÁLEZ, "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *cit.*, p. 27.

Tal vez una de las principales críticas que se pueda realizar al conjunto de retoques que se han ido produciendo en los últimos años con la excusa de la crisis económica es la propia exigencia de la existencia de un sistema tributario. El continuo actuar sobre los diversos tributos ha agravado aún más la ya crónica asistematicidad del sistema tributario español. En efecto, las medidas se van superponiendo en un constante goteo que exige reformular una y otra vez cada una de ellas y que genera distorsiones y discordancias entre los diversos tributos¹⁴.

Este modo de actuar ha generado que el conjunto de tributos que se superponen en ese mal llamado sistema presenten importantes problemas de encaje entre ellos y, a su vez, la focalización de buena parte de su incidencia sobre sectores poblacionales y económicos coincidentes, llevando por ello implícitas vulneraciones importantes de tres de los pilares de la justicia fiscal: la capacidad económica, la igualdad y la generalidad.

Desde la perspectiva del respeto a los principios de justicia tributaria, las reformas realizadas al albur de la crisis económica se pueden considerar desde una doble perspectiva: la activa y la omisiva.

En efecto, las medidas adoptadas pueden verse como vulneraciones directas de la exigencia del respeto a los principios constitucionales en algunos casos. Sin embargo, algunas de las colisiones más graves con tales principios vienen, en nuestra opinión, de la falta de acción del gobierno-legislador en este punto.

Comenzando por las primeras, esto es, las medidas que directamente pueden colisionar con los principios rectores básicos del sistema tributario justo¹⁵, merecen comentarios específicos al menos cuatro cuestiones: el aumento de la presión fiscal en el ámbito de los tributos indirectos, el denominado gravamen complementario en el IRPF, la conocida como declaración tributaria especial y la eliminación de beneficios fiscales.

Resulta sabido que la capacidad económica se manifiesta de forma directa en la obtención de rentas y en la titularidad de bienes y derechos, mientras que sólo de modo indirecto se manifiesta en el consumo, sobre todo

¹⁴Valga como ejemplo que BANACLOCHE PÉREZ ha contabilizado, aprobadas o con inicio de vigencia en 2012 hasta 44 reformas en el ámbito exclusivo del IRPF. Y muestra de lo común de la situación son las palabras con que formula dicha conclusión: «En total, cuarenta y cuatro modificaciones de normas con rango de ley. No son muchas, si se compara con las producidas en algunos años anteriores. Por otra parte, también hay que considerar la situación económica general como posible justificación de algunas de las modificaciones producidas». J. BANACLOCHE PÉREZ, "El IRPF reformado (2012)", *Impuestos*, nº 5/2013, p. 6.

¹⁵El TC otorga al principio de capacidad económica (y en determinadas ocasiones a los demás invocados por el art. 31 CE) el papel de presupuesto lógico de la tributación con categoría de principio jurídico rector del sistema tributario, pues lo denomina como tal en casi todas sus sentencias, si bien, usando otra dicción, también lo ha calificado como «criterio inspirador del sistema tributario» (STC 19/1987, de 17 de febrero), y como uno de los «límites constitucionales que condicionan» el ejercicio del poder tributario (STC 150/1990, de 4 de octubre).

en aquellos bienes y derechos cuya demanda resulta más inelástica. Por eso se ha dicho tradicionalmente que un sistema tributario es tanto más justo cuanto menor es el peso de la tributación sobre los bienes de consumo, en especial aquellos cuya utilización no demuestra una mayor riqueza por parte de los consumidores. En sentido contrario a éste han ido las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio. Esta norma incide de modo directo en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), procediendo a una elevación de tipos de gravamen¹⁶. Siendo ello importante, no es menos grave la que el legislador llama «ampliación de las bases del tributo» y que no es más que la modificación del tipo aplicable a determinados bienes o servicios, que dejan de tributar al tipo reducido para hacerlo al general¹⁷.

Curiosamente, dicha medida es defendida por el legislador en la Exposición de Motivos como una exigencia de «armonización» de tipos con el resto de países de la Unión Europea¹⁸, obviando que apenas unos párrafos antes justifica la adopción de las mismas vinculándola a la situación económica y a la necesidad de consolidación fiscal¹⁹.

¹⁶En esta reforma se ha elevado el tipo general del 18% al 21 % y el reducido del 8% al 10%. A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los tipos del régimen especial de recargo de equivalencia, que pasan del 4% y 1% al 5,2% y 1,4% por ciento, por ese orden, y en las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que pasan del 10% y 8,5% al 12% y 10,5% por ciento, respectivamente.

¹⁷Valgan como ejemplos de este cambio el paso al tipo de gravamen general de las flores y plantas ornamentales, los servicios mixtos de hostelería, la entrada a teatros, circos y demás espectáculos y los servicios prestados por artistas personas físicas, los servicios funerarios, los servicios de peluquería, los servicios de televisión digital y la adquisición de obras de arte.

¹⁸Textualmente afirma que «en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Comisión Europea ha venido manteniendo en distintos informes la necesidad de que España eleve los tipos de gravamen y amplíe la base del tributo, a fin de buscar el alineamiento de nuestro país con la del resto de socios europeos, donde el tipo medio del impuesto se sitúa en una franja comprendida entre un 15 y un 25 por ciento, frente al tipo medio en España que se sitúa en el 12,2 por ciento»

¹⁹De hecho, la necesidad del legislador de intentar justificar las medidas que adopta en otras bases distintas de la propia recaudación llega a su culmen cuando justifica la inclusión en esta misma norma de modificaciones en la imposición sobre las labores del tabaco. Estas, según señala la Exposición de Motivos «deben contribuir, dada su finalidad esencialmente recaudatoria, a la mejora de los ingresos tributarios», aunque no se resiste a añadir que al tiempo ponen «de manifiesto su papel como instrumento al servicio de la política sanitaria». Realmente esto demuestra un grado de contradicción difícilmente explicable: si la pretensión es básicamente recaudatoria, la finalidad extrafiscal del tributo podría ser claramente contraria a aquella. En todo caso, con relación a esta cuestión debemos tener presentes las palabras de YEBRA MARTUL-ORTEGA, en el sentido de que «sin que nos opongamos a la utilización del impuesto con fines no fiscales, sí creemos que se deben señalar los peligros del impuesto extrafiscal si no se coordina adecuadamente con los demás institutos tributarios», porque si se establecen prestaciones sin tener en cuenta el principio de legalidad y los demás de justicia fiscal, «serán cualquier otra cosa menos impuestos» (P.

Si bien es cierto que desde el punto de vista de la capacidad económica se ha dejado a salvo el ámbito del denominado tipo «superreducido» del impuesto, no es menos cierto que se ha generado una mayor importancia de la imposición indirecta en el conjunto del sistema. Además se ha eliminado el tipo reducido a ciertos bienes o servicios cuya situación en el tipo ordinario implica limitar el acceso a los mismos por aquellos ciudadanos de menor capacidad económica, lo cual es especialmente grave en el ámbito de los bienes culturales, por lo que puede suponer de incumplimiento de algunos fines de política social y económica constitucionalmente consagrados, como es el caso del mandato del art. 44.1 CE.

Como respuesta a este tipo de medidas se ha propugnado la posibilidad de recuperar un tipo impositivo elevado para los bienes que se pudiesen calificar como «de lujo»²⁰. Sin embargo, tal opción resulta imposible por las exigencias derivadas de la armonización del impuesto en el seno de la UE. En este sentido, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé sólo la existencia, junto al tipo general del impuesto, de uno o dos tipos reducidos, quedando pues vedada la posibilidad de un tipo incrementado más allá del general²¹.

A pesar de ello, podría reconducirse la situación hacia una solución similar a través de la creación de un impuesto sobre consumo específico de bienes de lujo, que probablemente sería compatible con la normativa europea²² y para el que ya han existido propuestas más o menos

YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 32/1975, p. 185).

²⁰Así, el 20 de julio de 2012 el Grupo Mixto, a instancia del diputado Alfred Bosch i Pascual de Esquerra Republicana-Catalunya-Sí (ERC-RCat-CatSí), presentó una proposición no de ley ante la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados para establecer un tipo de gravamen elevado al 33% en el IVA para bienes de lujo. *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, Serie D, nº 138, de 2 de agosto de 2012, p. 31.

²¹Precisamente por tal motivo, el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural y el Grupo Parlamentario Socialista presentaron enmiendas a la proposición no de ley antedicha, en el sentido de «crear un impuesto sobre bienes suntuarios aplicable a los productos y servicios considerados de lujo» la primera de ellas y a instar la modificación de la Directiva 2006/112/CE la segunda. *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, Serie D, nº 242, de 20 de marzo de 2013, pp. 21-22. Todas las iniciativas fueron desestimadas por la Comisión en su reunión de día 12 de marzo de 2013, cfr. *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, Serie D, nº 242, de 20 de marzo de 2013, p. 21.

²² El art. 401 de la citada Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, dispone que «sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los

elaboradas²³. Dicha solución probablemente sería más respetuosa con el principio de capacidad económica, especialmente en su íntima conexión con la progresividad²⁴ y con la función de redistribución de la riqueza a la que deben servir los poderes públicos, por mandato del art. 40 CE.

La segunda de las medidas a contemplar desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria es el denominado gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en el IRPF establecido por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre. Dicha norma introdujo una Disposición Adicional Trigésima Quinta en la Ley del IRPF²⁵ en la que, como ya hemos indicado, se estableció un gravamen complementario para los ejercicios 2012 y 2013²⁶, que oscila entre el 0,75% y el 7% en las rentas integradas en la base liquidable general y entre el 2% y el 6% en las que conforman la base liquidable del ahorro. Dichos incrementos han supuesto una elevación de la presión fiscal en España de un grado muy elevado. De hecho, señala CALVO VÉRGEZ que «la reciente subida del IRPF aprobada a finales de diciembre de 2011 coloca a Cataluña, Asturias, Extremadura y Andalucía inmediatamente por debajo de Suecia en cuanto a la fiscalidad de la renta más elevada de la Unión Europea, a pesar de las diferencias de nivel de vida. El resto de Estados miembros está, en cambio, por debajo del 55 por ciento»²⁷.

A ello debe añadirse, desde una perspectiva de capacidad económica, que ante la mayor facilidad para la deslocalización de las rentas altas y de las grandes fortunas, la incidencia de la elevación de la tributación sobre la renta de las personas físicas ha recaído de modo principal sobre las capas medias de la población, lo cual agrava en sí misma la eficacia de la medida.

Si esta norma la consideramos en conexión con otras aprobadas recientemente, las críticas podrían suscitarse en dos sentidos, que aún siendo aparentemente contradictorios, ponen de manifiesto una misma realidad.

intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

²³Así, en diversos programas electorales, como los de Unión, Progreso y Democracia o del Partido Socialista Obrero Español se han incluido propuestas en este sentido.

²⁴Sobre la crisis del principio de progresividad, léase la interesante reflexión de C. CHECA GONZÁLEZ, "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *cit.*, p. 27-28.

²⁵Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

²⁶El gobierno anunció recientemente la prórroga de esta medida también para el ejercicio de 2014.

²⁷J. CALVO VÉRGEZ, «La subida del IRPF, proyección sobre los diferentes niveles de renta», *Diario La Ley*, Nº 7806, Sección Tribuna, 27 Feb. 2012. (Consulta sobre versión electrónica). En la enumeración de Comunidades Autónomas cuyo tipo máximo del IRPF alcanza o supera el 55%, debe incluirse también a Cantabria.

En primer lugar, el hacer pivotar el mayor peso del incremento de la presión fiscal en dos de las manifestaciones de riqueza (renta y consumo) y manteniendo una tributación realmente baja sobre el patrimonio (a pesar de haberse recuperado la exigencia del Impuesto sobre el Patrimonio de modo transitorio a través del Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre), genera un trato difícilmente justificable –desde el punto de vista de la generalidad y de la igualdad- entre las distintas fuentes de riqueza. Ello además con un importante aspecto social, puesto que el IRPF y el IVA recaen sobre todas las capas de la población, mientras que la tributación patrimonial sólo afecta a personas en situaciones más saneadas económicamente hablando.

El mismo argumento sería predicable de la elevación del gravamen sobre la renta de las personas físicas (que incluye a quienes desarrollan actividades económicas) frente al mantenimiento de los tipos aplicables a las personas jurídicas.

Por otra parte, este incremento de la tributación en el IRPF, unida a la reintroducción del IP, ha llevado a autores como CALVO VÉRGEZ a dudar del respeto al límite de la no confiscatoriedad establecido por el art. 31 CE²⁸.

Así, este autor sostiene que para las rentas más altas el gravamen efectivo puede situarse entre el 60 y el 65% de la renta, lo que a su juicio excede los límites de lo constitucionalmente aceptable²⁹.

²⁸ No debe olvidarse que el TC ha definido dicho límite de un modo un tanto ambiguo, afirmando que prohibición de confiscatoriedad no es otra cosa que la incorporación de «otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo venga fijado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio» (STC 150/1990, de 6 de noviembre). En este sentido ya se había pronunciado AGULLÓ AGÜERO, para quien tal prohibición ha de ser precisamente «un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional» (A. AGULLÓ AGÜERO, «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36/1982, p. 561.). En especial, se trataría, según algunos autores, de no llegar a colisionar con el derecho de propiedad privada, doctrina de origen alemán (KLEIN, SELMER) y que PALAO TABOADA considera implícita en la formulación de la CE, y que «es reveladora de la preocupación de los redactores del texto por cubrir también el “flanco fiscal” del derecho de propiedad y, por tanto, de que quedara claro en este aspecto el sistema constitucional de valores» (C. PALAO TABOADA, «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en VV.AA., *Hacienda y Constitución*, IEF-MH, Madrid, 1979, p. 320).

²⁹ Señala este autor que «a la presente subida del IRPF se ha de sumar la reciente reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio aprobada por el anterior Gobierno socialista. Dentro del marco autonómico solo bonificarán la cuota al 100 por ciento en 2012 las Comunidades Autónomas de Madrid, Valencia y Murcia, por lo que el próximo ejercicio contará con la presión de ambos tributos para la mayoría de contribuyentes. El gravamen conjunto podría llegar a ser muy elevado, motivo por el cual se establece en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, que la suma del gravamen por Patrimonio y Renta no podrá superar el 60 por ciento de la base imponible del IRPF. De este

Sea como fuere, resulta evidente que la presión fiscal sobre las personas físicas se ha elevado de un modo muy considerable, desproporcionado si lo comparamos con la tributación de las personas jurídicas. Si a ello unimos que la incidencia real de dicha elevación impositiva penaliza más a las clases medias y bajas y le unimos el incremento de los tipos impositivos de la tributación indirecta, el conjunto de las reformas puede calificarse como claramente regresivo y difícilmente justificable desde una perspectiva constitucional.

En tercer lugar, hemos de hacer referencia a la eufemísticamente conocida como declaración tributaria especial y que ha venido a configurarse como una especie de amnistía fiscal cuyo objetivo declarado fue el de hacer aflorar rentas ocultas, en una especie de ejercicio paradójico consistente en combatir la defraudación fiscal con una amnistía para los defraudadores. No es el objeto de este trabajo hacer un análisis sobre la regulación y la eventual virtualidad práctica de esta decisión del gobierno-legislador incluida en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo³⁰, sino sólo ver su encaje con los principios constitucionales reguladores de la materia tributaria.

modo aquellos ciudadanos con una renta elevada y que atesoren patrimonio podrían llegar a soportar un gravamen del 60 por ciento.

Añade además la citada Ley 19/1991 que la reducción de la base imponible no podrá superar el 80 por ciento de la base de Patrimonio. De esta forma, en Comunidades como Cataluña o Asturias, aquellos contribuyentes que se sitúen en los tramos más elevados de Renta y que tengan un patrimonio muy elevado podrían terminar superando un gravamen del 60 por ciento, llegando incluso a alcanzar el 65 por ciento. Sin lugar a dudas se trata de unos tipos que, a nuestro juicio, atentan contra el principio constitucional de prohibición de la confiscatoriedad que establece el art. 31.1 de nuestra Constitución». J. CALVO VÉRGEZ, "La subida del IRPF, proyección sobre los diferentes niveles de renta", *Diario La Ley*, Nº 7806, Sección Tribuna, 27 Feb. 2012. (Consulta sobre versión electrónica).

³⁰Muchos han sido los autores que se han aproximado a esta especie de amnistía fiscal, si bien en la mayoría de los casos lo han hecho desde una perspectiva puramente práctica de la misma y sin entrar en su eventual contradicción con los principios constitucionales. Con carácter general, pueden consultarse los trabajos de L.M. ALONSO GONZÁLEZ, "La Declaración tributaria especial: Luces y sombras de la «amnistía fiscal»; o el dulce sabor de la zanahoria", *Revista jurídica de Catalunya*, 3/2012, pp. 655-675; J.A. SÁNCHEZ PEDROCHE, "Posibilidades y límites de la amnistía fiscal", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 355/2012, pp. 105-140; R.Mª. GALÁN SÁNCHEZ, "Amnistía fiscal y otras medidas tributarias", *Derecho de los negocios*, 260/2012, pp. 44-46; J. SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, "Regularización fiscal (con o sin «Amnistía») y ganancias no justificadas de patrimonio", *Quincena fiscal*, 17/2012, pp. 93-97; J. CALVO VÉRGEZ, "La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo", *Carta tributaria. Monografías*, 9/2012, pp. 3-22; J. BADÁS CEREZO, "La amnistía fiscal", *Revista de información fiscal*, 108/2012, pp. 29-75; E. BARRACHINA JUAN, "El fracaso de la amnistía fiscal", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, 276/2012, pp. 31-35; A. GIL SORIANO, "¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 30/2012, pp. 62-69; y J.L. PRADA LARREA, "Sobre la Declaración tributaria especial; su naturaleza y su relación con las regularizaciones ordinarias de rentas no declaradas", *Carta tributaria. Monografías*, 13-14/2012, pp. 15-22.

A tal fin, debemos recordar que el mecanismo, simplificando mucho su análisis, consistió en un gravamen único del 10% sobre el valor de los bienes o derechos que no se correspondiesen con los previamente declarados por los sujetos pasivos del IRPF, del IS o del IRNR. Desde una perspectiva del principio de capacidad económica, el enfoque hay que realizarlo atendiendo a la naturaleza relativa del mismo, esto es, como medida de la tributación³¹. Evidentemente, resulta indiscutible el sometimiento a tributos de esas rentas ocultas y de los bienes en que se manifiesten. Lo que debemos es valorar la procedencia de la tributación establecida en el caso concreto.

Al respecto, consideramos que este gravamen, al margen de su discutido tipo fijo en contraposición a la progresividad³² que debe presidir la tributación sobre la renta, implica una diferencia de trato que no resulta justificada desde la perspectiva del principio de capacidad económica en su vertiente cuantitativa, pero tampoco admite un filtro de comparación con el mismo desde una perspectiva cualitativa y a través de su íntima conexión con el principio de igualdad³³, ya que se aplica sólo a sujetos por impuestos personales sobre la renta pero no a quienes hayan incumplido sus obligaciones tributarias en otros impuestos.

En nuestra opinión, el parámetro comparativo lo debería ofrecer el cotejo con el régimen ordinario de regularización voluntaria de la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, el ordenamiento español hace ya unos años que ha optado por una medida que –aun habiendo sido

³¹Sobre la calificación de la capacidad contributiva como «el criterio o medida de la propia tributación», véase M.A. MARTÍNEZ LAGO, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55/1987, p. 396. En todo caso, este autor nos recuerda también que dicho principio se presenta «como el presupuesto lógico y conceptual de los principios de igualdad y progresividad en el plano tributario y como criterio de actuación promocional por la vía del gasto público» (M.A. MARTÍNEZ LAGO, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81/1990. p. 139).

³²Dando lugar a constatar, una vez más, que es «evidente e incontestable que la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se cimenta, en exclusiva, en las rentas del trabajo», C. CHECA GONZÁLEZ, “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *cit.*, p. 28.

³³No debe olvidarse que aunque el TC haya afirmado que «una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad general del sistema tributario» (STC 27/1981, de 20 de julio), también ha indicado que «generalidad, capacidad y progresividad [...] en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio» (STC 209/1988, de 10 de noviembre). Estamos, en palabras de AGULLÓ AGÜERO, ante la constatación de que la CE se suma a la «tendencia creciente a redimensionar el significado del principio de capacidad contributiva como criterio material de justicia tributaria y a su integración dentro de un concepto más amplio de la justicia entendida básicamente como «interdicción de la arbitrariedad»» (A. AGULLÓ AGÜERO, A. “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *cit.*, p. 557).

discutida-, ha sido plenamente validada por el TC³⁴ y goza de amplia aceptación social y doctrinal: los denominados recargos por ingreso voluntario extemporáneo, actualmente regulados en el art. 27 LGT. En virtud de dicha norma, quien regularice voluntariamente su situación tributaria deberá ingresar la cuota correspondiente y un recargo único sobre la misma del 5%, 10%, 15% o 20% (más los eventuales intereses de demora, en este último caso) en función del tiempo transcurrido entre el momento en que debió realizar el pago y en el que efectivamente lo realiza.

Pues bien, entre la obligación de realizar el pago correspondiente y además el oportuno recargo y la medida adoptada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, media un abismo, cuantitativamente hablando. Teniendo en cuenta los tipos mínimos del IRPF, IS e IRNR, el sujeto que pudo acogerse a la declaración tributaria especial no sólo no ha tenido que satisfacer la cuantía que a su renta oculta habría correspondido, sino que también se ha visto exonerado de la aplicación de los oportunos recargos. En definitiva, ha disfrutado, en toda la extensión de la palabra, de un régimen tributario privilegiado, contraviniendo con ello los principios de igualdad y generalidad.

Y es que con relación a la igualdad, es doctrina consolidada del TC que toda diferencia de trato en materia tributaria ha de responder a una serie de exigencias ya que el principio de igualdad exige del legislador un mismo trato a los sujetos que tengan situaciones jurídicas idénticas, estando vedada toda desigualdad que aún refiriéndose a situaciones diferentes carezca, desde una perspectiva teleológica, de justificación objetiva y razonable o que, aún teniendo dicha justificación, resulte desproporcionada para los fines a los que sirve³⁵. Creemos que la medida considerada parte de tratar de forma diferente situaciones diferentes (ciudadano que ha cumplido con sus obligaciones en tiempo y forma frente al que no lo ha hecho), otorgándoles un trato diferenciado pero claramente desproporcionado a los fines que se pretendían.

Si atendemos al principio de generalidad, la medida en cuestión podría considerarse una conculcación de la «prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado»³⁶, que no es más que una de las manifestaciones de dicho principio constitucional.

En definitiva, estamos ante una medida que ha antepuesto los intereses recaudatorios a los principios de justicia tributaria. Y si bien es cierto que hay

³⁴Véanse, por ejemplo, las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre y 198/1995, de 21 de diciembre.

³⁵Cfr. SSTC 76/1990, de 26 de abril y 96/2002, de 25 de abril.

³⁶STC 96/2002, de 25 de abril

ciertas opiniones e incluso decisiones jurisdiccionales que han sustentado soluciones similares ante eventuales contradicciones entre intereses recaudatorios y justicia tributaria, consideramos que la trascendencia, gravedad y amplitud de la medida enjuiciada no permite considerarla como compatible con los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente si se somete a un juicio de proporcionalidad³⁷.

La última medida a la que nos referíamos es la eliminación de beneficios fiscales. Si bien en este punto la posible violación de la capacidad económica pasa a un segundo plano, siendo los principios constitucionales más puestos en entredicho los de seguridad jurídica y de generalidad e igualdad, no debemos olvidar que los beneficios fiscales en muchos casos son los instrumentos que consiguen la adecuación plena o más correcta de los tributos a las exigencias de la capacidad económica.

En efecto, no cabe hablar del principio de capacidad económica sin referirlo a figuras como la exención del mínimo vital³⁸ o a la realización de ciertos hechos imposables en su modalidad exenta. El tributo sólo será justo si una vez establecido sobre hechos que generalmente son indicativos de riqueza (principio de la normalidad de los casos³⁹), deja al margen de la tributación aquellos supuestos en los que no exista dicha capacidad económica, y especialmente respetando un nivel de exoneración del tributo que permita desarrollar una vida digna⁴⁰.

³⁷Sobre la posible prevalencia de los intereses recaudatorios a la justicia fiscal, *vid.* las opiniones, claramente contrarias a dicha opción, de C. CHECA GONZÁLEZ, "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *cit.*, p. 29-30, y P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Del Estatuto del Contribuyente a la Constitución", *cit.*, p. 1572.

³⁸Nos referimos a la existencia de un «mínimo de subsistencia como cantidad de ingresos exenta de los tributos y cuya transgresión sería contraria a la equidad impositiva» (P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, *La justicia fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 98). La idea del mínimo de subsistencia como derivación lógica del principio de capacidad contributiva la ha puesto de manifiesto claramente el TC en la S. 214/1994, de 14 de julio.

³⁹Lo que GIARDINA denominó «principio de la capacidad contributiva en la normalidad de los casos» (conocido como regla «*id quod plerumque accidit*»), se reduce a establecer que en la norma tributaria han de contemplarse como hechos generadores de la obligación tributaria aquéllos representativos de una cierta capacidad contributiva en la mayoría de los casos. Es decir, el legislador, que «obviamente no puede tener en cuenta todas las situaciones que se pueden verificar; debe dictar una norma que valga para las hipótesis típicas. Aquello que es extraordinario o anormal no puede entrar en el ámbito de su apreciación» (E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, p. 444).

⁴⁰GIARDINA formula esta idea partiendo del aforismo medieval «*primum vivere, deinde tributum solvere*», para afirmar que el «*primum vivere*» significa que ese derecho al mínimo vital representa una exigencia que debe anteponerse al interés del Estado en la obtención de ingresos (E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, *cit.*, pp. 447 y ss.) A esta idea conviene añadir una nota importante y que MOSCHETTI ha formulado diciendo que debe respetarse ese mínimo, pero que no ha de ser sólo de subsistencia, sino para una existencia digna y libre; es decir, no sólo ha de permitirse sobrevivir, sino vivir dignamente, con lo que dicho mínimo ha de elevarse de cuantía hasta ese límite (F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 228).

El legislador es consciente de ello, incluso en estas épocas y normas convulsas, y buena muestra es que en la regulación introducida por el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, se introdujo una exención de la ganancia patrimonial que pudiera generarse en los deudores hipotecarios incluidos en dicho régimen en los casos de dación en pago de su vivienda en los términos establecidos por la propia norma⁴¹.

Sin embargo, con la única finalidad de reducción del déficit público se han suprimido diversos beneficios fiscales que en algunos casos respondían claramente a motivos de capacidad económica. Valga como ejemplo la supresión de la deducción por nacimiento o adopción en el IRPF realizada por el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo o el vaivén de regulaciones que ha sufrido la deducción por inversión en vivienda habitual en el mismo impuesto, que ha pasado de estar vigente a ser ampliada, posteriormente suprimida, reimplantada y de nuevo suprimida en el plazo de poco más de un año y medio⁴². Dejando al margen el debate sobre si dicha deducción se vinculaba o no al principio de capacidad económica, no cabe duda de su fundamento constitucional en el art. 47 CE y de que una variación de régimen jurídico como el apuntado es un claro ejemplo de vulneración de la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Por otra parte, decíamos que los principios de justicia tributaria también se han visto atacados en los últimos tiempos «por omisión». Siendo conscientes de que resulta mucho más difícil apreciar tal situación, no se nos puede escapar que resulta palmaria la violación de la capacidad económica en cuanto fundamento de la tributación si la ponemos en conexión, como no puede ser de otro modo, con los principios de generalidad y de igualdad. Ambos exigen, sin lugar a dudas, que no existan parcelas ajenas a la tributación, o dicho de otro modo, que todas las manifestaciones de capacidad económica tributen, en su correspondiente medida (que debería marcar fundamentalmente el principio de progresividad), para conseguir ese sistema tributario justo. No es más que, como decía el TC, «la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»⁴³.

Pues bien, el legislador y las Administraciones Tributarias competentes ha hecho caso omiso de ese mandato, supeditando la búsqueda de la riqueza

⁴¹Cfr. Disposición Adicional 36ª LIRPF.

⁴²Cfr. Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril (ampliación); Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril (modificación); Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 (restricción); Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre (reintroducción retroactiva); y Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (supresión).

⁴³STC 27/1981, de 20 de julio. La misma frase se reitera literalmente en las SSTC 150/1990, de 4 de octubre y 221/1992, de 11 de diciembre, remitiéndose las dos a aquélla.

gravable a otros intereses y generando ámbitos exonerados de tributación o diferencias de trato difícilmente justificables.

Un primer punto reiteradamente puesto en entredicho es la existencia de ciertos instrumentos con una tributación muy baja o prácticamente nula y que son utilizados como refugios por los titulares de grandes fortunas. Es el caso paradigmático de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV), cuya tributación en el IS se cifra en el 1% (art. 28.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS) y cuyos partícipes sólo tributarán en el impuesto personal correspondiente en el momento de la distribución de beneficios o venta de las participaciones (art. 58 LIS y art. 94 LIRPF), generándose un diferimiento de la tributación y, en el caso de personas físicas, sometiendo la renta obtenida al tipo de gravamen fijo aplicable a la base liquidable del ahorro y no a la tarifa progresiva de la renta general.

Frente a regímenes como este, han sido múltiples las propuestas de supresión o enmienda⁴⁴, sin que hasta el momento se hayan adoptado medidas correctoras de tal situación. El fundamento de este régimen se ha buscado en el interés en que no se trasladen los capitales al extranjero, en especial a países europeos con amplia tradición en este tipo de figuras (Luxemburgo y Suiza, fundamentalmente). Sin embargo, el principio constitucional de generalidad, tanto en su vertiente subjetiva ("todos contribuirán...») como objetiva (existencia de lagunas en la tributación) y, con él, el de igualdad, se ven claramente vulnerados por este tipo de situaciones.

En último lugar, debe señalarse otra omisión que puede dar lugar a un juicio de claro reproche desde la perspectiva de los principios constitucionales. La peculiaridad en este caso se encuentra en que la omisión no es fruto de la dejadez del legislador sino de la inacción de las Administraciones Tributarias gestoras de los tributos. Nos referimos a la falta de actualización de los distintos valores tomados como referencia o base imponible en diversos tributos, especialmente los de los inmuebles.

Así, por una parte, tendríamos que la inadecuación de los valores catastrales a la realidad se torna especialmente evidente. El complejo procedimiento de fijación de los valores catastrales toma como referencia

⁴⁴De hecho, el grupo parlamentario de Unión, Progreso y Democracia presentó el 12 de junio de 2012 una proposición no de ley ante el Pleno del Congreso de los Diputados para instar al gobierno a «modificar el régimen fiscal de las SICAV para hacerlo coincidir con el vigente en los países de nuestro entorno, de modo que tributen en un régimen de transparencia fiscal (que obligue a imputar a sus socios los beneficios obtenidos con carácter anual)». *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), Serie D*, nº 115, de 22 de junio de 2012, pp. 15-16. El mismo grupo presentó, en la misma fecha, otra proposición no de ley idéntica ante la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados. *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), Serie D*, nº 116, de 25 de junio de 2012, pp. 16-17.

para el mismo el valor de mercado de los distintos inmuebles, estableciendo un coeficiente de relación con el mercado (coeficiente RM) fijado en la actualidad en 0,5⁴⁵. Pues bien, la constante devaluación a la que se han visto sometidos los inmuebles en los últimos años en el mercado español no ha tenido reflejo en la adecuación de los valores catastrales. Si a ello unimos que el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre ha elevado para los ejercicios 2012 y 2013 los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles entre un 4 y un 10%, según las circunstancias, se pone de manifiesto una clara inadecuación en este tributo entre la capacidad económica del ciudadano y el nivel de tributación al que se ve sometido⁴⁶.

La misma situación se produce para aquellos tributos en los que el valor real o de mercado actúan como criterios de valoración de bienes, como son los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones –y las consecuencias que el valor comprobado en los mismos tiene en el Impuesto sobre el Patrimonio-. En ellos, las Comunidades Autónomas han establecido diversos mecanismos para ofrecer al contribuyente mayor seguridad jurídica en las valoraciones, bien sea a través de la aprobación directa de coeficientes o de la facilitación de medios de valoración directa. Pues bien, en la mayoría de las administraciones autonómicas no se han producido ajustes que reflejen la pérdida del valor de mercado de los inmuebles⁴⁷, lo que produce un

⁴⁵Cfr. Orden de 14 de octubre de 1998, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, en relación con el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

⁴⁶Ello sin contar, además, con la trascendencia que el valor catastral tiene en otros ámbitos del sistema tributario, como podrían ser la valoración de inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio o las imputaciones inmobiliarias en el IRPF o en el IRNR.

⁴⁷Una excepción viene dada por el caso de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Al respecto, véase el Decreto 226/2012, de 19 de diciembre, por el que se establecen los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología seguida para su obtención, durante el ejercicio 2013. Dicho Decreto prorroga para 2013 los coeficientes aprobados por el Decreto 273/2011, de 15 de diciembre, de tercera modificación del Decreto 63/2008, de 9 de julio, por el que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología seguida para su obtención. Este último redujo los coeficientes vigentes en la normativa anterior, indicando que «la crisis del sector inmobiliario, agudizada durante los últimos años, ha provocado una importante caída de los precios, tanto en obra nueva como en segundas transmisiones. Sin embargo los coeficientes aprobados por el Decreto 148/2009 y prorrogados en su aplicación por el Decreto 148/2010 no reflejan, en la actualidad, estas variaciones, puesto que los indicadores estadísticos de partida no contemplan las ulteriores fluctuaciones del valor de mercado».

incremento de la tributación incompatible con los principios de justicia tributaria.

Concluyendo, pues, podemos apreciar como las normas aprobadas, así como la ausencia de decisiones por parte de los poderes públicos han generado en los último años una importante crisis de los principios constitucionales de justicia tributaria. Si a ello sumamos las tensiones a las que se ven sometidos estos principios en virtud de circunstancias diversas, la perspectiva no puede ser más desalentadora.

5. LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA DEL GASTO PÚBLICO

Hace ya algunos años asistimos a la irrupción, bajo el presunto auspicio de la Unión Europea, de una serie de principios en el ámbito del gasto público que han ido variando sosegada pero reiteradamente los fundamentos últimos del modelo de gasto público diseñado por la CE en 1978.

En efecto, ya en el año 2001 se aprobó la denominada Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁴⁸. Esta ley, como escribimos en otro lugar, «vino a suponer un cambio de perspectiva necesario, tanto en lo relativo a la incorporación de nuevos principios (estabilidad, transparencia) como en el replanteamiento o reconsideración de otros (vr.gr., la relación anualidad-plurianualidad en la configuración del principio de temporalidad del presupuesto)»⁴⁹.

Sin embargo, han sido las posteriores situaciones derivadas de la crisis económica las que han llevado a un cambio profundo en la configuración del Derecho del gasto público.

En este sentido, el art. 126 TFUE establece la limitación de los déficits públicos excesivos en el seno de la Unión, estableciéndose en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anexo a los tratados las cuantías que permiten considerar excesivo el déficit: un 3 % de límite máximo a la proporción del déficit público previsto o real sobre el PIB y 60 % en lo referente a la proporción entre la deuda pública y PIB.

Dichas disposiciones se han visto reforzadas por el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria⁵⁰, que contiene un conjunto de normas destinadas a promover la disciplina presupuestaria, la coordinación de las políticas económicas y la

⁴⁸Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

⁴⁹J.J. NIETO MONTERO, "La recepción de los principios presupuestarios clásicos en la nueva Ley General Presupuestaria. Su reformulación a través de la estabilidad", en VV.AA. (I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA, coord.), *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 2577-2608

⁵⁰Este denominado «Pacto Fiscal» ha sido suscrito por Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Alemania, Estonia, Irlanda, Grecia, España, Francia, Italia, Chipre, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Malta, Países Bajos, Austria, Polonia, Portugal, Rumania, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia y Suecia.

gobernanza de la zona euro, fijando tanto mecanismos preventivos como coercitivos para aquellos países en los que se incumplan sus previsiones. Una de sus principales medidas (art. 3.1) es el establecimiento de un límite máximo del 0,5% del denominado déficit público estructural sobre el PIB (o del 1% si el nivel de endeudamiento sobre PIB es inferior al 60%⁵¹).

El propio tratado prevé la necesaria incorporación de estas medidas al Derecho Interno de los Estados contratantes, «mediante disposiciones que tengan fuerza vinculante y sean de carácter permanente, preferentemente de rango constitucional, o cuyo respeto y cumplimiento estén de otro modo plenamente garantizados a lo largo de los procedimientos presupuestarios nacionales» (art. 3.2). En España, se llevó a cabo aún antes de que fuese exigible por la normativa europea y de un modo realmente apresurado⁵², a través de la reforma del art. 135 CE de 27 de septiembre de 2011, que incluyó esta denominada «regla de oro» en la norma constitucional⁵³. Así, en virtud del mandato constitucional se vinculó a todas las Administraciones Públicas en la adopción de las medidas oportunas de corrección del endeudamiento y del déficit excesivos.

Fruto de esta reforma fue la posterior promulgación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF), que determina la incidencia de estas medidas en las distintas administraciones, estableciendo límites a la autonomía de las mismas desde la perspectiva del recurso al crédito y de la configuración del gasto público⁵⁴.

⁵¹En caso de endeudamientos superiores al 60% del PIB, los Estados deberán reducir el exceso al menos en una veintava parte cada año (art. 4 del Tratado)

⁵²Cfr. M.A. MARTÍNEZ LAGO, "Crisis fiscal, estabilidad presupuestaria y reforma de la Constitución", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº. 24/2011, pp. 12-13; y O. SALAZAR BENÍTEZ, "La Constitución domesticada: algunas reflexiones críticas sobre la reforma del artículo 135 CE", *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 29/2012, p. 412

⁵³Son muchos los autores que se han ocupado de valorar el alcance de la reforma constitucional en este punto. Baste remitir para un estudio en profundidad, entre otros, a los trabajos de F. DE LA HUCHA CELADOR, "La reforma del artículo 135 de la Constitución: estabilidad presupuestaria y deuda pública", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153/2012, pp. 21-48; M. MEDINA GUERRERO, "La reforma del artículo 135 CE", *Teoría y Realidad Constitucional*, nº. 29, 2012, pp. 131-164; L. MOCHÓN LÓPEZ, "La reforma del artículo 135 de la Constitución española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155/2012, pp. 99-137; V. RUIZ ALMENDRAL, "Estabilidad presupuestaria y Reforma Constitucional", *Civitas-Revista Española de Derecho Europeo*, nº. 41/2012, pp. 33-110.

⁵⁴Cfr. M.A. MARTÍNEZ LAGO, "La reforma del régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria y el Tratado de Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria", *Noticias de la Unión Europea*, nº 330/2012, pp. 105-120. Sobre la extensión de los efectos de estas exigencias a las administraciones autonómicas y locales, pueden verse, como muestra, R.I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, "Las exigencias del Derecho comunitario europeo en materia de estabilidad presupuestaria y su repercusión en el poder financiero de las comunidades autónomas y las entidades locales", *Cuadernos de derecho local*, nº5/2004, pp. 107-124; y A. NAVARRO FAURE,

De modo novedoso en nuestro Derecho el legislador ha recurrido a la formulación de un solo texto legal, aplicable a todas las Administraciones Públicas (art. 2 LOEPSF)⁵⁵. En el marco señalado por esta Ley Orgánica⁵⁶, las Administraciones Públicas deben cumplir con el objetivo de estabilidad presupuestaria (definido ahora en el art. 3.1 LOEPSF como «situación de equilibrio o superávit estructural»), quedando vetado cualquier déficit estructural superior al 0,4% del PIB a partir de 2020 (para el Estado y las Comunidades Autónomas) «en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea» (art. 11.1 LOEPSF) o en un porcentaje mayor, aunque sin poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo, «en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados» (art. 11.3 LOEPSF).

En segundo lugar, debe respetarse la denominada «regla del gasto», que pese a su farragosa construcción legal, puede expresarse en términos sencillos como la prohibición de que el nivel de gasto aumente más de lo que lo haga el PIB, lo cual, desde luego, puede suponer una importante limitación al uso del instrumento presupuestario (en concreto de la inversión pública) como mecanismo de reactivación económica.

Por último, también deben respetarse el denominado principio de sostenibilidad financiera, que no es otra cosa que respetar el nivel máximo de endeudamiento establecido por el art. 13 LOEPSF. En este sentido, como hemos señalado, el «pacto fiscal» europeo fija el límite del endeudamiento

“La adecuación del régimen jurídico-presupuestario de las Comunidades Autónomas al principio de estabilidad presupuestaria”, en VV.AA. (I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA coord.), *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, cit.*, pp. 2553-2576.

⁵⁵En el diseño de las relaciones entre las distintas administraciones, se incluyen básicamente dos principios: la responsabilidad y la lealtad institucional. Si bien este último no precisa de mayores comentarios y no es novedoso en nuestro ordenamiento, al encontrarse ya contemplado en el sistema de financiación autonómico (art. 2.1.g) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas –LOFCA–), interesa destacar que conforme al primero de ellos, en virtud del art. 8 LOEPSF, «las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado», de modo que el Estado no asumirá ni responderá de los compromisos de las restantes administraciones en este ámbito.

⁵⁶Un estudio de los aspectos más reseñables de esta norma, cuyo análisis pormenorizado excede los objetivos de este trabajo, puede verse en V. RUIZ ALMENDRAL, “La nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera”, *Revista Española de Control Externo*, nº 41/2012, pp. 97-122.

en el 60% PIB para 2020, y de dicho porcentaje, la norma española ha procedido a distribuirlo de modo rígido entre el Estado (44%), las Comunidades Autónomas (13%⁵⁷) y las Corporaciones Locales (3%).

Otro de los aspectos que más han puesto en cuestión la vigencia de principios constitucionales como los consagrados en el art. 31.2 y el principio de autonomía financiera⁵⁸ ha sido la denominada «prioridad absoluta de pago de la deuda pública», que ha constituido una de las grandes novedades incluidas en la reforma del art. 135 CE e incorporada al art 14 LOEPSF. Así, junto a la tradicional idea de los «fondos consolidados» (idea básica de que los créditos presupuestarios vinculados a la devolución de los intereses y del capital de la deuda pública se encuentren siempre incluidos en el presupuesto de gastos y no puedan ser enmendados o modificados mientras se ajusten a las condiciones de su ley de emisión), se ha añadido que esos pagos gozan de prioridad absoluta frente a cualquier otro⁵⁹.

Para garantizar el adecuado funcionamiento de estos mecanismos la LOEPSF establece una serie de medidas preventivas, correctivas y coercitivas que se plasman a lo largo de su articulado y que van desde la simple «advertencia» del riesgo de incumplimiento con carácter preventivo a toda una serie de medidas correctivas como la necesaria autorización del endeudamiento por parte del Estado (salvo que la Administración

⁵⁷A efectos de determinar el nivel de endeudamiento admitido para cada una de las Comunidades, el texto legal establece que «el límite de deuda pública de cada una de las Comunidades Autónomas no podrá superar el 13% de su Producto Interior Bruto regional», quedando vetada la posibilidad de realizar operaciones de endeudamiento neto en caso de superarse dichos límites.

⁵⁸A nadie escapa que estamos ante una ley que afecta seriamente a la vertiente del gasto público como elemento fundamental de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, constitucionalmente garantizada. Cfr., sobre estas cuestiones, F. ESCRIBANO LÓPEZ, "La autonomía financiera de las comunidades autónomas: crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 156/2012, pp. 11-30; E. BARRACHINA JUAN, "La Ley de Estabilidad Presupuestaria y el Principio de Autonomía Financiera de las CC.AA", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº. 273/2012, pp. 31-35; y B. PÉREZ DE LAS HERAS, y S. LARRAZÁBAL BASÁÑEZ, "Control presupuestario en la Unión Europea, reforma constitucional, ajuste de los presupuestos de las Administraciones Públicas y su impacto en el autogobierno vasco en el marco del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, nº 94/2012, pp. 133-176.

⁵⁹Todas estas restricciones generaron una importante situación de falta de liquidez en diversas Comunidades Autónomas que llevó a la creación del denominado Fondo de Liquidez Autonómica (a través del Real Decreto-ley 21/2012, de 13 de julio) y a la modificación del propio texto legal (Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), dando entrada a una cierta flexibilización de los requisitos para evitar el default de las propias Comunidades. Véase al respecto, B. LOZANO CUTANDA, "Creación de un fondo estatal para atender los vencimientos de deuda de Comunidades Autónomas y evitar el default: (Real Decreto-Ley 21/2012)", *Diario La Ley*, nº 7903/2012.

correspondiente hubiese presentado un plan económico-financiero idóneo), la necesidad de informe favorable por parte del Ministerio de Hacienda para la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios por parte de la Administración Central con las Administraciones incumplidoras, y la necesidad de elaboración de un plan económico-financiero que lleve al cumplimiento de objetivos en el plazo de un año (con ciertas especialidades excepciones). En último término, como decíamos, estas medidas se pueden volver coercitivas, exigiéndose acuerdos de no disponibilidad de créditos, de constitución de depósitos obligatorios o la implementación de las medidas que sugiera una comisión de Expertos, que, en última instancia pueden ser exigidos forzosamente a las Administraciones incumplidoras.

A la vista de todo ello, y por lo que aquí nos interesa, queda claro que en el ámbito del gasto público, la libertad de ejecutivos y legislativos en el desarrollo de sus potestades en la elaboración y aprobación del presupuesto ha sido cercenada por la reforma del art. 135 CE y su posterior desarrollo legal. Se ha de atender primero a las exigencias de estabilidad presupuestaria y de reducción del déficit y sólo después se podrá, en el ejercicio de la autonomía para la gestión de los propios intereses, cumplir con las exigencias de la asignación equitativa o la eficiencia en el gasto público, mutilando así uno de los instrumentos básicos para la redistribución de la riqueza y la intervención en la economía y poniendo con ello en entredicho la propia existencia de un Estado Social y Democrático de Derecho⁶⁰.

6. CONCLUSIONES

A la vista de las reflexiones realizadas en los apartados precedentes, las conclusiones no pueden ser más pesimistas con relación a la vigencia real de los principios contemplados en el art. 31 CE.

Consideramos que la crisis económica ha sido utilizada por los poderes públicos para subvertir el orden constitucional en materia tributaria, de modo que ni se respeta la distribución de competencias derivadas de la Carta Magna, en una suerte de constatación del fallecimiento de la separación de poderes, ni se legisla con respeto a los principios de justicia, que han dejado

⁶⁰De hecho, se ha llegado a plantear por algunos autores que esta restricción del Estado Social por parte de la reforma del art. 135 CE exigiría una reforma en sentido contrario en el art. 31 del texto constitucional, dando paso a la inclusión del «principio de suficiencia del sistema tributario para la sostenibilidad del Estado Social o Estado del Bienestar», que se plasmaría en que «si vamos a cumplir estrictamente con un equilibrio en las cuentas públicas, evitando el déficit – y, por tanto, su corolario, que es la deuda–, y si, a la vez, queremos disfrutar de unos servicios y unos derechos sociales públicos tan imprescindibles como la educación, la sanidad, la vivienda y las prestaciones de la Seguridad Social, entonces hay que crear unos impuestos que graven más a quienes, empresas o personas físicas, tengan mayor capacidad económica». D. LÓPEZ GARRIDO, "Una reforma constitucional para España", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 33/2012, p. 28.

de operar como límites al poder tributario⁶¹ y como guías de la acción normativa⁶². Ello podría llevar, como han señalado algunos autores, a considerar la acción legislativa como una acción corrupta, cuya única solución pasa por la atribución a los órganos jurisdiccionales ordinarios de la potestad de aplicación directa de la norma constitucional y la consecuente inaplicación de las normas inferiores que la contravengan⁶³.

De hecho, coincidimos con el profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA cuando afirma que en la situación actual, el art. 31 CE «no sirve para nada»⁶⁴. Y si ello es así, como sostiene CHECA GONZÁLEZ, no quedan más opciones que abolirlo o, lo que parece lógico y necesario «exigir sin cortapisas y sin ambigüedades el pleno cumplimiento de este precepto por encima de la atención a cualquier interés económico que milite en contra»⁶⁵.

Con relación a los principios propios del gasto público, creemos que igualmente se ha subvertido el orden constitucional, si bien a través de la acción de la Unión Europea y de la propia CE y la nueva redacción del art. 135. En este sentido, el gasto público ha de continuar regido por los principios de eficacia, economía y asignación equitativa, pero sólo en la medida en que el cumplimiento de las normas sobre estabilidad presupuestaria así lo permita.

Y mucho nos tememos que si los tributos ya no responden a los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad (con el límite de la no confiscatoriedad) y la función del gasto público queda limitada por las exigencias de la estabilidad, reduciendo el poder de los gobiernos y

⁶¹Papel que le habían atribuido claramente las SSTC 221/1992, de 11 de diciembre y 214/1994, de 14 de julio.

⁶²Función que en palabras de CORTÉS DOMÍNGUEZ implica que «la justicia del tributo exige no sólo una acertada elección de los hechos imposables, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota ideal y justa, que de acuerdo con su capacidad contributiva, le corresponda satisfacer» (M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60/1965, pp. 1037-1038).

⁶³Véase A. YÁÑEZ DE ANDRÉS, "La «corrupción» del legislador: su impunidad y su remedio", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº. 862/2013, (BIB 2013\910), que afirma que «dentro del "desordenamiento" jurídico actual –la inflación normativa es manifiesta– destacan ciertas normas que pueden entrar dentro del concepto de "corrupción" que maneja el Consejo de Europa, el cual identifica este fenómeno, con el abuso de poder o incorrección en el proceso de toma de decisiones, a cambio de un incentivo o ventaja indebida».

⁶⁴P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Origen, evolución, relevancia y futuro del principio de justicia tributaria", en VV.AA. *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007.

⁶⁵C. CHECA GONZÁLEZ, "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *cit.*, p. 29. Añade este autor (p. 31) que también «es necesario para defender de manera eficaz el contenido y alcance de dicho art. 31 de la Constitución que el Tribunal Constitucional deje de ser tan respetuoso y tan deferente con la discrecionalidad política de los poderes público como lo que hasta hora, en general, ha sido en las materias económico-financieras».

parlamentos a la hora de dar cumplimiento a la asignación equitativa de las partidas de gasto, puede considerarse que el artículo 31 de la Constitución Española está prácticamente vacío de contenido. Es un enfermo sin visos de recuperación.

Y si la justicia tributaria y la justicia del gasto público se tambalean, con ellas seguirá la misma suerte una de las principales aportaciones de la CE de 1978, el Estado Social y Democrático de Derecho.

7. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, A. "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36/1982.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. "La Declaración tributaria especial: Luces y sombras de la «amnistía fiscal»; o el dulce sabor de la zanahoria", *Revista jurídica de Catalunya*, 3/2012.
- BADÁS CEREZO, J. "La amnistía fiscal", *Revista de información fiscal*, 108/2012.
- BANACLOCHE PÉREZ, J. "El IRPF reformado (2012)", *Impuestos*, nº 5/2013.
- BARRACHINA JUAN, E. "La Ley de Estabilidad Presupuestaria y el Principio de Autonomía Financiera de las CC.AA", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº. 273/2012.
- BARRACHINA JUAN, E. "El fracaso de la amnistía fiscal", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, 276/2012.
- CALVO VÉRGEZ, J. "La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo", *Carta tributaria. Monografías*, 9/2012.
- CALVO VÉRGEZ, J. «La subida del IRPF, proyección sobre los diferentes niveles de renta», *Diario La Ley*, Nº 7806, Sección Tribuna, 27 Feb. 2012.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60/1965.
- CHECA GONZÁLEZ, C. "La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, vol. XXVIII, 2010.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. "La reforma del artículo 135 de la Constitución: estabilidad presupuestaria y deuda pública", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153/2012.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. "La autonomía financiera de las comunidades autónomas: crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 156/2012.

- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. "Las exigencias del Derecho comunitario europeo en materia de estabilidad presupuestaria y su repercusión en el poder financiero de las comunidades autónomas y las entidades locales", *Cuadernos de derecho local*, nº5/2004.
- GALÁN SÁNCHEZ, R.M^a. "Amnistía fiscal y otras medidas tributarias", *Derecho de los negocios*, 260/2012.
- GIARDINA, E. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.
- GIL SORIANO, A. "¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 30/2012.
- LÓPEZ GARRIDO, D. "Una reforma constitucional para España", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 33/2012.
- LOZANO CUTANDA, B. "Creación de un fondo estatal para atender los vencimientos de deuda de Comunidades Autónomas y evitar el default: (Real Decreto-Ley 21/2012)", *Diario La Ley*, nº 7903/2012.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55/1987.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nº 81/1990.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. "Crisis fiscal, estabilidad presupuestaria y reforma de la Constitución", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº. 24/2011.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. "La reforma del régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria y el Tratado de Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria", *Noticias de la Unión Europea*, nº 330/2012.
- MEDINA GUERRERO, M. "La reforma del artículo 135 CE", *Teoría y Realidad Constitucional*, nº. 29, 2012.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. "La reforma del artículo 135 de la Constitución española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155/2012.
- MOSCHETTI, F. *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.
- NAVARRO FAURE, A. "La adecuación del régimen jurídico-presupuestario de las Comunidades Autónomas al principio de estabilidad presupuestaria", en VV.AA. (I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA coord.), *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- NIETO MONTERO, J.J. "La recepción de los principios presupuestarios clásicos en la nueva Ley General Presupuestaria. Su reformulación a través de la estabilidad", en VV.AA. (I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA, coord.), *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005.

- PALAO TABOADA, C. "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en VV.AA., *Hacienda y Constitución*, IEF-MH, Madrid, 1979.
- PÉREZ DE LAS HERAS, B. y LARRAZÁBAL BASÁÑEZ, S. "Control presupuestario en la Unión Europea, reforma constitucional, ajuste de los presupuestos de las Administraciones Públicas y su impacto en el autogobierno vasco en el marco del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, nº 94/2012.
- PRADA LARREA, J.L. "Sobre la Declaración tributaria especial; su naturaleza y su relación con las regularizaciones ordinarias de rentas no declaradas", *Carta tributaria. Monografías*, 13-14/2012.
- RUIZ ALMENDRAL, V. "Estabilidad presupuestaria y Reforma Constitucional", *Civitas-Revista Española de Derecho Europeo*, nº. 41/2012.
- RUIZ ALMENDRAL, V. "La nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera", *Revista Española de Control Externo*, nº 41/2012.
- SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J. "Regularización fiscal (con o sin «Amnistía») y ganancias no justificadas de patrimonio", *Quincena fiscal*, 17/2012.
- SALAZAR BENÍTEZ, O. "La Constitución domesticada: algunas reflexiones críticas sobre la reforma del artículo 135 CE", *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 29/2012.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "Posibilidades y límites de la amnistía fiscal", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 355/2012.
- YÁÑEZ DE ANDRÉS, A. "La «corrupción» del legislador: su impunidad y su remedio", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº. 862/2013.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La justicia fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Santiago de Compostela, 1973.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 32/1975.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Del Estatuto del Contribuyente a la Constitución", en VV.AA. *Manuel Fraga, Homenaje Académico*, Fundación «Cánovas del Castillo», Madrid, 1997.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Origen, evolución, relevancia y futuro del principio de justicia tributaria", en VV.AA. *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007.