

DOCUMENTOS

PRINCIPIOS JURÍDICO-FISCALES DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ^(*)

Autor: *José Manuel Tejerizo López*
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Nacional de Educación a Distancia

DOC. N.º 15/01

(*) Texto de la ponencia impartida en el Seminario organizado por el Instituto de Estudios Fiscales "La modernización del sistema tributario español en el bicentenario de Alejandro Mon", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 3 de julio de 2001.



INSTITUTO DE

ESTUDIOS
FISCALES

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

N.I.P.O.: 111-01-006-9

I.S.S.N.: 157&-0244

Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PRINCIPIO DE GENERALIDAD
- III. PRINCIPIO DE IGUALDAD
- IV. LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD
- V. PRINCIPIO DE SUFICIENCIA
- VI. PRINCIPIO DE EFICIENCIA
- VII. CONCLUSIONES



1. INTRODUCCIÓN

Mi Ponencia se enmarca, como todas, en un Seminario en el que se quiere pasar revista a los retos futuros a que deberá enfrentarse, sin duda, el sistema tributario español en el siglo que acaba de comenzar, con la intención, supongo, de que les encontremos soluciones válidas y duraderas. Si esto es así ya puedo decir que, por lo que a mi respecta, los organizadores y los participantes se van a ver defraudados. Los retos en cuestión ya han sido expuestos por personas mucho más competentes que yo, y en cuanto a las soluciones debo decir lisa y llanamente que no las conozco. Únicamente aspiro a recordar en voz alta unos (los retos) y otras (las soluciones) que tanto la doctrina como la jurisprudencia, sobre todo constitucional, han ido desgranando en los años pasados. Espero contar para tal propósito con la paciencia y la complicidad de todos los presentes.

Me ha correspondido hablar del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y, en particular de los principios jurídicos que deben informar su reforma. El Impuesto sobre la renta personal es un tributo que tiene más de doscientos años puesto que fue introducido en Inglaterra por Henry Addington (Primer Ministro y Ministro de Hacienda entre 1801 y 1804) en 1803. Sirvió durante sus primeros años para financiar las guerras contra Napoleón y ha tenido un indudable éxito pues, es verdad que con múltiples variantes, ha terminado por ser una pieza clave de los sistemas tributarios de los países más importantes.

En España, como es sabido, se introdujo con considerable retraso. Los estudiosos han encontrado antecedentes de este Impuesto en normas de la Segunda República (debidamente a Cárner, Ministro de Hacienda) y en leyes de los años 50. En 1964 se introdujo el denominado Impuesto general sobre la renta de las personas físicas, pero toda la doctrina está de acuerdo en considerar que, más que un verdadero impuesto sobre la renta personal, se trataba de una especie de recargo que servía de complemento a un sistema de imposición directa basado en una serie de tributos que gravaban los diferentes factores de producción (de trabajo, de capital y mixtos), tributos que estos sí derivaban de manera directa del sistema tributario diseñado por Alejandro Mon (y por Ramón de Santillán, pues a los dos se suele atribuir la paternidad del sistema fiscal establecido en 1845). Los impuestos mencionados, denominados de producto, terminaban siendo los únicos que gravaban la renta, si bien de un modo fragmentario. El Impuesto general solo gravaba, como magnitud propia, las ganancias de capital, pero con tantas cautelas, y con tantos paréntesis temporales, que tal gravamen no pasaba de ser una categoría escolástica. Tan es así que, cuando en 1978 se aprobó el primer impuesto español sobre la renta digno de tal nombre, se establecieron normas transitorias para evitar la tributación de las ganancias generadas antes de la entrada en vigor del nuevo impuesto (recordarán sin duda, que con esta finalidad, se permitió que todos los sujetos pasivos del impuesto declararan el valor de mercado de sus bienes y derechos, aunque no tuvieran obligación de presentar declaración alguna en el impuesto sobre el patrimonio).

Así pues, este tributo llegó a nuestro ordenamiento casi 170 años después de ser inventado (otros tributos foráneos han tenido mas pronta acogida, por ejemplo el IVA, aunque hay que decir que este tributo es originariamente francés, cuyo derecho, y sociedad en general, se encuentra mucho más próximo a nosotros), y debemos señalar de inmediato que los treinta años de vigencia transcurridos no han sido ni mucho menos tranquilos. Muchos avatares y reformas ha tenido que sufrir, y algunas más ya se anuncian para el futuro más inmediato. Sin ánimo exhaustivo, y con una cierta dosis de exageración, podemos decir que desde 1978 han existido sucesivamente hasta seis IRPF distintos:

El primero, es evidente, es el que se aprobó en 1978 y entró en vigor en 1979. Era un impuesto que después ha sido calificado como excesivamente teórico, dando al término un cierto



matiz peyorativo. En mi opinión, una vez que se contempla, con la objetividad de la distancia temporal, su evolución posterior, el calificativo que mejor le cuadra es el de ingenuo. Lo cual no debe extrañar puesto que era comprensible que entonces, a falta de una experiencia real contrastada, se introdujera en nuestro sistema tributario un IRPF salido directamente de la Academia.

El segundo IRPF es el que se estableció en 1985, como consecuencia de la profunda modificación que en tal año sufrió su Ley reguladora. Por simplificar puesto que algunas de sus consecuencias serán examinadas más adelante, en ese año comenzó la desmembración de la base del impuesto, que hasta entonces era única, en varias distintas. La distinción entre las diferentes bases (o porciones de base, porque formalmente se siguió hablando de una base imponible única), se estableció tanto en los sistemas y reglas de determinación, como en el gravamen aplicable. La evolución posterior del IRPF no ha hecho otra cosa que acentuar las diferencias iniciadas entonces.

El tercer IRPF vino de la mano no de la voluntad soberana del legislador, aunque a remolque tuvo que dictar unas leyes especiales, sino de la decisión del Tribunal Constitucional (Sentencia 45/1989, de 20 de febrero) que consideró que el sistema establecido en 1978, basado simultáneamente en el gravamen de la renta personal (cuando el sujeto no formaba parte de un grupo familiar) y en la renta de este grupo, cuando existía, era contrario a nuestra Carta Magna. Esto dio lugar a un debate y a una forma de determinar el gravamen que todavía continúa porque afecta a alguno de los principios a los que voy aludir.

El cuarto IRPF se aprobó en 1991 y, aunque formalmente fue consecuencia de la Sentencia que acabo de mencionar, en realidad sirvió para continuar el camino iniciado en 1985: distinción de las diversas fuentes de renta, tanto desde la perspectiva de su determinación, como por lo que se refiere a su gravamen efectivo.

En 1996, y como consecuencia inmediata del cambio político operado en los primeros meses del año, se introdujeron unas normas en el tributo, sobre todo respecto del gravamen de los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias de capital, tan importantes que se puede decir que en tal año se introdujo un nuevo IRPF (el quinto de la lista).

El sexto y último, por ahora porque ya existe en lontananza otro nuevo, es el actual, que entró en vigor en 1999. La reforma pretendió, al decir de sus autores, la simplificación del IRPF en un doble aspecto: en las reglas aplicables para determinar la renta gravada, y en el número de los sujetos obligados a declarar (que no a ser sometidos a gravamen, como a veces se ha indicado). Aunque es pronto para emitir juicios definitivos, es por lo menos dudoso que se hayan logrado, al menos totalmente, los objetivos propuestos. Como ya me pronunciado sobre estos aspectos en otras ocasiones, y como también tienen relación con lo que voy a decir, no insistiré en este momento sobre estos pormenores.

Podemos extraer ya alguna conclusión de lo dicho hasta aquí. Uno de los conocidos principios impositivos de NEUMARK, recordados recientemente por VICTORIO VALLE en una publicación que citaré inmediatamente, es el de continuidad de las normas fiscales. Todos los estudiosos se han referido a ello con más o menos matices: las normas tributarias deben gozar de una cierta estabilidad, y deben ser modificadas las menores veces posibles. Además, cuando tal modificación se lleve a cabo, resulta conveniente que no sea parcial y que respete el sistema impositivo general. Pues bien, por decirlo de una manera suave, no parece que la evolución normativa del IRPF se haya inspirado en este principio jurídico – fiscal. Por traducirlo a un término que nos es más próximo: no parece que la seguridad jurídica, entendida como el saber a qué atenerse en cada momento, haya sido el fin primordial perseguido por los legisladores de distinto signo que han existido desde que se introdujo el IRPF. Esta sensación se acentúa si tenemos en cuenta las infinitas modificaciones de diversa impor-

tancia y calado que se han ido introduciendo cada año, sobre todo por las Leyes de Presupuestos y las denominadas Leyes de acompañamiento. Por citar solo las correspondientes al año 2000 (que se mencionan solo porque son las últimas, no porque merezcan una crítica especial), el IRPF se ha modificado en el Real Decreto – Ley 3/2000, de 23 de junio (después convertido, tras la oportuna tramitación parlamentaria, en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre), en la Ley 13/2000, de Presupuestos generales de Estado para 2001, y en la Ley 14/2000, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

De este Impuesto, o mejor dicho de los principios jurídicos que deben respetar sus normas, voy a hablar unos minutos. La actualidad del tema es incuestionable. Como resulta conocido, los partidos políticos, las más importantes instituciones financieras y la doctrina se han ocupado recientemente de ello. Aquí quiero citar expresamente, como exponente de las opiniones doctrinales, a la Revista “Papeles de Economía Española” que ha dedicado el número 87 (es decir, el último publicado) a realizar un examen de la imposición en general, y del sistema impositivo español en particular. En él escriben algunos de los más relevantes Profesores de Hacienda Pública Española y algunas de sus atinadas afirmaciones tendrán reflejo en mis palabras.

En el fondo de toda esta atención dedicada al IRPF se encuentra, en realidad, la discusión sobre su propia existencia. Algunas de las propuestas que se han adelantado supondrían en la práctica la desaparición del tributo, o por lo menos su modificación sustancial. El impuesto resultante podría seguir llamándose del mismo modo, pero tendría poco que ver con el que hemos conocido hasta ahora. La cuestión, en sí misma considerada, no debe calificarse de dramática. Es evidente que las condiciones políticas, sociales y económicas actuales son radicalmente distintas de las existentes cuando se perfilaron los elementos esenciales de la imposición sobre la renta y como resulta utópico pensar que la sociedad debe acomodarse a un Instituto que, por mucha importancia que tenga, no deja de ser una construcción artificial, es normal que sea el Instituto el que se acomode a la sociedad. Con un cierto cinismo, podríamos parafrasear al Príncipe de Salina, el protagonista de “Il Gattopardo”, diciendo que es necesario que el IRPF cambie para que pueda permanecer como hasta ahora. Pero sobre ello me pronunciaré con algo más de fundamento a lo largo de mi intervención.

He dicho algo del IRPF. Digamos algo también de los principios que le deben ser aplicados. Para un jurista no pueden ser otros que los que recoge la Constitución, en especial el artículo 31, 1 que, como resulta de sobra conocido, establece:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Dicho de otro modo, el IRPF, como en general todos los tributos, debe respetar los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. Además, de existen otros que deben ser tenidos en cuenta, en particular los de suficiencia y eficiencia. A todos ellos dedicaré mi atención.

No son estos los únicos principios que deben informar el IRPF, como se pone de relieve con un simple vistazo a los que ha acuñado por la doctrina, en particular, según acabo de mencionar, por NEUMARK. La razón de que no sean objeto de análisis estriba en que algunos, como el de neutralidad, tienen un marcado carácter económico, y otros, como los de congruencia, sistematización y claridad, no son específicamente tributarios, sino que deben ser predicados de todas las normas jurídicas, cualquiera que sea su objeto. A ellos se ha referido específicamente ANTÓN en un artículo publicado en la Revista que acabo de mencionar. Esto no significa que, al hilo de mi exposición no



aparezcan citados estos principios, puesto que en ocasiones no son otra cosa que especificaciones de los que podríamos denominar principios mayores.

II. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El primer principio que debe respetar el IRPF es de generalidad, pues no en vano el artículo 31, 1 de la Constitución comienza diciendo que *todos* contribuirán. Este principio tributario presenta ciertas características, como ha puesto de relieve la doctrina, algunas de las cuales obligan a interpretarle de manera diferente a como debía hacerse en otros tiempos.

En primer término, el principio se solapa de algún modo con el de igualdad, al que vamos a hacer referencia a continuación, por lo que lo que voy a decir podría examinarse también en el apartado correspondiente.

En segundo lugar, el término no puede referirse exclusivamente a los españoles porque resulta aceptado unánimemente que las leyes fiscales tienen un carácter eminentemente territorial y deben aplicarse, por tanto, a todos los que incurran en sus presupuestos fácticos (es decir, a todos los que realicen los hechos imposables), cualquiera que sea su nacionalidad e incluso su lugar de residencia.

El principio se puede explicitar diciendo que todos los que tengan rentas superiores al mínimo exento deben ser sometidos del mismo modo al Impuesto sobre la renta. Esto no significa que no puedan existir diferencias entre la forma de gravamen. Por ejemplo, una de las mayores novedades de la Ley que entró en vigor en 1999 consistió, según han puesto de relieve sus autores, en la limitación de los sujetos obligados a presentar una declaración de sus rentas. Sin embargo, esto no ha significado que las personas que se han visto exoneradas de este deber formal hayan quedado fuera de la tributación, sino que su modo de gravamen se ha canalizado totalmente, y no de modo parcial, a través de la fórmula de la retención en la fuente. Desde esta perspectiva, pues, las diferencias entre los distintos sujetos no tiene nada que ver con el principio de generalidad, sino con el principio de eficiencia, que veremos más adelante.

El principio de generalidad (o de igualdad, porque ya he mencionado su íntima relación) sí tiene que ver con las diferencias de gravamen entre los nacionales y los extranjeros, y con las diferencias que pueden observarse entre los españoles por razón de su lugar de residencia. Debemos hacer una breve referencia a ambos aspectos.

Por lo que se refiere al *primer aspecto*, la reforma de la imposición sobre la renta de 1998 supuso la separación formal de la tributación de los no residentes. Aunque existen unas indudables concomitancias entre todos los impuestos sobre la renta (el IRPF y el IRNR), es evidente que éste no es un trasunto de aquél, puesto que se pueden observar numerosas diferencias. Esto plantea el problema de si las diferencias de trato entre residentes y no residentes tienen una justificación jurídica. No es posible profundizar en la cuestión, que nos apartaría demasiado del asunto central que nos ocupa, pero sí que es posible apuntar algunas ideas. En este terreno hay que distinguir dos situaciones completamente diferentes: la que se refiere a los residentes en alguno de los Estados miembros de la UE, y la que afecta a residentes en terceros países. Por lo que se refiere a estos últi-

mos no parece haber cuestión: las posibles discriminaciones sólo pueden resolverse por los sistemas habituales, que son los convencionales, esto es a través de Convenios internacionales, o mediante la aplicación del principio de reciprocidad. Ambos se utilizan en el ordenamiento español.

Otra cosa debe decirse respecto de los residentes en otros países de la UE. En principio, el artículo 56 del Tratado de la Unión (según la numeración establecida en el Tratado de Amsterdam) prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y, como ha puesto de relieve la doctrina, una de las mayores puede derivar precisamente de las leyes tributarias. Ahora bien, el mismo Tratado, en el artículo 58.1 admite como excepción las normas fiscales que discriminen por razón de la residencia. Dicho de otro modo, los Estados miembros se han reservado el derecho a seguir aplicando preceptos tributarios que diferencien entre los residentes y los no residentes, si bien esta reserva de soberanía fiscal (como ha sido denominada en ocasiones) no es absoluta, en modo tal que, como dice el propio artículo 58, en su número 3, las disposiciones que pueden dictarse

«no deberán constituir ni un medio de discriminación. arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos».

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha ocupado en múltiples ocasiones de estas cuestiones. Su posición, no siempre clara y coincidente, se puede resumir del modo siguiente:

1) El hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes (por ejemplo, en España deducciones por cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos o Mutualidades, pensiones compensatorias a favor del cónyuge, anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial, deducciones familiares, deducciones por gastos de enfermedad, por alquiler, por inversiones, etc.) no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en situaciones que no son comparables. Se pueden citar a este respecto las Sentencias de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, *Roland Schumacker*) y 14 de septiembre de 1999 (Asunto C-391/97, *Fraus Gschwind*), en cuanto a las personas físicas, y de 21 de septiembre de 1999 (Asunto C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*), por lo que se refiere a las sociedades.

Ahora bien, esta afirmación debe ser aceptada con matices. Por ejemplo, en el reciente Congreso de la *European Association Tax Law Professors (EATLP)* celebrado en Lisboa a principios de junio, dedicado al estudio del gravamen de los Planes y Fondos de Pensiones, se ha puesto de relieve que no se puede discriminar fiscalmente, porque es contrario a las normas de la UE, entre los Planes y Fondos constituidos en cualquiera de los Estados miembros. De acuerdo con ello, no parece correcta la Contestación de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 1998, que negó a un contribuyente la posibilidad de deducir de la base imponible de su IRPF las cantidades abonadas a un fondo de pensiones holandés.

2) La situación es diferente cuando el no residente obtiene la mayor parte de sus ingresos en el Estado en el que no tiene la residencia, mientras que, por el contrario, en el Estado en el que tiene la residencia no tiene ingresos significativos. En estos casos sí se produce una discriminación que no puede aceptarse: el Estado donde obtiene sus principales ingresos no le concede ventaja alguna porque no es residente y el Estado en el que reside tampoco puede concederle las ventajas resultantes de su situación personal y familiar porque los ingresos que percibe en dicho Estado no son significativos. Se pueden citar, al respecto, además de la mencionada de 14 de febrero de 1995, las Sentencias de 8 de mayo de 1990 (Asunto C-175/88, *Biehl*) y 11 de agosto de 1995 (Asunto C-80/94, *Wielockx*). Una regla similar debe aplicarse en el caso de sociedades, según se desprende de la Sentencia de 29 de abril de 1999 (Asunto C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*).



3) La discriminación entre residentes y no residentes resulta admisible en beneficio de éstos «*discrimination a reburs*». Así se acepta en las Sentencias, entre otras muchas, de 3 de octubre de 1990 (Asunto C-61/89, *Bouchoucha*) y de 31 de marzo de 1993 (Asunto C-19/92, *Kraus*).

4) No se puede aceptar como justificación de la discriminación entre residentes y no residentes ni el peligro de la evasión (Sentencia, entre otras, de 12 de abril de 1994 - Asunto C-1/93, *Halliburton Services*-), ni la ausencia de armonización fiscal (Sentencias de 14 de febrero y 11 de agosto de 1995, ya mencionadas -*Schumacker* y *Wielockx*-) ni la coherencia del sistema tributario (Sentencia, entre otras, de 16 de julio de 1998 - Asunto C-246/96, *Imperial Chemical Industries*-). Estas afirmaciones han sido, no obstante, matizadas en algunas ocasiones. En todo caso, para evitar los efectos perniciosos de estas circunstancias se intenta aprobar, entre otras medidas, un «Código de buena conducta tributaria» que aún se encuentra en discusión.

En definitiva, se ha tratado de compatibilizar la regulación de la tributación de los no residentes en los distintos Estados miembros con las exigencias del Tratado, ahora de la Unión Europea. Para conseguir estos objetivos, la Comisión elaboró una Recomendación dirigida a los Estados miembros (Recomendación 94/97/CE, de 21 de diciembre de 1993). La Recomendación afecta a la tributación de los rendimientos de trabajo, empresariales o profesionales obtenidos por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en que residen.

Podemos adelantar que las normas aprobadas en 1998 han intentado solucionar los problemas que hemos apuntado mediante la adopción de algunas medidas. Las más destacadas son:

a) Se reconoce un gran número de exenciones para las rentas obtenidas en España por residentes en otros países de la UE.

b) Se permite que el residente en otros países de la UE que, sin embargo, obtenga gran parte de sus rentas en España pueda optar por la tributación en el IRPF.

El *segundo aspecto* que quiero tratar es el de la hipotética discriminación de los españoles por razón de su residencia. Esto deriva del hecho, suficientemente conocido, de que el IRPF es un impuesto que ha sido cedido en parte a la CC. AA. y que éstas, dentro de los límites establecidos en la ley, pueden establecer diferentes tipos de gravamen y deducciones. En el futuro el problema se acentuará porque, según parece, la autonomía normativa de las CC.AA. en este tributo va a ser incrementada. Pues bien, este sistema puede suponer un atentado contra el principio de generalidad tributaria por cuanto, "prima facie", los habitantes de alguna de ellas pueden estar tratados de manera diferente que el resto de los ciudadanos españoles.

Aún reconociendo su atractivo, esta manera de argumentar no puede ser aceptada.

En primer lugar, hay que señalar que el Tribunal Constitucional, como consecuencia de una reiterada jurisprudencia, ha señalado que el principio debe ser interpretado en el sentido de establecer la igualdad jurídica entre los ciudadanos, o si se prefiere la prohibición de establecer desigualdades que carezcan de justificación objetiva o razonable. En definitiva, la igualdad no impide la discriminación, sino que incluso la exige, para tratar situaciones que razonablemente son diferentes.

A esto hay que añadir en materia tributaria otra circunstancia. La doctrina ha resaltado que junto al principio de igualdad tributaria existen otros también reconocidos por la Constitución, en especial el de capacidad económica, por lo que aquél no puede contemplarse de modo aislado, sino necesariamente en relación con el resto de los principios.

Esta opinión ha sido expresamente aceptada por el Tribunal Constitucional. Así, en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra ciertos preceptos de la Ley de Presupuestos para 1981, se afirma que el principio de igualdad o generalidad tributaria sancionado en el artículo 31 de la Constitución no se puede reconducir sin más a los términos que, con carácter general, establece el artículo 14 de la misma Constitución.

Es cierto que el Tribunal Constitucional ha matizado en algunas ocasiones esta doctrina, por ejemplo en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de ciertos preceptos del Impuesto sobre la renta, aceptando la identidad sustancial entre la igualdad del artículo 14 de la Constitución y la igualdad en materia tributaria, pero esta postura no ha prosperado, fundamentalmente para evitar, como ha puesto de relieve la doctrina, que se generalizaran los recursos de amparo en materia tributaria, según vamos a mencionar de forma inmediata.

En cualquier caso, lo que se ha expuesto pone de relieve que la atribución de competencias normativas sobre los tributos cedidos a las CC.AA. no es inconstitucional porque se asienta en bases razonables. En efecto, si tenemos en cuenta que los tributos no tienen sino una finalidad instrumental, esto es son fuente de financiación de los gastos públicos, nada impide que existan tributos diferentes en unas Comunidades respecto de otras, dentro del respeto del régimen general, si el importe de los gastos públicos, derivado del nivel de los servicios prestados por los Entes públicos, es diferente. La discriminación que supone la existencia de reglas diferentes es razonable y responde a criterios objetivos: deriva de los gastos públicos que cada Comunidad decida establecer.

El Tribunal Constitucional ha aceptado expresamente esta opinión en las Sentencias 19/1987, de 17 de febrero, 75/1990, de 26 de abril y 150/1990, de 4 de octubre. En esta última se puede leer lo siguiente:

"... la diversidad de tipos de gravamen (y por tanto de presión fiscal) puede concebirse en abstracto como acomodada a los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que pueda legítimamente considerarse como diversas; sin que por ello sea necesaria una justificación explícita de la desigualdad tributaria que pueda producirse, la cual es una manifestación de la autonomía financiera que tiene lugar en el marco de la Constitución y de la LOFCA."

Ahora bien, estas mismas ideas revelan que es posible vulnerar el principio de igualdad si las diferencias son tan acentuadas que afectan al deber mismo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta idea se encuentra en las Sentencias del TSJ del País Vasco de 6 de abril, 17 de mayo y 30 de septiembre, todas de 1999 (Jurisprudencia Tributaria 1390, 1024 y 1911), así como en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1999 (Aranzadi 9602), que, si bien están referidas al Impuesto sobre sociedades, sientan una doctrina que puede ser aplicada perfectamente al IRPF. En la de 30 de septiembre de 1999, se puede leer lo siguiente:

"... alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva normativa foral del IS establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles".



III. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad es un elemento básico de nuestro ordenamiento jurídico, y el artículo 14 de la Constitución que lo consagra se ha convertido en una pieza clave para determinar la corrección constitucional de las normas de nuestro Derecho.

Como ya he tenido oportunidad de señalar en otro lugar, la igualdad es un derecho subjetivo de los ciudadanos (así se reconoce, por ejemplo en las Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, y 8/1986, de 21 de enero), es un principio que opera tanto en la aprobación de las normas (igualdad ante la Ley), como en su aplicación (igualdad ante la aplicación de la Ley) y tiene una indudable relación con los principios sustanciales del orden tributario, hasta el punto de confundirse en ocasiones con los principios de generalidad y capacidad contributiva.

También he señalado, y de esto me he hecho eco más arriba, que el Tribunal Constitucional ha mantenido sobre el particular alguna ambigüedad. En la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, que he mencionado antes, y que volveré a citar de inmediato, equiparó la igualdad tributaria y la igualdad ante la Ley. Después, sin embargo, ha dejado clara la distinción entre uno y otros principios (de igualdad por un lado, y los contenidos en el artículo 31 CE por otro). Desde el punto de vista teórico no habría nada que objetar a esta postura si no resultara diáfano que ha tenido por objeto evitar recursos de amparo que, bajo el pretexto del ataque a la igualdad, pretendieran interponerse en realidad contra la presunta violación de los principios tributarios del artículo 31 CE. Esto que decimos no es producto de la imaginación, sino que se ha reconocido expresamente por el TC. En la Sentencia 54/1993, de 15 de febrero, se puede leer lo siguiente:

«... es evidente que el artículo 31 CE no figura entre los preceptos constitucionales para los que el artículo 53.2 CE ha reservado el procedimiento garantista del recurso de amparo. La igualdad que se proclama en el artículo 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducido sin más, a los términos del artículo 14 CE...»

Por ello, han de rechazarse aquellas demandas de amparo en las que so pretexto de la invocación formal del artículo 14 CE y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del artículo 31.1 CE».

Con todo, el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que las normas tributarias o su aplicación pueden llegar a vulnerar el principio de igualdad (por ejemplo, en las Sentencias 159/1997, de 2 de octubre; 183/1997, de 28 de octubre; y 55/1998, de 16 de marzo).

Por otra parte, el TC ha establecido (tantas veces que hace ociosa cualquier cita sobre el particular) que lo que prohíbe el principio de igualdad son las diferencias que sean irracionales y no justificadas, de tal modo que, en ocasiones, es necesario establecer diferencias entre diversas situaciones o sujetos precisamente para respetar el tan mentado principio.

Es necesario aplicar estas ideas a la configuración constitucional del IRPF. De los múltiples aspectos que podrían ser objeto de análisis, me voy a limitar a citar dos que considero de la mayor relevancia puesto que afectan directamente a su estructura. Me refiero al tratamiento de la denominadas unidades familiares, y a la discriminación entre los distintos tipos de rentas.

Comencemos con la *primera cuestión*. Como resulta sobradamente conocido, a raíz de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, que he citado de manera reiterada, el IRPF es un impuesto que grava la renta personal. Hasta entonces, como se sabe, esto solamente era cierto cuando el sujeto pasivo no formaba parte de ciertos conjuntos de personas que la Ley denominaba unidades familiares (aunque solo en parte seguían la reglas del Derecho de Familia, puesto que se incluía en la categoría una unidad tan peculiar como la de los hermanos sometidos a la misma tutela), pero no cuando formaba parte de ellos. El IRPF era entonces un impuesto que gravaba la renta de un grupo y no de cada persona.

La cuestión parece agotada una vez que se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, pero yo no lo creo así. Es posible plantear una serie de interrogantes a los que su doctrina no ha dado satisfacción y que podrían hacer variar las soluciones adoptadas por la Ley. Veamos estos aspectos (naturalmente expuestos de manera sintética).

En primer lugar hay que señalar que el TC no consideró necesariamente anticonstitucional la tributación del grupo familiar, entendida ésta como una opción teórica, sino que lo que consideró anticonstitucional fueron las normas existentes hasta entonces que abocaban necesariamente, según su opinión, a una discriminación intolerable en contra de los matrimonios. Dicho de otro modo, la Ley hubiera podido exigir la tributación de los grupos familiares si hubiera contenido normas que impidieran un tratamiento discriminado de tales grupos. Es cierto que las normas dictadas a partir de la decisión del TC han logrado que no exista discriminación por razón del matrimonio, por la vía de establecer dos posibilidades voluntarias de tributación (conjunta o separada antes, e individual o familiar ahora), pero, en mi opinión, la doctrina del TC se hubiera respetado igualmente estableciendo de modo obligatorio la tributación familiar, si bien con reglas que impidieran la discriminación, porque lo que el TC no ignoró en su Sentencia es que en las unidades familiares existen las economías de escala que justifican y fundamentan su consideración unitaria. En definitiva, fórmulas como el *splitting* o el cociente familiar hubieran permitido la pervivencia de la tributación conjunta de la familia con pleno respeto a los principios constitucionales.

Por otra parte, en la regulación actual existe un aspecto, posiblemente menor, que puede sin embargo atentar contra el principio que estamos estudiando. Me refiero al carácter irrevocable de la opción realizada por el sujeto pasivo. Según las normas vigentes, una vez elegida la opción de tributación (individual o familiar) para un año determinado, tal opción no condiciona la que se quiera realizar en los sucesivos, pero es irrevocable respecto del año en cuestión. Es cierto que tal norma cuenta con una base jurídica respetable, la seguridad jurídica, pero también lo es que mantener la irrevocabilidad de manera absoluta (por ejemplo, en los casos de error), puede suponer incurrir en una discriminación que no tiene un fundamento razonable, suponiendo por tanto una vulneración del principio de igualdad.

La opción elegida por el legislador, esto es la posibilidad de elegir entre la tributación individual o familiar, no resuelve el problema de las rentas que pertenecen conjuntamente a todos sus miembros, en particular a los cónyuges, y esta es la segunda cuestión que quiero tratar. Mejor dicho, este problema se plantea solo respecto de ciertas rentas (o al menos respecto de algunas, las de trabajo, para las que las posibles soluciones son más problemáticas), con lo que también se incide en el otro aspecto que trataré más adelante.

El legislador, como se sabe, ha decidido establecer unas reglas propias de imputación de rentas que solo de manera parcial siguen las reglas de los regímenes patrimoniales del matrimonio en el Derecho Civil. Con ello ha resuelto algunos problemas, pero ha planteado otros de no menor entidad (como ha puesto de relieve IGNACIO PÉREZ ROYO), problemas que, en todo caso, no tiene sentido estudiar con detalle en este momento.



Es cierto que el legislador hubiera tenido dificultades para acomodar las reglas de la tributación de las rentas familiares en el IRPF a los regímenes patrimoniales del matrimonio. En primer lugar, porque, como se conoce, no existe en nuestro ordenamiento un único Derecho de Familia, sino varios. Junto al Derecho Común, existen en buena parte de España Derechos Forales que no hubieran podido dejarse de lado. En segundo término, porque, al menos en el territorio sometido al Código Civil, existe sobre la materia libertad de pactos entre los cónyuges, que pueden establecer el régimen patrimonial que consideren oportuno, libertad que pueden ejercer cuantas veces quieran a lo largo de la vida matrimonial. En casos extremos, aceptar la plena eficacia a efectos fiscales, de los pactos matrimoniales, supondría tanto como admitir una tributación en el IRPF a medida.

Todo esto es cierto, pero también lo es que no merecen ser tratados del mismo modo pactos matrimoniales de *diseño* o a medida, que regímenes de dilatada vida en nuestro país y que han servido para regular las relaciones económicas de la familia con justicia y eficacia. Por citar el más corriente, no es posible aceptar que el régimen de gananciales, de existencia centenaria en nuestro ordenamiento, suponga un mecanismo de elusión tributaria. Además, la solución adoptada por el legislador favorece precisamente la adopción de modelos a través de los cuales los cónyuges puedan distribuir a su conveniencia las rentas familiares, fundamentalmente las de capital y las empresariales. Con las normas actuales las rentas más perjudicadas son las del trabajo, que la teoría de la distinción entre las rentas generadas y las rentas imputadas impide distribuir.

El Tribunal Constitucional se ha ocupado de la cuestión en alguna ocasión, aunque su doctrina no resulta convincente. En las Sentencias 146/ 1994, de 9 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio, consideró que no existía discriminación alguna entre las rentas del trabajo y del capital por razón de su distinta atribución a los cónyuges. Por otra parte, en muchas ocasiones se ha negado a admitir recursos de amparo planteados respecto de una presunta desigualdad entre los matrimonios por razón del régimen adoptado, por entender que tal discriminación, de existir, no procede de la Ley o de su aplicación, sino de la libre voluntad de los matrimonios que siempre pueden elegir el régimen patrimonial que consideren oportuno.

Como acabo de mencionar, esta doctrina no me convence. En primer término, se ha planteado la discusión en el terreno de la autonomía del Derecho Tributario para regular sus Institutos, sin tener que acomodar su regulación a los dictados de otras ramas del Derecho, como el Derecho Civil. Con independencia de que la cuestión se haya debido resolver en estos términos porque así había sido planteada por los recurrentes, hay que convenir que esta es una *vesata quaestio* sobre la que no merece la pena insistir, aunque su corolario sea que tampoco es aceptable que se regulen específicamente Institutos perfectamente perfilados en el Derecho Común. El problema, por el contrario, debe residenciarse en el respeto de otros derechos constitucionales tributarios. Como tuve oportunidad de escuchar a GARCÍA AÑOVIROS, la cuestión es que con tal doctrina pueden llegar a gravarse rentas inexistentes, vulnerándose con ello el principio de capacidad económica.

Por otra parte, y con este es un aspecto no desdeñable, la doctrina del Tribunal Constitucional supone la aceptación de los regímenes patrimoniales que he llamado de *diseño*. Será difícil (aunque evidentemente no imposible) perseguir, por ejemplo a través de un expediente de fraude de ley, un pacto matrimonial realizado al amparo de la libertad de pactos que ha aceptado expresamente el TC.

La tributación en el IRPF de las rentas de las unidades familiares nos lleva a plantear el problema de las denominadas uniones de hecho (curiosa denominación que ha hecho fortuna, a pesar de que supone incurrir en una *contradictio in terminis*, porque es evidente que en el momento de que tengan una regulación jurídica, por mínima que sea, dejan de ser de hecho para convertirse en uniones de derecho).

Hay que dejar de lado, de modo consciente, consideraciones éticas, religiosas o sociales que pertenecen al ámbito personal. En mi opinión, el Derecho tiene que resolver, ante estas situaciones, los conflictos de intereses que se pueden plantear entre los sujetos de tales relaciones y los conflictos con terceros. Uno de tales terceros, y de no poca importancia, es la Hacienda Pública. En la actualidad, tales uniones son desconocidas en el IRPF, de tal modo que son los sujetos de tales uniones, individualmente considerados, los que son sometidos a gravamen. Esto provoca diferencias con los matrimonios convencionales, diferencias que unas veces les son favorables (por ejemplo, las imputaciones de renta son más sencillas; la Administración Tributaria no puede hacer efectiva la deuda de uno de los miembros de las uniones de hecho trabando los bienes, o la participación en ellos, del otro; etc.), y en otras desfavorables (por ejemplo, en el caso de que uno de los miembros de tales uniones utilice bienes del otro es necesario presumir la existencia de una renta; un miembro de estas uniones no puede dedicar cantidad alguna a dotar un Fondo de Pensiones del otro, cuando este último no tiene rentas; etc.).

Esta situación no tiene justificación y, por lo que nos interesa, puede suponer un atentado contra el principio de igualdad. En mi opinión, si tales uniones tienen el reconocimiento del ordenamiento, lo deben tener con todas las consecuencias. Por lo que respecta al IRPF esto significa que su régimen debe asimilarse, sino identificarse, al de los matrimonios convencionales.

La *discriminación entre los distintos tipos de renta*, y este es el segundo aspecto del principio de igualdad que quiero examinar, es una cuestión recurrente al estudiar el IRPF, y aún al estudiar el fenómeno tributario en general. Hay un cuento de VOLTAIRE titulado “*El hombre de los cuarenta escudos*” que refleja muy bien la problemática de la diferencia de gravamen entre los distintos tipos de rentas. En el cuento, una persona tiene un terreno con cuarenta escudos de renta y debe pagar veinte de impuestos para, reflexionaba,

“continuar la guerra que se estaba haciendo, sin que yo sepa por qué, y en la cual guerra, según decían no iba Francia a ganar nada y en cambio aventuraba perder mucho.”

El personaje en cuestión se encuentra con un paisano que en otro tiempo era tan pobre como él, pero que había llegado a mejor fortuna por haber heredado a un tío que se había dedicado a la especulación. El paisano le informó que tenía una renta de 400.000 libras, de lo que nuestro personaje dedujo que debería pagar doscientos mil al Estado, para “*sostener la ventajósísima guerra que estamos haciendo*”.

“- ¿ Contribuir yo a las cargas del Estado? – replicó el paisano - Usted se burla, amigo mío. Yo heredé a un tío que había ganado ocho millones en Cádiz y en Surate, y no poseo ni un celemán de tierra. Toda mi fortuna está invertida en créditos sólidos y buenas letras de cambio. De modo que nada debo al Estado. Usted que posee tierras sí debe pagar la mitad de lo que tiene. Todo procede de la tierra; la moneda y los libramientos no son más que instrumentos de cambio.”

El diferente tratamiento de las distintas fuentes de renta no es, por tanto, un asunto nuevo. En realidad, esta discusión supone plantear el modo mismo de entender la imposición sobre la renta. Según una postura, el tributo en cuestión debe gravar la renta global de los sujetos pasivos, estableciendo discriminaciones únicamente por razón de su cuantía, pero no por la naturaleza de los distintos componentes de la renta. Nos encontraríamos así ante un impuesto sintético sobre la renta. Según otra postura, es necesario discriminar no solo por razón de la cuantía, sino también por razón de los distintos componentes de la renta. Estamos entonces ante un impuesto analítico sobre la renta. En la práctica, los dos modelos no existen en estado puro, sino que conviven con predominio de uno u otro. En España es un lugar común que en 1978 se estableció un impuesto sintético, y que con el



tiempo se ha ido convirtiendo en un impuesto analítico. La pregunta que debemos hacernos en este momento es si, desde la perspectiva del respeto a los principios constitucionales, en especial el de igualdad, esto debe ser así.

Hay que partir del hecho evidente de que las distintas fuentes de renta tienen normas diferentes, lo que supone en la práctica una discriminación, entendiendo el término como trato normativo dispar. Las causas de esta situación son variadas:

a) En primer lugar se pueden mencionar las razones de tipo ideológico. Estas fueron las primeras en aparecer y con ellas se pretendía justificar un tratamiento favorable de las rentas puras del trabajo frente a las de capital y las denominadas mixtas. Las primeras son originarias y, por la naturaleza humana, son finitas, mientras que las demás son derivativas y, al menos en teoría, son inagotables. Este tipo de argumentos no pueden sostenerse hoy día, por lo menos con la formulación categórica de otros tiempos, pero pueden servir para seguir manteniendo un trato diferente para los distintos tipos de renta.

b) En segundo lugar, nos encontramos con diferencias que proceden de las mayores o menores dificultades que existen para calcular con precisión la cuantía de las rentas, en definitiva para determinar la base imponible. A ello ya he dedicado mi atención en otro momento, poniendo de relieve que, bajo ciertas circunstancias, los distintos métodos de determinación de las bases (estimación objetiva o estimación indirecta) pueden provocar situaciones en las que se atenta contra el principio de igualdad.

Con todo, la cuestión se plantea casi siempre desde la perspectiva de la colaboración de los sujetos a la hora de determinar la cuantía de las rentas. Así, se dice que las rentas del trabajo se calculan de manera exacta porque se ha conseguido que los agentes económicos así lo declaren mientras que esta colaboración no se ha conseguido que sea tan estrecha en los demás tipos de renta. Esta forma de pensar no responde a la realidad. En primer lugar, esta colaboración de los ciudadanos se da también en otro tipo de rentas; así, por ejemplo, las rentas del capital mobiliario generadas en España se conocen hoy día con la misma precisión que las del trabajo, gracias a la colaboración que prestan las Entidades financieras.

Pero sobre todo, se olvida que en muchas ocasiones el cálculo de las rentas no es exacto porque es imposible, o al menos muy difícil, su precisión. En estos casos, las normas deben acudir a suposiciones más o menos exactas. Este tipo de reglas se encuentran en la regulación de todas las rentas, cualquiera que sea su naturaleza. Así, para determinar las rentas del trabajo, se suele utilizar un método objetivo para calcular los gastos que han sido necesarios para generarlos, o se emplean criterios también objetivos para distinguir lo que son remuneraciones por trabajar fuera del lugar habitual y lo que son gastos para desplazarse y permanecer en tal lugar, etc. Para calcular las rentas del capital se utilizan baremos objetivos que precisen el importe de la utilización de bienes de consumo duradero. No digamos nada de los rendimientos de actividades económicas: las amortizaciones, la valoración de las existencias, de las operaciones vinculadas, etc., no son otra cosa que procedimientos objetivos para calcular una renta, con independencia de su precisión. Todo esto sin contar los supuestos en los que resulta imposible distinguir los gastos para obtener la renta de las aplicaciones de la misma. Por mencionar un aspecto anecdótico, una llamada telefónica puede ser un gasto profesional o empresarial (si se hace a un cliente) o un aplicación de la renta obtenida (si se hace al domicilio para preguntar por una cuestión doméstica). Este tipo de normas, y esta es la conclusión que quiero extraer de mi reflexión provoca necesariamente discriminaciones entre las rentas.

c) En tercer lugar deben mencionarse las diferencias que se provocan por razón del tiempo de generación de las rentas. Es un tópico referirse a las ganancias de capital distinguiendo

entre las generadas a corto y a largo plazo. En ciertas ocasiones, se defiende la sujeción separada de estas últimas, dando lugar a los que se ha denominado gravamen *dual* sobre la renta (algo así existe en nuestro IRPF, como resulta conocido). Pero el fenómeno no es exclusivo de este tipo de rentas, sino que se extiende a todas ellas. Las reglas con las que se pretende salir al paso del fenómeno provocan discriminaciones, incluso dentro del mismo tipo de rentas (por ejemplo, en la Ley vigente la generación de rentas del trabajo en periodos plurianuales da lugar a diferentes tratamientos dependiendo del tipo de renta de que se trate).

d) Por último es necesario mencionar las discriminaciones que se producen como consecuencia de un fenómeno que no es nuevo, pero que se ha planteado en los últimos tiempos con una fuerza tal que puede provocar (lo está haciendo en algunos aspectos) la desaparición misma de la imposición global sobre la renta personal. Me estoy refiriendo a la denominada deslocalización. Algunos tipos de rentas se generan en lugares a los que no alcanza la soberanía fiscal o, si no se quiere utilizar una expresión tan solemne, en lugares sobre los que la Administración tributaria no tiene ninguna información. Las rentas del capital mobiliario se suelen citar como paradigmas de este fenómeno, pero no es el único: lo mismo puede decirse de numerosas actividades económicas que consisten en la prestación de servicios, e incluso respecto de ciertos tipos de trabajo personal. Los Estados han reaccionado frente a estos fenómenos con un marcado pragmatismo (por ejemplo, estableciendo retenciones en la fuente de cuantía moderada con carácter liberatorio), provocando con ello discriminaciones entre las rentas.

Así pues, las discriminaciones entre los distintos tipos de renta existen. Lo que debemos preguntarnos es si esta discriminación resulta aceptable desde la perspectiva del respecto a los principios tributarios, en especial el de igualdad, que estamos examinando ahora. La contestación no es fácil. Posiblemente acertaremos diciendo que depende, es decir que unas veces la discriminación será plausible mientras que en otras ocasiones merecerá un reproche constitucional.

En primer lugar, deben ser aceptadas las diferencias que se fundamenten en la distinta naturaleza de las rentas. Este tipo de argumento se puede encontrar en las Sentencias del Tribunal Constitucional 146/1994, de 9 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio, que ya he citado antes. En la primera de ellas se lee lo siguiente:

“En el régimen de gananciales, las rentas del capital compartido por los cónyuges que optan por la tributación separada pueden, en aplicación del criterio de la titularidad, imputar por mitad las rentas del capital, lo cual supone una disminución de la deuda tributaria a satisfacer. El hecho de que esta posibilidad no pueda ser utilizada en relación con las rentas del trabajo, de condición estrictamente personal, no produce vulneración del principio de igualdad, pues ese diferente trato deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras de ambos tipos de renta, que requieren un tratamiento tributario congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada uno de ellos”.

En la segunda se dice:

“En particular, para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario, por «regular actos y relaciones en masa» con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte,



en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.º)”.

En segundo término, puede aceptarse la existencia de discriminaciones positivas a favor de ciertas rentas, sobre todo las de trabajo, no solo por la protección que pueden merecer, sino porque con ello se compensa la situación dispar que mantienen respecto de otras, sobre todo las de capital. Esta idea es compartida por LAGARES CALVO para quien el superior gravamen que soportan las rentas del trabajo por no disponer de movilidad internacional, justifica su mejor trato, sobre todo para las de menor cuantía. Y también es compartida por el Tribunal Constitucional. En la Sentencia que acabamos de citar (214/1994) se puede leer lo siguiente:

“De otra parte, ha de tenerse presente en lo que concierne a la determinación legal de los rendimientos netos que el principio de igualdad tributaria contenido en el art. 31.1 CE exige que las deducciones establecidas en favor de determinados grupos de sujetos estén justificadas por la consecución de objetivos constitucionales o por evidentes razones de interés general y, además, que tales medidas sean proporcionadas a su finalidad. A lo que cabe agregar, por último, que dicho principio también requiere que las deducciones legalmente establecidas para las rentas procedentes de distintas fuentes no supongan un sacrificio desproporcionado o arbitrario para las derivadas de un particular rendimiento”.

Por último debemos hacer referencia a las discriminaciones que podríamos calificar de *conveniencia*. No es posible hacer un juicio general de ellas, por la multitud de variantes que pueden revestir. Algunas de ellas no podrán resistir un juicio de constitucionalidad, pero respecto de otras muchas se puede encontrar un fundamento constitucional. Por ejemplo, las que se decidan en el marco de las relaciones internacionales, en particular dentro de la UE, podrán fundamentarse en el necesario respeto a los Tratados Internacionales (artículo 96 CE). Otras podrán encontrar cobijo en principios generales tales como la eficacia de la actividad administrativa (artículo 103, 1 CE), o en la necesidad de hacer frente a los gastos públicos (también recogido en el artículo 31, 1 CE).

IV. LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD

No desconozco que se trata de principios diferentes, cada uno de los cuales tiene un contenido propio, pero en el IRPF están tan interrelacionados que es imposible estudiarlos por separado. Las cuestiones referidas a la fijación de los mínimos exentos, la estructura de la tarifa del impuesto o la determinación del tipo de gravamen máximo no pueden dissociarse. Por eso los examino de modo conjunto.

Estos aspectos, o al menos algunos de ellos han sido debatidos ampliamente en los últimos tiempos, lo que pone de relieve su importancia a la hora de configurar un impuesto sobre la renta personal. Me apresuro a decir, para evitar excesivas expectativas, que, como por otra parte resulta evidente, que no tengo la fórmula mágica que permita resolver los numerosos problemas que plantean los extremos a que he aludido. Por parafrasear un eslogan publicitario, no conozco la fór-

mula para diseñar un IRPF bueno, bonito y barato. Lo que puedo hacer, y es lo que pretendo hacer en las próximas líneas, es reflexionar sobre lo que acabo de apuntar.

Es un lugar común considerar el impuesto sobre la renta como el paradigma de impuesto justo, porque se fundamenta en el indicio más habitual de capacidad económica. Incluso desde un punto de vista social la capacidad económica aparece íntimamente unida al nivel de renta. El juicio de normalidad que la doctrina y el Tribunal Constitucional (por ejemplo, en las Sentencias 371/1987, de 26 de marzo, y 134/1996, de 22 de julio) han utilizado como señal determinante de la existencia de la capacidad económica, se cumple indudablemente en el caso de la renta personal. Pero más allá de esta constatación teórica poco podemos añadir. Así, la fijación de los mínimos exentos (extremo esencial para averiguar si un impuesto sobre la renta se acomoda a la capacidad contributiva), la precisión del grado de progresividad que debe tener la tarifa, o la determinación de la cuantía del tipo marginal más alto, es algo que, solo en grados extremos puede colisionar con los principios jurídicos que he mencionado. No cabe la menor duda de que afectan a extremos esenciales del tributo y que de su correcta precisión depende su eficacia; pero solo eso, los aspectos que acabo de señalar tienen que ver con la eficiencia del impuesto y ello explica la gran atención que le han dedicado los hacendistas. Desde un punto de vista jurídico la cuestión es mucho menos evidente. Solo nos interesan en la medida en que los principios jurídicos que hemos señalado se vulneren.

Lo primero que tenemos que decir es que no existen, *a priori* cifras, baremos, o límites absolutos a tener en consideración. Los mínimos exentos, la progresividad del impuesto o su cuantía máxima dependerá del momento y del lugar que tomemos en consideración. Comparto plenamente las palabras de MARTÍN DELGADO referidas a la fijación del mínimo exento:

“La determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Pude abarcar desde el llamado <<mínimo físico>> o exención del conjunto de bienes indispensable para mantener la vida del individuo, al <<mínimo social>>, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de la vida del individuo.”

Lo mismo puede decirse de la progresividad del tributo o del máximo que puede ser traído de la renta personal, con la salvedad de que se atentaría contra el principio si mediante el impuesto se detrajera toda la renta. Por poner un solo ejemplo más, podemos mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/ 1998, de 22 de enero, en la que se puede leer lo siguiente:

“No puede desconocerse la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse por se efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica, vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario. Con todo, y puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición, este Tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia, de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir», añadiendo que ese efecto se produciría «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» (STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º)”.



Ahora bien, con ser esto cierto también lo es que una indagación sobre la influencia de los principios a que estamos haciendo alusión (capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad) exige que hagamos alguna precisión más sobre los extremos que acabo de mencionar.

Comencemos por los *mínimos exentos*. Como resulta conocido, la actual regulación del IRPF acepta la existencia de mínimos exentos, bajo las denominaciones de mínimo personal y mínimo familiar, cantidades que se detraen para calcular la base imponible del tributo. La Ley recoge así lo que MARTÍN DELGADO ha denominado "*mínimo social*". Esta configuración legal contrasta con la que se estableció en 1978 y se mantuvo vigente hasta 1999, en la que los mínimos exentos consistían en unas deducciones de la cuota bruta del IRPF.

Cualquiera que conozca la estructura del impuesto, aunque sea mínimamente, puede comprobar que el sistema vigente supone exonerar una parte de la renta al tipo marginal de gravamen, mientras que una deducción en la cuota significa exonerar la misma parte de renta (si se hicieran equivalentes) a los tipos medios de gravamen. También puede comprobar que la exoneración es más elevada (dentro de los límites absolutos establecidos por la Ley) cuanto mayor sea la renta personal. Y, por último se puede constatar que el segundo sistema acentúa la progresividad del tributo.

Ahora bien, estas constataciones son obvias porque derivan del funcionamiento del sistema, pero de ellas no se pueden extraer conclusiones que nada tienen que ver con él. La verdad es que todos los sistemas, si se acepta la premisa previa de que el IRPF en ningún caso tendrá tipos de gravamen iguales al ciento por ciento, provocan que las rentas muy bajas y las muy altas estén favorecidas, mientras que las rentas medias lo estarán más o menos en función de las variables del sistema que se adopte. En particular, no es posible afirmar que un sistema es más justo que otro, porque esto es un juicio de valor que depende de lo que se entienda como tal en cada momento y lugar.

Aun aceptando la relatividad de los sistemas adoptados, sí que es necesario realizar alguna crítica al sistema de mínimos establecido en la legislación actual:

a) En primer lugar llama la atención que el legislador, sin duda queriendo resaltar la importancia que la fijación del mínimo exento tiene en el diseño actual del IRPF, lo defina como la parte de la renta que no resulta disponible para el contribuyente (artículo 15, 1 *a contrario sensu*). Contrasta esta configuración con la que se hacía en la vieja normativa, para la que las deducciones (mecanismo a través del cual se tomaba en consideración el mínimo exento) eran simplemente "*las fijadas en la Ley*".

La diferencia no es solo semántica. Según la Ley anterior correspondía al legislador ordinario fijar la cuantía del mínimo exento. Dejado de lado supuestos esperpénticos, parece claro que según ha entendido el Tribunal Constitucional en supuestos similares, esto suponía admitir la existencia de una cierta discrecionalidad normativa.

Con el sistema actual el legislador se ha autolimitado, puesto que el mínimo exento no será ya el que decida en cada momento, sino la parte de renta que no sea disponible para el contribuyente. Los Tribunales de Justicia, y en especial el Tribunal Constitucional, tienen así un baremo para medir la corrección de la cuantía en que se explicita tal mínimo. Y no se trata de que los Tribunales entren a enjuiciar la renta disponible que tenga un determinado contribuyente, o ciertos contribuyentes que compartan las mismas circunstancias vitales (la misma familia, el mismo lugar de residencia, etc.), sino de que comparen la cantidad señalada en el IRPF con otras, que también existen en nuestro ordenamiento, y que reflejan la misma realidad (el salario mínimo interprofesional, las pensiones mínimas, las cantidades que no pueden ser embargadas, etc.). Por otro lado, lo que estoy diciendo no es una novedad en los ordenamientos que nos están cercanos. Ante planteamientos similares a los nuestros algún Tribunal Constitucional (por ejemplo, el alemán) ha llegado a precisar

con exactitud cual es la cuantía de la renta no disponible y que, por tanto, debe ser exonerada de tributación.

b) Los demás aspectos a resaltar tienen menos importancia, al menos desde la perspectiva que estamos examinando el IRPF. No obstante, sí quiero resaltar que la fijación del mínimo familiar no ha tenido en cuenta ciertas pautas del comportamiento actual de nuestra sociedad (por ejemplo, ha limitado la edad de los hijos con derecho a deducción, cuando los estudios sociológicos señalan que se ha retrasado la edad de entrada en el mercado de trabajo o la edad de abandono del hogar familiar; o exige que los ascendientes convivan con el contribuyente durante una buena parte del año, dejando sin cobertura los supuestos en que se sufraga la estancia de aquéllos en residencias, o los casos de convivencia compartida).

Respecto de los *tipos de gravamen* quiero hacer referencia a la estructura de la tarifa.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, ha sido tradicional entender que la progresividad del tributo exigía la existencia de una tarifa con numerosos tramos (la aprobada en 1978 tenía 20 tramos). Los estudiosos de la Hacienda Pública han demostrado que la progresividad real del IRPF solo guarda una cierta relación con la progresividad nominal o formal, por lo que con una tarifa de pocos tramos se puede conseguir la deseada. Además, la gestión del impuesto es tanto más simple cuanto menores son los tramos existentes. La sociedad, los responsables políticos y aun la doctrina se inclina por defender hoy día una tarifa con pocos tramos. Resulta evidente que una tendencia de este tipo tiene que conducir necesariamente a plantearse la necesidad, o mejor aun la utilidad, de un tipo de gravamen único. Naturalmente, si se quiere mantener la progresividad es necesario que el tipo único conviva con un mínimo exento (ATKINSON, defensor de esta postura lo ha denominado renta ciudadana, aunque en su concepción parece que tal concepto estaría cercano al de salario o pensión mínimas), tanto más alto cuanto mayor sea la progresividad deseada.

El juicio crítico que merece esta propuesta no resulta fácil y depende en buena medida de los objetivos que se persigan. Hay que comenzar diciendo que, en mi opinión, una medida de este tipo no sería *per se* inconstitucional, porque no parece que con ello se conculquen los principios que estamos examinando.

Dicho esto, lo demás es opinable. Es cierto que con la existencia de un tipo único (con un mínimo exento, no se olvide) se simplificaría la gestión del tributo y se evitarían la *emigración* de rentas hacia figuras tributarias más favorables (por ejemplo, el Impuesto sobre sociedades). Incluso podrían evitarse algunos de los efectos que provocan los sistemas actuales (por ejemplo, que las rentas exoneradas de tributación, medidas en términos absolutos, sean más altas cuanto mayor sea su cuantía global).

Ahora bien, los inconvenientes son también importantes:

a) En primer lugar, las propuestas de fijación de un tipo único que se han hecho lo han sido bajo la circunstancia de que no puede variar, al menos en cantidades significativas, el nivel de recaudación actual (aparece así implícito el principio de suficiencia que me referiré de inmediato). En estas condiciones, es evidente que el margen de maniobra es muy pequeño, y que la utilización conjunta de los mecanismos elegidos (tipo de gravamen y mínimo exento) pueden ser insuficientes para lograr los objetivos propuestos (mejor aceptación social y gestión).

b) Es indudable que uno de los objetivos de la política fiscal debe ser la lucha contra la utilización espúrea de las economías de opción. Y con esta finalidad, entre otras muchas otras, se pretende acercar, dentro de la UE, los tipos de gravamen de los impuestos sobre la renta (sobre per-



sona físicas y jurídicas). Pero no me parece que el instrumento fundamental en esta tarea deba ser la utilización *beligerante* de los tipos de gravamen. A la larga son mucho más eficaces otros medios, como la mejor definición de los presupuestos de aplicación de cada tributo, una mejor delimitación de las zonas *secantes* que pueden existir entre los que están más próximos, y una utilización más decidida del instituto del fraude de ley (nunca he entendido por qué los individuos utilizan sin problemas esta posibilidad para salir al paso de los comportamientos de terceros que les perjudican, y no se haga lo mismo por parte de los responsables de la Hacienda Pública). Además, con de tal modo se puede llegar a impedir la actuación de las personas de buena fe que únicamente persiguen lo mejor para sus intereses.

c) En fin, existe un problema de forma o, si se quiere, de imagen. Los juristas sabemos la importancia que puede revestir la forma para resolver los problemas que plantea la ordenación de la convivencia (que de esto trata el Derecho). Desde esta perspectiva, me parece deseable que la progresividad del impuesto sobre la renta sea evidente, y que se haga visible a través de una tarifa de tipos de gravamen múltiples, aunque tenga pocos tramos. Posiblemente los ciudadanos de a pie, que no entienden nuestras jergas, se sentirán más identificados con un tributo de estas características.

Por lo que se refiere a los *tipos máximos* quiero hacer referencia no a los del impuesto propiamente dichos, para los que parece existir un consenso en reducirlos, con lo que pocos problemas de colisión con los principios que estamos examinando se pueden plantear, sino a los de las retenciones, puesto que el Tribunal Supremo los ha sometido recientemente, entre otros controles, al de sometimiento a los principios a que dedicamos nuestra atención. Se pueden mencionar sobre el particular, entre otras, las Sentencias de 10 de julio de 1999 (Aranzadi 5771), 18 de marzo, 14 y 15 de julio, y 22 de septiembre de 2000 (Aranzadi 2998, 6839, 6873 y 7871), así como las de 10, 22 y 23 de marzo de 2001. La importancia de estas decisiones judiciales viene dada por el hecho incontestable de que el IRPF se recauda fundamentalmente a través del sistema de retenciones en la fuente.

En primer término debemos hacer alusión a dos aspectos que no inciden directamente en nuestro objeto de estudio:

a) El TS no cuestiona el régimen de retenciones establecido para las rentas del trabajo que podríamos denominar ordinarias. En la Sentencia de 22 de septiembre de 2000 se llega a decir que el sistema establecido actualmente se ha perfeccionado en relación con los anteriores porque permite aplicar unos tipos de retenciones que derivan matemáticamente de la cuota personal del IRPF correspondientes a dichos rendimientos.

b) El TS critica duramente que la determinación de las retenciones a tipo único (para administradores y miembros de consejos de administración, profesionales, capital mobiliario, etc.) se haya realizado sin unos estudios técnicos previos realizados con seriedad en que se puedan fundamentar. Los que se han presentado como tales son, a juicio del Tribunal, insuficientes.

Con todo, lo más importante de estas decisiones judiciales, y lo que explica que me refiera a ellas, es que, según entiende el TS, conculcan los principios de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. En la Sentencia de 10 de julio de 1999 se dice lo siguiente:

“La norma reglamentaria impugnada ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 de la Constitución Española al producir efectos confiscatorios, ...”.

Más ilustrativa del pensamiento del TS es lo que manifiesta la Sentencia de 23 de septiembre de 2000, según la cual:

“La Sala entiende que si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal y permanente en el tiempo que, sectores completos de contribuyentes en circunstancias normales, que obtienen ingresos íntegros de modesta cuantía, soportan inevitablemente retenciones, más pagos fraccionados superiores a la cuota correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ... este tipo de retención es contrario a derecho, por infringir el principio de capacidad de pago, pues los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos debidos, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que significa soportar retenciones superiores a la cuota impositiva, pues la devolución de las mismas no resarce el daño, porque la Hacienda Pública sólo paga intereses si se retrasa en la devolución, pero no por el anticipo que implican tales retenciones a devolver”.

Teniendo en cuenta que, en su genuina expresión las retenciones, como sucede con el resto de los pagos a cuenta, no deben ser sino anticipos del pago del tributo, llaman la atención los reproches que se hacen a unos ingresos tributarios que, por su propia naturaleza, tienen la vocación de temporales. De todo ello se pueden extraer unas consecuencias:

a) En primer lugar hay que señalar que la doctrina sentada por el TS es perfectamente congruente con la configuración que las leyes hacen de las retenciones y demás pagos a cuenta. Si en ellas, por ejemplo a efectos de la tipificación de las infracciones tributarias, se equiparan tales ingresos con las cuotas tributarias en sentido estricto; o si la Administración Tributaria exige el ingreso de tales pagos a cuenta incluso en momentos en que han perdido su sentido (por ejemplo, cuando ya se ha ingresado el tributo del cual son anticipo), no debe extrañar que los Tribunales exijan que su cuantía respete los mismos principios constitucionales, o que su recaudación se rodee de las mismas cautelas que se piden para el ingreso de la cuota en sentido estricto.

b) En los tiempos que corremos ha adquirido una enorme importancia precisar el momento en que se debe ingresar el tributo. Hay que observar que el TS reprocha la vulneración de los principios constitucionales fundamentalmente *porque se anticipa el pago del tributo*. Es decir, las cantidades que se ingresan al Tesoro Público no solo deben tener una cuantía adecuada para que se entiendan respetados los principios de justicia material tributaria, sino que es deber de los poderes públicos que las cantidades debidas no se exijan antes de tiempo. No es posible dejar de ver, en esta construcción, un recuerdo de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional según la cual, bajo determinadas circunstancias, las normas retroactivas tributarias pueden ser inconstitucionales por atentar contra el principio de capacidad contributiva.

c) El reproche que el TS hace a la fijación de retenciones que se reputan excesivas para la cuantía del tributo se basan en que se rompe un equilibrio económico que no se restaura con la devolución, algún tiempo después, de la cantidades indebidamente ingresadas. El propio Tribunal insinúa cual debería ser la solución: reconocer intereses de demora no desde el momento en que insta la devolución, una vez que transcurren los plazos reglamentarios establecidos para ello sin que se haya producido, sino desde el momento mismo en que las retenciones excesivas se ingresaron en el Tesoro Público.

Si tenemos en cuenta que el actual IRPF no puede ser entendido sin la existencia de las retenciones, es fácil concluir que la solución al problema planteado pasa por calcular las retenciones con mayor cuidado y por reconocer el pago de intereses desde el momento del ingreso de las retenciones indebidas. No ha sido este el camino elegido por la Hacienda Pública que, por las noticias de



que dispongo, se ha limitado ha reducir, a veces en cuantías mínimas, las retenciones anuladas por el TS. Así, las retenciones de los profesionales han pasado del 20 al 18 por ciento, y la de los administradores y demás miembros del consejos de administración del 40 al 35 por ciento. En estas condiciones, se volverán a plantear con toda seguridad las mismas controversias.

V. PRINCIPIO DE SUFICIENCIA

El artículo 31 CE hace referencia implícita al principio de suficiencia al señalar que los tributos se deben satisfacer para hacer frente a los gastos públicos. La trascendencia que tiene este principio en el IRPF lo pone de relieve el hecho de que en las discusiones sobre su estructura y perfiles se ha hecho hincapié en la necesidad de mantener sus actuales niveles de recaudación. Ahora bien, este principio, que no hace sino poner de relieve el carácter instrumental de los tributos, es muy difícil de concretar desde un punto de vista estrictamente jurídico. Basta para confirmarlo que examinemos, siquiera sea de forma breve, el sentido y contenido del principio en el artículo 142 CE, único precepto en el que aparece citado de manera expresa (con la circunstancia añadida de ser el único principio explícitamente mencionado en la ordenación constitucional de las Haciendas Locales). Ya he realizado esta análisis en otro lugar, pero conviene que me haga eco de sus aspectos más relevantes, con el objeto de dotar a mi discurso de una unidad lógica.

El constituyente tuvo presente, sin duda, al dictar el artículo 142 la secular incapacidad de los Entes Locales para hacer frente a sus gastos. Como muestra basten las palabras que se leen en la Exposición de Motivos de la L.H.L., según la cual:

«La evolución histórica de la Hacienda Local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por una insuficiencia endémica.»

La mención constitucional puede considerarse entonces, primero, como el reconocimiento de la existencia de un problema real en el ámbito de las Haciendas Locales, y después como un intento para hacerla frente. Lo que ocurre es que la propia ambigüedad del término elegido, lo escaso de su regulación e, incluso, la interpretación que del principio ha realizado el Tribunal Constitucional han convertido en vano, en mi opinión, dicho intento.

La suficiencia financiera es por demás relativa. El Diccionario de la Real Academia define el adjetivo suficiente como *«lo que es bastante para lo que se necesita»*. Por tanto, no se puede predicar la suficiencia más que por referencia a una medida o término de comparación. Es cierto que la Constitución indica que las Haciendas Locales deben ser suficientes *«para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas»*, y lo mismo puede predicarse de las Haciendas Estatal y de las CC.AA., pero esto, como ha señalado la doctrina de forma unánime, no hace sino añadir otra imprecisión a la inicial.

En efecto, las leyes establecen un gran número de funciones que pueden desarrollar el Estado, las CC.AA. y las Entidades Locales, pero buena parte de ellas son de prestación voluntaria o facultativa y, lo que es mucho más importante, las leyes no precisan, ni pueden precisar, las caracte-

rísticas esenciales de tales servicios. En estas condiciones ni es posible establecer *a priori* los servicios que deben prestar los Entes Públicos Territoriales, ni, por ende, resulta posible medir, también de forma previa, la suficiencia de los medios necesarios para poder llevarlos a cabo.

No han faltado intentos de aclarar y precisar el concepto constitucional de suficiencia financiera. El más meritorio es, desde mi punto de vista, el llevado a cabo por SIMÓN ACOSTA, precisamente al estudiar el precepto constitucional que estamos examinando. Considera este autor que el término puede ser entendido en dos sentidos diferentes: uno objetivo, cuando la suficiencia existe con independencia de la intervención de un juicio personal o subjetivo, y otro subjetivo, que depende de la idea que una persona o sujeto pueda tener de la correspondencia entre las necesidades y los medios que se utilizan para hacerlos frente.

Pues bien, según él, la suficiencia del artículo 142 de la CE debe ponerse en relación, desde el punto de vista objetivo, con algunos principios constitucionales: el de igualdad en primer lugar, según el cual es preciso procurar a todos los ciudadanos las mismas condiciones de acceso al disfrute de los bienes y servicios que constitucionalmente se consideran dignos de protección. Y el de descentralización, en segundo término, que se explicita, si lo he entendido bien, en la prohibición de suplir la suficiencia económica local mediante una intervención de las Administraciones estatales y autonómicas de tal magnitud que anule totalmente las competencias de los Entes Locales.

Desde el punto de vista subjetivo existe suficiencia, según SIMÓN ACOSTA,

«... cuando los medios económicos de que disponga el ente local, atendidas las circunstancias que puedan afectarle, permitan con una correcta gestión proporcionar a los ciudadanos el nivel cuantitativo y cualitativo de servicios públicos que deben prestarse según la opinión de quien emite el juicio».

De aquí extrae el autor tres consecuencias:

a) La suficiencia financiera no depende de la cuantía de los medios utilizados, sino de la distribución de poderes, en modo tal que se permita a los Entes Locales influir en las decisiones políticas por razón del volumen de los recursos disponibles.

b) La suficiencia debe medirse por los resultados y no por la cantidad de medios utilizados.

c) La responsabilidad de los gestores locales y la participación de los ciudadanos (es decir, añadido yo, el control político), son las claves para el logro de la suficiencia financiera.

Hay que reconocer el mérito que ha supuesto intentar someter a reglas jurídicas el término ambiguo utilizado por el legislador constitucional. También es de señalar que es difícil disentir de las afirmaciones que se han extractado. Pero, asimismo, hay que señalar que esta doctrina a la vez que despeja algunas dudas, hace nacer otras no menos difíciles de solucionar y que terminan por acentuar el carácter inasible del principio.

Si analizamos el aspecto objetivo de la cuestión, no podemos por menos de señalar que, según el Tribunal Constitucional, la igualdad no significa identidad, y que el trato diferente de situaciones aparentemente iguales puede aceptarse desde la perspectiva constitucional si está basada en criterios racionales (por todas, la Sentencia 90/1993, de 15 de marzo). En el acceso a los bienes y derechos protegidos constitucionalmente no es difícil encontrar ejemplos en que se justificarán diferencias entre los españoles (por ejemplo, la insularidad).



La alusión al principio de descentralización plantea también algunas incógnitas. Dejando de lado el supuesto de anulación total de las competencias locales, más escolástico que real, es difícil imaginar cuando el vaciamiento de tales competencias podría conculcar el principio de suficiencia, teniendo en cuenta que incluso la distribución competencial establecida en la Constitución entre las distintas Administraciones territoriales es abierta y no cerrada.

También desde la perspectiva subjetiva se plantean algunas dudas: ¿cuál es el volumen de recursos de que deben disponer los Entes Públicos para poder influir con su voluntad en la prestación de los servicios públicos? ¿Cómo se miden los resultados en la gestión de los bienes y servicios públicos?

Está claro que la responsabilidad de los gestores públicos y el control de los ciudadanos coadyuvan a que los recursos públicos se dediquen, de manera eficiente, al ejercicio de las funciones encomendadas por las leyes a los Entes Públicos. Pero debe convenirse que con ello se avanza muy poco en la fijación del concepto de suficiencia financiera y en la determinación de reglas jurídicas válidas y precisas que determinen, ante situaciones concretas, su alcance y contenido. Tampoco el Tribunal Constitucional ha resuelto las dudas y problemas que plantea la interpretación de lo que se quiere indicar con el concepto de suficiencia financiera. Si se me permite la expresión, el Tribunal ha realizado sobre este particular afirmaciones obvias y lugares comunes (posiblemente porque no se puede hacer otra cosa). En efecto, en la Sentencia 96/1990, de 24 de mayo, se dice que el artículo 142 de la Constitución

«... no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económica financiera en el sentido de que dispongan de medios propios patrimoniales y tributarios suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios».

Es necesario convenir que con afirmaciones como ésta, y con otras similares, se avanza muy poco en la configuración constitucional de la suficiencia financiera. Y se avanza muy poco porque, en mi opinión, muy poco se puede extraer, desde el punto de vista operativo, del mandato constitucional que, en último término, no pasa de ser un precepto lleno de buena voluntad.

Entiendo que sólo puede derivarse una consecuencia del principio de suficiencia financiera: se encuentra constitucionalmente protegido el desempeño de las funciones que comportan los servicios de prestación obligatoria para los Entes Públicos (recuérdese, sobre este particular, la problemática planteada respecto de la cobertura pública de las pensiones). Pero incluso esta afirmación está llena de relativismo: no se puede decir nada, o muy poco, del modo en que se prestan esos servicios obligatorios, y, además, la fijación de estos servicios se hace por la legislación ordinaria que, por tanto, es contingente, con lo que las modificaciones, que las ha habido y las habrá porque las necesidades colectivas son cambiantes, comportarán necesariamente la modificación del contenido del principio de suficiencia financiera.

VI. PRINCIPIO DE EFICIENCIA

Esta Ponencia se está extendiendo más de lo que hubiera querido, pero no quiero terminar sin aludir a un principio que ya he mencionado antes (por ejemplo, para buscar anclaje constitucional a ciertas diferencias de trato entre las diversas clases de renta). Me estoy refiriendo al principio

de eficiencia, mencionado expresamente en la CE. Por otra parte, este principio ha estado presente en las discusiones sobre la reforma del IRPF.

Este principio debe ponerse en relación con la simplicidad en la gestión del impuesto. Hay que empezar por decir algunas cosas obvias:

La primera que la gestión de un tributo como el que estamos examinando resulta necesariamente compleja por la complejidad misma (valga la redundancia) de la realidad económica sobre la que se establece, y por la cantidad de personas a las que resulta de aplicación. La experiencia de la gestión en otros países de nuestro entorno pone relieve que este es un problema común, aunque poco consuelo podamos encontrar en ello.

En segundo término, hay que señalar que ciertas características de las normas que regulan el tributo contribuyen, a veces de manera decisiva, a complicar su gestión. Entre ellas deben destacarse la técnica legislativa empleada, en muchas ocasiones menos depurada de lo que sería de desear, y sobre todo su contingencia. Es difícil cumplir unas normas que varían con gran rapidez (hay algunas que ni siquiera están vigentes durante un año completo).

Estas circunstancias se agravan por el hecho de que la gestión del IRPF se ha encomendado, casi en exclusiva, a los contribuyentes y a las personas que mantienen relaciones económicas con ellos (retenedores, Entidades financieras, etc.). Ya he señalado en otro lugar que lo normal es que la gestión, entendida como el conjunto de actuaciones tendentes a la liquidación e ingreso del tributo, se inicie, se instruya y finalice sin intervención de ningún órgano público. La intervención de éstos ha pasado de ser una cuestión fisiológica, si se me permite este símil médico, a convertirse en una actuación patológica. O, si se utilizan categorías del Derecho Administrativo, tal intervención resulta ser, en la inmensa mayoría de los casos, una actuación de policía.

No tiene sentido que en este momento me detenga a estudiar las causas y las consecuencias de este fenómeno, pero sí que conviene hacer alguna alusión a un aspecto concreto: la limitación de los supuestos de aplicación de la obligación de declarar y autoliquidar.

La introducción en España del IRPF produjo, entre otras consecuencias, la aparición en nuestro ordenamiento de tributos de aplicación masiva. De unos cientos de miles de declaraciones en tiempos de la vigencia del denominado, con una cierta pomposidad, Impuesto *general* sobre la renta, se pasó a decenas de millones de declaraciones. Se puede decir que con ello muchos españoles descubrieron literalmente la existencia de los tributos y de una Administración tributaria.

Ciertas circunstancias, como el incremento de la denominada presión fiscal indirecta, o la constatación de que buena parte de los contribuyentes presentaban características comunes (unas rentas del trabajo, pagadas en muchos casos por una sola persona; una vivienda, que normalmente era el domicilio familiar; y unas rentas del capital mobiliario modestas), llevaron a los responsables de la Hacienda Pública al convencimiento de que era posible y, sobre todo, necesario, la simplificación de la gestión del IRPF.

Con tan plausibles objetivos, como se sabe, la actual normativa ha limitado la obligación de declarar y liquidar el tributo, aunque según parece, el éxito de la medida no ha sido tan grande como se esperaba. Esta decisión., que no puede ser estudiada con detalle, nos sugiere una serie de reflexiones:

a) En primer lugar no se ha resuelto satisfactoriamente la situación de los sujetos que, sin obligación de declarar, discrepan de la aplicación que se les ha hecho del IRPF. La normativa, en



un intento de separar incluso semánticamente, los cauces de relación entre los contribuyentes y la Administración (llevado a cabo normalmente a través de las declaraciones), ha establecido unas denominadas *comunicaciones*, pero su régimen jurídico aparece tan desvaído y falto de concreción que ha terminado por incrementar de nuevo la utilización de las declaraciones, cauce que siempre tienen abierto los contribuyentes.

b) En segundo término, debemos plantearnos la cuestión de nuevo desde una perspectiva formal. Acabo de señalar que la introducción del IRPF en nuestro ordenamiento provocó que muchos ciudadanos descubrieran la Hacienda Pública y sintieran, aunque fuera con dolor, que ellos también contribuían al sostenimiento de los gastos públicos. La declaración del impuesto se ha llegado a convertir así en un rito, de cumplimiento anual como el de ciertas obligaciones religiosas, que forma parte de la vida ciudadana. De acuerdo con un sector de la doctrina, me parece plausible que esta costumbre, consustancial con la vida democrática, perviva. Por ello las limitaciones deben establecerse para supuestos muy concretos y justificados, pero no con el carácter general que se le ha querido dar. Por otro lado, esta idea de *hacer visible* la obligación de contribuir no es nueva: por ejemplo constituye la esencia de la tan mentada corresponsabilidad fiscal de las CC.AA.

VII. CONCLUSIONES

No soy muy amigo de conclusiones. En primer lugar sirven para que apenas se preste atención a lo que se ha expuesto con anterioridad y, en segundo término, lo que tiene mayor importancia, convierte en afirmaciones rotundas lo que, al estudiarse con mayor detalle, está lleno de cautelas y vacilaciones. Pero es cierto que las conclusiones pueden ser útiles para dar unidad a lo que, muchas veces de forma un tanto deslavazada, se ha examinado. Con este carácter deben entenderse las que realizo a continuación que, por otra parte, son muy pocas.

En primer lugar, el necesario sometimiento de la regulación del IRPF al *principio de generalidad* no impide que puedan establecerse diferencias entre los sujetos pasivos, por ejemplo entre los residentes y no residentes en España, o entre los españoles por razón de su domicilio. Ahora bien, por lo que respecta a los primeros, hay que tener en cuenta que existen unos no residentes que no lo son tanto, los que se encuentran en la UE. Para ellos, las discriminaciones deben respetar las normas comunitarias, por otra parte suficientemente conocidas (libre circulación de personas, bienes y capitales).

Por lo que se refiere al segundo aspecto, no parece que las diferencias de gravamen que pueden derivarse de la asunción de autonomía normativa en el IRPF por parte de las CC.AA. atenten contra el mismo principio, siempre que las diferencias no sean de tal entidad que afecten al deber mismo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El *principio de igualdad* debe ser tenido en cuenta a la hora de normar el IRPF. La influencia de este principio se deja sentir en el tratamiento de los matrimonios y en las discriminaciones entre los distintos tipos de renta. Por lo que se refiere a la primera cuestión, el legislador ha tomado decidido partido por la tributación individual. Sin embargo, en mi opinión, la opción de la tributación conjunta obligatoria de los miembros de las unidades familiares no atenta necesariamente contra este principio, siempre naturalmente que se arbitren mecanismos que eviten la discriminación de tales

unidades. De este modo, se resolverían algunos problemas que plantea la normativa actual, como la atribución de renta entre los cónyuges, o la dificultad de luchar contra el establecimiento de regímenes patrimoniales *de conveniencia*. Por otro lado, es preciso reconocer la existencia de las denominadas uniones de hecho y otorgarles un régimen similar, sino idéntico, al que tienen los matrimonios convencionales.

En cuanto a las discriminaciones en el tratamiento de las diferentes clases de rentas, hay que señalar que, en mi opinión, son admisibles, desde una perspectiva constitucional, las que se basen en su diferente naturaleza, las que supongan un tratamiento favorable que compense los perjuicios que provocan para algunas (sobre todo las de trabajo) la situación económica y social actual. En cuanto al resto de las discriminaciones, que tienen un acusado pragmatismo, algunas pueden encontrar también acomodo en principios constitucionales como el de eficiencia.

Los *principios de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad* deben informar, no cabe duda de ello, la regulación del IRPF. su concreción, empero, no resulta sencilla porque depende en buena medida de las convicciones sociales y políticas imperantes en cada momento. Sí que es posible realizar algunas afirmaciones sobre el particular.

En primer término, hay que señalar que la fijación de los mínimos exentos por parte de la normativa actual no plantea reproches de inconstitucionalidad. Ahora bien, su formulación un tanto solemne puede plantear problemas a la hora de fijar su cuantía, por cuanto no guarda relación con otras cantidades a las que el ordenamiento vigente otorga también el carácter de renta indisponible (salarios y pensiones mínimas, o cantidades no susceptibles de embargo, por ejemplo).

En cuanto a la estructura de los tipos de gravamen se ha abierto una discusión respecto de la posibilidad de establecer un tipo único. Una medida de este tipo, naturalmente ligada al reconocimiento de un mínimo exento de una cierta importancia, no me parece que sea *per se* inconstitucional. Con ello se resolverían algunos problemas, como la simplificación de la gestión del tributo y la *emigración* de las rentas hacia tributos cercanos.

Ahora bien, el tipo único tiene serios inconvenientes. Ante todo, que en las condiciones actuales no parece que sea posible cumplir todos los objetivos que persigue (rebajar el tributo, conseguir una mayor progresividad y hace más fácil su gestión). Además, no parece que una política de tipos de gravamen deba ser el instrumento primordial en la lucha contra la *elusión* tributaria (si fuera así, lo mejor sería hacer desaparecer el tributo mismo, aunque esto sea utópico). Pero, sobre todo, parece conveniente, en las actuales condiciones políticas y sociales, que la progresividad del impuesto sobre la renta se haga visible a través de una tarifa múltiple de tipos de gravamen (aunque tenga pocos tramos).

En cuanto a los tipos máximos, no parece que los del IRPF planteen problemas de constitucionalidad, sobre todo cuando se acepta por todos que en el futuro disminuirán. Son algunos de los tipos de retenciones en la fuente los que están planteando, según entiende el Tribunal Supremo, problemas de acomodación a los principios que estamos examinando. Esta circunstancia no deja de ser una consecuencia necesaria de su configuración normativa equivalente al de la cuota tributaria en sentido estricto. Dejando de lado los problemas técnicos apuntados por el Tribunal Supremo, lo que se reprocha a tales retenciones es que suponen una anticipación del tributo, sin por ello se resarza a los ciudadanos que, a la postre no debían pagar el tributo. La solución puede ser el reconocimiento de intereses de demora desde el momento en que se soportaron las retenciones que se han revelado excesivas.



En cuanto el *principio de suficiencia financiera*, presente en buena parte de las discusiones habidas sobre la reforma del IRPF, debo dejar constancia de su dificultad de aprehensión desde un punto de vista estrictamente jurídico, lo que le convierte en escasamente operativo.

En fin, *la eficiencia* debe ser también uno de los principios claves de la reforma del IRPF. Lo que se avance en este camino redundará en una mejor aceptación social del tributo. En la regulación actual, debe ser objeto de crítica la limitación de la obligación de declarar, por la confusa regulación de los supuestos en que se plantean controversias sobre el tributo satisfecho por las personas que no ha tenido obligación de presentar una declaración formal en este impuesto. Pero, sobre todo, porque no puede perderse el hábito democrático que supone la declaración del IRPF, momento a través del cual se hace *visible* para la inmensa mayoría de los ciudadanos la obligación que sanciona el artículo 31,1 de nuestra Constitución.