

# El Principio de Igualdad Tributaria

JOSÉ ENRIQUE DE MOYA ROMERO  
Universidad de Jaén

Una ciencia es un conjunto de verdades expresadas coherentemente, en forma ordenada, constituyendo o formando un sistema en el que se apoya cada verdad en otras anteriores hasta llegar así a los principios o causas de carácter axiomático en las que el mismo se fundamenta.

Son pues los principios, un elemento esencial cuando se trata de definir una ciencia. Así pues, uno de los requisitos necesarios para determinar si hay o no autonomía científica, es la existencia de principios generales propios<sup>(1)</sup>. Es aquí, donde podemos situar, los llamados *principios constitucionales financieros*, ya que la relación entre la Hacienda Pública y el Derecho Constitucional expresa un problema puesto de manifiesto en el conjunto de las Constituciones: **la protección de las libertades públicas frente al poder financiero del Estado**, entendiendo que las Constituciones intentan establecer un orden humanamente digno de la vida en común, por un plazo lo más largo posible. Y es posible, en el campo de la Hacienda Pública, en palabras de VOGEL, «*un orden humano, la libertad y la justicia.*»<sup>(2)</sup>

Considerando el derecho como ciencia, y el derecho financiero como una rama jurídica con autonomía científica propia, se hace necesario determinar

cuáles son sus principios, porque negar la existencia y posterior aplicación de estos principios al ámbito del ordenamiento jurídico, llamado derecho financiero, sería como negar la propia existencia del mismo.<sup>(3)</sup>

Así pues, es obvio que la propia normativa jurídico financiera, debe recoger, expresar y reflejar, la idea de justicia<sup>(4)</sup>, que teoriza el legislador, referida a la actividad financiera. La norma jurídica tiene como misión, el concretar, cómo se entiende por el legislador esa idea de justicia, revestida de su aplicación concreta al ámbito financiero.

La propia Constitución Española en su contenido se pronuncia acerca de como debe ser entendida dicha idea de justicia tributaria.<sup>(5)</sup>

La norma constitucional recoge en su contenido, la presencia de las tres teorías que tratan de justificar y aplicar el *reparto justo de la carga tributaria, en la búsqueda de una aplicación efectiva de la igualdad tributaria.*

En primer lugar podemos aludir a la llamada *teoría del beneficio*, entendida como teoría que afirma que cada individuo ha de pagar como tributo, una cantidad proporcional a la utilidad que deriva de las prestaciones que recibe del Estado.<sup>(6)</sup>

<sup>(1)</sup> Ferreiro Lapatz, J.J. «Curso de Derecho Financiero Español». Ed. Marcial Pons. Madrid. 1996. Última Edición.

<sup>(2)</sup> Vogel, Karl. "La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional." Revista de Hacienda Pública Española. n.º 59. 1.979. Págs. 19 y 23.

<sup>(3)</sup> El Derecho Financiero es una disciplina jurídica que goza de autonomía porque dispone de un contenido material propio. Tres razones avalan la autonomía del Derecho Financiero.

a) El Derecho Financiero regula un aspecto de la realidad social bien acotado, este aspecto viene constituido por la actividad financiera, entendida esta como el objeto de estudio del Derecho Financiero.

b) El Derecho Financiero está constituido por un conjunto de normas y relaciones homogéneas. Esta afirmación no ha estado exenta de polémica doctrinal.

c) El Derecho Financiero tiene unos principios generales propios y peculiares inspiradores de sus normas, que vienen dados por criterios de justicia, que guían la distribución y el empleo de la riqueza para el logro de ciertos fines comunitarios.

<sup>(4)</sup> Frente al derecho natural del Estado, a establecer tributos se en-

cuenta el deber material de pagarlos. El llamado *deber natural de contribuir*.

(5) El artículo 31 de la Constitución Española establece que *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio."*

(6) Pensemos en la afirmación del profesor Vicente Arche, de que *"es correcto calificar el deber de contribuir como deber cívico-político."* Homaje al Profesor Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1.975.

(7) Es éste un deber general que se encuentra plasmado positivamente en algunos textos constitucionales. Así, la Constitución Española de 1.845, disponía en su artículo 6 que: *"Todo español está obligado ... a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado."*

(8) Ley 230 / 1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria.

Así, sobre la base de esta teoría, que se apoya en un pensamiento liberal económico **los tributos deben acomodarse lo más posible a un precio pagado en un mercado de libre concurrencia.**

La segunda teoría responde a la idea de *capacidad económica*<sup>(5)</sup>, basada dicha idea, en la distinción entre necesidades indivisibles y necesidades divisibles.

Entendemos por necesidades indivisibles, aquellas en las que no se puede precisar o determinar, la ventaja o utilidad, que cada ciudadano, individualmente considerado, obtiene al ser satisfecha, esto es se pone de manifiesto el inconveniente de individualizar, el beneficio obtenido por cada ciudadano en la prestación de dicho servicio, pensemos por ejemplo en las inversiones realizadas por la Administración en materia medioambiental.

Sin embargo, las necesidades públicas divisibles, como su propia denominación indica son aquellas que sí permiten individualizar, la ventaja o utilidad, que se obtiene por el ciudadano, en la prestación del servicio, como por ejemplo ocurre en materia de sanidad pública.

Sobre la base de esta distinción - necesidades públicas divisibles e indivisibles-, se acepta y asume, por parte de quienes defienden esta teoría, que al menos para sufragar el coste de las llamadas *necesidades públicas indivisibles*, el conjunto de los ciudadanos contribuyan proporcionalmente y de acuerdo a su capacidad económica al sostenimiento de los gastos derivados de la prestación de dichas necesidades, puesto que redundan en beneficio de la colectividad y del interés general.

En último lugar, debemos citar, la llamada teoría del sacrificio, entendida dicha teoría, en el sentido de que todos los individuos de una comunidad deben ser iguales a la hora de soportar el peso de los tributos; de acuerdo con ella, los impuestos (categoría tributaria regulada en el artículo 26 de la Ley General Tributaria)<sup>(8)</sup>, deben repartirse de tal for-

ma que todos los individuos sufran un sacrificio igual.

A ello, hay que añadir la llamada acepción proporcional de la teoría del sacrificio, en el sentido de que la aludida igualdad no puede ser una *igualdad numérica o igualdad aritmética*, ya que si todos han de pagar la misma cuantía como tributo, es obvio que la carga tributaria, sería mucho mayor para quien tiene poco que para quien tiene mucho.

Por tanto, ha de tratarse, *no de que cada individuo pague la misma cuantía o cantidad, sino de que cada individuo pague una cantidad que determine en él, un sacrificio igual al que sufren los demás.*

Sobre la base de ello, es la propia Constitución Española, tal y como hemos citado anteriormente, la que delimita la aplicación de la justicia, al ámbito tributario, entendiéndose la aplicación de dicha justicia tributaria financiera, como eje de los diversos y múltiples institutos financieros.

No abundan o no han sido demasiados los precedentes que sobre la igualdad tributaria podemos formular. No obstante, puede entenderse como expresión más o menos sinónima de la igualdad tributaria la acepción *"sin distinción alguna"*, empleada por el artículo 8 de la Constitución de Cádiz de 1.812, y también el mandato del artículo 13 de la Declaración Francesa de 1.789 de que *"la Constitución común fuese igualmente repartida entre todos los ciudadanos"*.

No podemos dejar de negar, la estrecha conexión que se produce y establece, entre el principio de igualdad tributaria y el principio igualmente constitucional de generalidad (establecido y consagrado por nuestra Carta Magna al emplear la expresión *"Todos contribuirán..."*).

Ambos principios -igualdad y generalidad- deben ser entendidos de la siguiente forma: "todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados".

A nuestro juicio dicha afirmación debe ser matizada y en consecuencia explicada.

Volvemos a reiterar, que con ello, no se puede pretender que todos y cada uno de los ciudadanos deban pagar la misma cantidad en materia de tributos, porque esa idea probablemente, daría lugar o derivaría en un sistema tributario injusto al no respetar un principio de ineludible aplicación en la esfera tributaria, como es el principio de capacidad económica.<sup>(9)</sup>

Es este argumento, el que nos lleva a afirmar, que el principio de igualdad deba ser puesto en íntima y estrecha conexión con el principio de capacidad económica.<sup>(10)</sup>

Ha sido también el propio Tribunal Constitucional el que en relación con el principio de capacidad económica ha establecido en su sentencia 150/90 que "la capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra".

Por lo tanto, todos son iguales para la ley, a la hora de implantar tributos, pero, naturalmente, la igualdad exige un trato igual a los iguales, o sea a los de igual capacidad económica, y un trato desigual a los desiguales, esto es a los de desigual capacidad económica.<sup>(11)</sup> sólo así se puede conseguir la efectiva igualdad tributaria, que como principio aplicable al ámbito del derecho financiero consagra nuestra Carta Magna en su artículo 31 de su texto.

En consecuencia el principio de igualdad tributaria demanda o requiere una igualdad de reparto de la carga fiscal, para el sostenimiento del gasto público<sup>(12)</sup>, que

conlleve a la satisfacción de las necesidades públicas, de ahí que a desiguales niveles de capacidad económica o sea de capacidad de trato fiscal, y esa desigualdad no significa, ni puede representar en modo alguno «discriminación», sino más bien, que esta diversidad se acomoda a las exigencias impuestas por la normativa constitucional y concretadas en el principio de igualdad.

Tal y como ha puesto de manifiesto nuestro máximo intérprete constitucional, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 221/92 «la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos (artículo 9.1 de la Constitución), como a los ciudadanos, e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria».

Todo ello nos debe llevar a la aplicación del llamado principio de equidad tributaria, cumpliéndose este cuando la carga fiscal se distribuye con arreglo a la capacidad económica de cada contribuyente.

Aquí, debemos observar, que este criterio o principio supone o representa el abandono de otro gran criterio elaborado por la doctrina financiera de distribución de la carga tributaria, el del beneficio, al que hemos aludido con anterioridad, y que en síntesis postulaba que los impuestos se distribuyesen tomando en consideración los beneficios que cada uno recibía del Estado.

En suma la equidad tributaria y por ende la igualdad tributaria, deben ser entendidas en cuanto proyección de justicia en la distribución de los tributos, fundamentalmente de los impuestos.

<sup>(9)</sup> La capacidad económica tiene dos manifestaciones a las que corresponden dos funciones distintas. Debemos distinguir entre capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa. La primera marca la línea divisoria entre los que deben ser llamados a contribuir y los que deben ser exonerados de esta obligación, por tener unas posibilidades económicas tan limitadas, que no pueden ser privados de parte de ellas sin obligarles a desatender sus necesidades más perentorias.

Es esta situación, la que justifica, la existencia de mínimos exentos, en la tributación sobre la renta, por debajo de los cuales no existe la obligación de contribuir. Obligar a hacerlo a los que no llegan a este límite, a los que en definitiva, no tienen capacidad contributiva, sería imponerles un sacrificio excesivo.

Sólo desde esta perspectiva, los mínimos exentos, constituyen un elemento indispensable para la equidad; son además un factor importante del principio de progresividad aplicable al sistema tributario.

<sup>(10)</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 27/81, establece que "El artículo 31 de la Constitución Española, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sitúa esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad."

<sup>(11)</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de Mayo de 1981 nos indica que "No existe un mandato de igualdad absoluta que obligue en todo caso al tratamiento igual de los supuestos iguales, pues ello sería contrario a la propia dinámica jurídica, que se manifiesta no sólo en una modificación normativa, sino también en una razonable evolución en la interpretación y aplicación de la legalidad concreta, en un cambio de criterio que legitima las diferencias de tratamiento."

<sup>(12)</sup> El art. 31.2 de la Constitución Española establece: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía."