

DERECHO CONSTITUCIONAL Y DERECHO FINANCIERO

JUAN RAMALLO MASSANET

Catedrático de Derecho financiero y tributario

SUMARIO: I. La Constitución y la actividad financiera en el ordenamiento jurídico. II. La disgregación del Derecho financiero en el Derecho constitucional y en el Derecho administrativo. La primera doctrina austríaca y sus repercusiones. III. La Constitución como marco de los criterios para el reparto de la carga tributaria. A) Los principios de capacidad económica e igualdad. a) La Constitución alemana de Weimar de 11 de agosto de 1919. b) La posición del prof. PALAO: la igualdad como interdicción de la arbitrariedad. B) Revisión (por GIARDINA Y MAFFEZZONI) de la teoría causalista de GRIZIOTTI. Capacidad contributiva y capacidad económica y su incidencia en la proporcionalidad o progresividad del tributo. C) Conclusión.

I. LA CONSTITUCION Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO

Si entendemos por ordenamiento jurídico, abreviadamente, el conjunto de normas —de distinto rango y origen— que regulan el conjunto de fenómenos que, a juicio de un grupo social organizado, son colectivamente relevantes, nos encontramos que en este acervo se hallan tanto la Constitución de un país como la actividad de los entes públicos encaminada a la obtención de recursos con los que hacer frente a los gastos públicos necesarios para crear y mantener los servicios públicos oportunos con la finalidad de satisfacer, con ellos, las necesidades colectivas. Así pues, desde la perspectiva jurídica tendremos —por lo menos convencional o didácticamente y sin entrar ahora, ni por asomo, en análisis y problemas de autonomías científicas— un Derecho constitucional, es decir el Derecho que disciplina el fenómeno Constitución, y el Derecho financiero, es decir, por su parte, el Derecho que disciplina la actividad antes sumariamente descrita.

Planteadas así las cosas, hay que señalar inmediatamente, con todo, que la relación del Derecho financiero con el constitucional no ha

sido siempre entendida del mismo modo. Ello se ha debido, entre otros factores, a la consideración que de la Constitución y del Derecho constitucional se ha hecho, bien analizados desde el punto de vista del Derecho administrativo, bien desde la totalidad del ordenamiento jurídico y —como indudable herencia kelseniana— colocado a la cabecera del mismo.

Para O. MAYER —según expone en la introducción a su *Derecho Administrativo alemán*— “la administración es la actividad del Estado para el cumplimiento de sus fines. Así entendida, es lo opuesto de la Constitución que no hace más que preparar esta acción: la administración significa la formación de la potencia soberana mediante la cual el Estado se capacita para obrar” (1). Enfocada de tal modo la Constitución, en ella se establece el marco de actuación de las distintas actividades del Estado: administrativa, judicial, legislativa; y, por lo que respecta al Derecho financiero, en la Constitución se encontrará un mayor o menor número de disposiciones que regulen la actividad estatal (y, principalmente, la administrativa y la legislativa) en orden a los ingresos y gastos públicos. Fue la doctrina alemana la que elaboró esta distinción dentro del Estado con el fin de encontrar un concepto para el Derecho administrativo: “La administración, dice MOHL, es el conjunto de actos y resoluciones destinados a aplicar a los casos concretos el contenido de la Constitución y a dirigir, conforme a ella, la vida entera del Estado. La Constitución es, pues, el fundamento, el principio, lo que está fijo y permanente; la Administración indica lo que se mueve y cambia, lo que es actual y concreto” (2).

La Constitución, además de establecer la organización del Estado en el sentido apuntado, contiene también directrices materiales para la actuación legislativa, administrativa y judicial del mismo. Los principios constitucionales equivalen a un verdadero programa, cuya realización corresponderá a los órganos titulares de las diversas actividades estatales, y que se comporta como techo y amparo de la vida jurídica de una co-

(1) Redacción que coincide prácticamente con la del art. 1. de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de Julio de 1957, al decir: “La Administración del Estado, constituida por órganos jerárquicamente ordenados, actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única”. La actual Constitución española de 1978, en su art. 103. 1 establece que “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”.

(2) Citado por ORLANDO —importador y reelaborador de la doctrina alemana en Italia— en *Principi di Diritto Amministrativo*, Firenze, 1891, pág. 1. Trad. cast. de Alvaro RODRIGUEZ BEREIJO. Edit. Inst. Est. Admon. Local. Madrid, 1978.

munidad política. Vista la Constitución desde este ángulo, de ella depende todo el ordenamiento jurídico que, recíprocamente, debe acomodarse a ella tanto en el momento de ser creado por el legislador como de ser aplicado por los particulares y por la Administración, como de ser contrastados ambos por el juez. Sin desconocer la diferencia entre los llamados principios generales del Derecho y los principios constitucionales de un ordenamiento jurídico, sí que debe reiterarse su relación existente con independencia del régimen político vigente en un país y en un momento histórico concreto (3).

II. LA DISGREGACION DEL DERECHO FINANCIERO EN EL DERECHO CONSTITUCIONAL Y EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO. LA PRIMERA DOCTRINA AUSTRIACA Y SUS REPERCUSIONES.

Es en el primero de los dos aspectos expuestos en el que la primera doctrina austríaca del Derecho financiero se desarrolló. MYRBACH-RHEINFELD, en primer lugar, no se limitó a definir el Derecho financiero “como aquella parte del Derecho público positivo que tiene por objeto la regulación de las finanzas de las Corporaciones públicas (Estado y Corporaciones que, dentro de él, gozan de la autoadministración)” (4) sino que, a continuación, distinguió el Derecho constitucional financiero del Derecho administrativo financiero. La parte del Derecho financiero en sentido jurídico que pertenece al Derecho constitucional está compuesto por las normas que pertenecen a este Derecho, mientras que, por el contrario, el Derecho administrativo financiero está compuesto por las normas que pertenecen al Derecho administrativo. Al primero de estos Derechos apenas le dedica MYRBACH-RHEINFELD tres páginas de su obra, y en ellas se refiere únicamente al problema del Presupuesto y del

(3) FERNANDEZ-CARVAJAL, refiriéndose al régimen político español anterior a la Constitución de 1978 y, concretamente, a la Ley de Principios del Movimiento Nacional de 1958, afirmaba que “las decisiones políticas básicas aparecen configuradas aquí precisamente como principios, con lo cual queda establecida una fecunda conexión entre lo político y lo jurídico ya que la expresión nos remite a los principios generales del Derecho”, *La Constitución Española*. Madrid, 2ª edic. 1969, pág. 19. Para GARCIA DE ENTERRIA, los principios generales son los principios institucionales, los cuales expresan, a través de la conversión técnica correspondiente, el orden de valores propio del Derecho natural o del orden político, ver *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho en el Derecho administrativo*, en Rev. Admón. Públ. 40 (1963), pág. 221. Para Matías CORTES “es mejor hablar de principios constitucionales del sistema tributario que de principios generales del ordenamiento tributario”, en Sem. Est. Der. Fin. 16 (1968), pág. 93.

(4) MYRBACH-RHEINFELD, F.: *Grundriss des Finanzrechts*. Leipzig, 1906, pág. 9.

consentimiento de los tributos por la representación popular (5). Todo el resto se dedica al Derecho administrativo financiero, es decir a las normas de Derecho administrativo que se refieren a los ingresos y gastos públicos.

Este antiguo profesor de Economía Política en la Universidad de Innsbruck dio un buen paso en favor del Derecho financiero con su *Grundriss des Finanzrechts*, pero creo que, junto a los méritos de su obra, mucho ayudó a su fama y difusión el acierto del título dado a la misma. El Derecho financiero, para este autor, no deja de ser el resultado de sumar los preceptos que en el Derecho constitucional y en el Derecho administrativo hacen referencia a las finanzas públicas.

En igual sentido construyó el Derecho financiero el que podemos considerar sucesor de MYRBACH-RHEINFELD en Austria: Otto WITTSCHIEBEN. Entiende este autor que el Derecho financiero es el “conjunto de normas jurídicas según las cuales se cubren las necesidades de las Corporaciones públicas de un Estado” (6), y señala que los preceptos de este Derecho están contenidos parte en el Derecho constitucional y parte en el Derecho administrativo; ambos campos del Derecho, el Derecho constitucional financiero y el Derecho administrativo financiero, afirma (7), se han convertido en partes autónomas dentro de las dos grandes disciplinas: el Derecho constitucional y el Derecho administrativo.

Lo que WITTSCHIEBEN considera como objeto de ambas ramas del Derecho financiero se acomoda a la distinción anteriormente expuesta entre Constitución y administración.

El Derecho constitucional financiero tiene por objeto la exposición de los principios por los que debe regirse la elaboración del Derecho en temas financieros y la definición de los factores a tomar en cuenta para llevar a cabo la construcción del ordenamiento jurídico-financiero. Más concretamente este autor lo resume en cuatro puntos:

1º) Determinación del poder público del Estado y de las demás Corporaciones públicas inferiores en cuanto a la legislación, administración y justicia financiera.

(5) MYRBACH-RHEINFELD, F.: *Grundriss* cit., pág. 17-19.

(6) WITTSCHIEBEN, O.: *Grundriss des österreichischen Finanzrechtes*. Graz, 1937, pág. 1. Este libro fue la 2ª edición de *Das Österreichische Finanzrecht*. Graz, 1926.

(7) WITTSCHIEBEN, O.: *Grundriss*. Cit., págs. 4 - 5.

2º) Creación de medidas de seguridad contra las arbitrariedades que se puedan cometer en la esfera privada de los particulares.

3º) Regulación de las relaciones financieras de las distintas Corporaciones públicas entre sí.

4º) El Derecho constitucional financiero austríaco se basa en el principio de que las cargas públicas sólo pueden ser exigidas en base a una ley.

Por lo que se refiere al Derecho administrativo financiero, señala que este Derecho, al igual que el Derecho administrativo, “se encuentra también anclado en la Constitución y regula la continua y planificada actividad de las Corporaciones coactivas para asegurar y cubrir sus necesidades económico financieras”.

Esta distinción parecía tan importante en aquellos momentos que LIPPERT (8) al definir el Derecho financiero como “el conjunto de todas aquellas normas del Derecho público que regulan las relaciones entre los Estados dotados de soberanía financiera y los círculos de personas y ámbito territorial sometidos a él”, sin hacer referencia a la citada distinción y construir un concepto central básico del Derecho financiero, cosechó un buen número de críticas (9).

También en Suiza se siguió esta orientación, como se demuestra en uno de los pocos trabajos dedicados al Derecho financiero. Así, para SCHAERR (10) “las normas del Derecho financiero pueden estar contenidas en la Constitución, Derecho constitucional, o en leyes especiales o normas reglamentarias, es decir, Derecho administrativo”. BLUMENSTEIN, sin embargo, al no considerar el Derecho financiero como disciplina —e incluso el Derecho tributario, según es sabido, como una parte del Derecho administrativo (11)— únicamente ha hablado, en alguna ocasión, del Derecho administrativo financiero, entendiendo que el mismo “regula la fijación y utilización de los recursos financieros como fenómeno global (Derecho administrativo financiero material), y las institu-

(8) LIPPERT: *Internationales Finanzrecht*. Triest, Wien, Leipzig. 1912. pág. 11.

(9) Por ejemplo la de Karl NEUMAYER: *Internationales Finanzrecht*, en *Zeitschrift für internationales Recht* (1915), pág. 186.

(10) SCHAERR, A.: *Das Finanzrecht des Kantons, Zürich*, 1933, pág. 11. Este trabajo por toda división dos apartados, dedicado el primero al Derecho constitucional financiero (págs. 14 - 49) y el segundo al Derecho administrativo financiero (págs. 50 - 128).

(11) Véase por todas las ocasiones en que BLUMENSTEIN, E. ha mantenido esta opinión: *System des Steuersrechts*. Zürich, 3ª edic. 1971, pág. 10.

ciones de procedimiento que sirven para el control y garantía del legítimo destino de los recursos financieros (Derecho administrativo financiero formal)” (12). Ante ello puede pensarse que este Derecho administrativo financiero de BLUMENSTEIN no es equivalente y no se corresponde con el Derecho administrativo financiero de MYRBACH-RHEINFELD, sino que para el profesor de Berna el Derecho financiero era parte del Derecho administrativo: es el *Orden jurídico de la Economía de las Finanzas*, según reza el título de su colaboración en el Tratado de Finanzas de GERLOFF y NEUMARK, y con el que se quiere expresar la relación existente entre el orden jurídico y la Hacienda Pública en una comunidad política regida por el principio del Estado de Derecho.

En Alemania, esta concepción dual del Derecho financiero, formado en base a preceptos del Derecho constitucional y del Derecho administrativo, no fue desarrollada, lo cual no quiere decir que no se recogiese por los autores que, sin embargo, se dedicaron fundamentalmente al estudio del Derecho tributario. “El Derecho financiero —dice WALDECKER (13)— pertenece en su parte jurídico constitucional al Derecho constitucional, mientras que en lo que se refiere a la realización de dicha parte constitucional, pertenece al Derecho administrativo”.

Quizá el que se pasara a definir el Derecho financiero por su contenido objetivo (ingresos y gastos), en lugar de hacerlo por las zonas normativas en donde se regulaba (constitucional y administrativo) condujo a que los temas referentes a gasto público y presupuesto quedasen definitivamente relegados al campo del Derecho constitucional siendo objeto de estudio fundamental por los constitucionalistas como uno de los problemas de la relación entre gobierno y parlamento (14). Con ello, la ordenación de los ingresos quedó como materia del Derecho administrativo (15).

Sin embargo, algunos autores de los que se dedicaron al Derecho tributario no pudieron ignorar que este Derecho también tenía relación

(12) BLUMENSTEIN, E.: *El orden Jurídico de la Economía de las Finanzas*. Trad. cast. en el *Tratado de Finanzas* de GERLOFF/NEUMARCK. Buenos Aires, 1961, págs. 112 y 115 - 121.

(13) WALDECKER, L.: *Deutsches Steuerrecht*. Breslau, 1924, pág. 10.

(14) Esta afirmación se sigue manteniendo hoy, por ejemplo ALBIÑANA, C.: *La evolución histórica del presupuesto español*, en Hac. Públ. Esp. 11 (1971), pág. 30: “el presupuesto, a pesar de su naturaleza pluridisciplinar corresponde ser estudiado por el Derecho constitucional con plenitud de concepto y de significación jurídica”.

(15) Ver, por todos, HENSEL, S.: *Steuerrecht*. Berlin, 1924, págs. 1 - 2.

con el Derecho constitucional. En este sentido, la distinción que antes se había referido por los austríacos al Derecho financiero, se aplicó al Derecho tributario y así, nos encontramos con un Derecho constitucional tributario y un Derecho administrativo tributario en las obras de Hermn MIRBT y Kurt BALL (16). También en este caso se dedica mucha mayor atención al Derecho administrativo tributario que al Derecho constitucional tributario, como había ocurrido con el Derecho financiero.

Desde este punto de vista de la sistematización, no es de extrañar, pues, que la materia estudiada fundamentalmente por el Derecho financiero y por el Derecho tributario coincidiesen. Se trataba, ante todo, de estudiar los tributos y, cuando más, el resto de los ingresos públicos (17).

Esta orientación, la de identificar Derecho financiero con tributario al haber dejado en manos del Derecho constitucional lo que se refiere a los gastos públicos y presupuesto, fue la seguida también en Italia: el *Corso di Diritto finanziario* de O. RANELETTI, las *Lezioni di Diritto finanziario* de TESORO, los *Elementi di Diritto finanziario* de A.G. GIANNINI, y las *Instituzioni di Diritto finanziario* de M. PUGLIESE, centraron su atención en el Derecho tributario a pesar de los títulos de sus obras (18).

III. LA CONSTITUCION COMO MARCO DE LOS CRITERIOS PARA EL REPARTO DE LA CARGA TRIBUTARIA

El otro aspecto de la vinculación del Derecho financiero al constitucional hace referencia a los criterios que en la Constitución se establecen en orden a la regulación de los ingresos y gastos públicos. En efecto, la Constitución suele establecer una serie de principios en virtud de los cuales se debe regir la ordenación de la actividad financiera del Estado. La atención dedicada a la relación del Derecho financiero con los principios constitucionales ha dependido, y sigue dependiendo históricamente, tanto de que las Constituciones acojan dichos principios como de la efectivi-

(16) MIRBT, H.: *Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts*. Leipzig, Erlange, 1926, págs. 34 y 84. Ball, K.: *Grundriss des gesamten Steuerrechts. II. Allgemeines Steuerrecht*. Mannheim, Berlin, Leipzig, 1933, págs. 6 y 29.

(17) MYBARCH-REHEINFELD dedica una de las partes de su obra al estudio de los monopolios estatales *Grundriss*, cit. pág. 40 - 53.

(18) Milano, 1928; Roma, 1932; Milano, 1945; Padova, 1937, respectivamente.

dad inmediata que tengan los preceptos constitucionales ante los tribunales ordinarios y, sobre todo, ante un Tribunal Constitucional.

En esta relación hay que distinguir aquellos principios que se refieren estrictamente a la materia tributaria y que la Constitución ha recogido, es decir, principios tributarios constitucionalizados, de otros principios constitucionales que no haciendo referencia expresa o no siendo privativos de la materia financiera le son aplicables, es decir, principios constitucionales directamente relacionados con la materia financiera.

Los primeros son los que, evidentemente, mayor importancia —por su especialidad— tienen en el campo financiero, y de ellos sobresale uno, que afecta de forma inmediata al campo de los tributos: el principio de capacidad contributiva.

Hoy es normal (sobre todo en la doctrina científica italiana y española) que al hablar del Derecho constitucional financiero se haga referencia a este enfoque de los principios y al de capacidad económica de manera específica.

Este principio, si bien constituye la pieza clave del ordenamiento tributario, su virtualidad ha sido, no obstante, generalmente olvidada en los planteamientos dogmáticos de la disciplina, quedando centrado su papel a constituir un límite constitucional a la hora de determinar los presupuestos de hecho de los tributos.

A) *Los principios de capacidad económica e igualdad*

a) *La Constitución alemana de Weimar de 11 de agosto de 1919*

Si muchos son los autores que no han admitido la efectividad de dicho principio en la elaboración y construcción del Derecho tributario, este rechazo no es de extrañar en los autores alemanes tanto por su concepción formalista y científica (pura) de su construcción jurídica como por el hecho de no tener en la Constitución un precepto que recogiese la obligación del gravamen de acuerdo con la capacidad contributiva. En efecto, hasta la Constitución de Weimar, de agosto de 1919, no se había recogido a nivel constitucional el citado principio. En el art. 134 de esta Constitución se establecía que “todos los ciudadanos sin distinción contribuirán al mantenimiento de todas las cargas públicas en relación a sus medios y en la medida establecida por la ley”.

La doctrina consideró con bastante unanimidad que los “medios” a que se refería el art. 134 era la capacidad contributiva (*Leistungsfähigkeit*) (19). El verdadero problema se planteaba en saber el grado de vinculación que el legislador tenía a dicha medida de la capacidad contributiva, pues, como se desprende del art. 134, la contribución de los ciudadanos a las cargas públicas tiene dos condiciones: 1^a) contribuir en relación a sus medios. 2^a) contribuir en la medida establecida por la ley.

Con lo cual la primera condición pasa a través de la segunda. Esta segunda condición es la que pone de manifiesto la vinculación del legislador ordinario al principio constitucional. Principio que, de un lado, se reconocía como “idea del liberalismo” (20) heredada de la Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, y que, de otro, se concretaba en la alternativa entre progresión o proporcionalidad en el reparto de la carga tributaria.

Sin embargo la alternativa entre proporcionalidad y progresión remitía a explicaciones exteriores al principio de la capacidad contributiva del art. 134, por lo que se intentó su concreción lógico-formal en el principio de la igualdad relativa (*Verhältnismäßigkeit*) propuesta hecha de un modo decisivo por LEIBHOLZ (21) y cuya importancia se demuestra en el hecho de que la Constitución alemana de Bonn no haya recogido el principio de la capacidad contributiva siendo suficiente el principio general de igualdad establecido en el art. 3.

No deja de ser curioso que si bien el principio del gravamen en relación con los medios, establecido en el art. 134 de la Constitución de Weimar, es, hoy, considerado como un caso de aplicación del principio de

(19) Ver, entre otros, BUHLER, O., en *Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung*, obra dirigida por NIPPERDEY. Berlin 1929 - 30, tomo II, pág. 313. HENSEL, A.: *Verfassungrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gleichheit vor dem Gesetz*, en *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht* (1930), págs. 451 y 463. MAINZER, O.: *Gleichheit vor dem Gesetz. Gerechtigkeit und Recht*. Berlin, 1929, pág. 33.

(20) HÜTTEL, A.: *Gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Inhalt und Bedeutung des Artikels 134 der Reichsverfassung)*. Bochum, 1934, pág. 33.

(21) LEIBHOLZ, G.: *Gleichheit vor dem Gesetz*. Berlin, 1925, pág. 39. En 1924 se da un cambio en la literatura jurídico-pública, que a partir de entonces, va a entender que el principio de igualdad no afecta exclusivamente al ejecutivo (aplicación de la ley) sino también al legislador. La aportación de LEIBHOLZ se basó en la profundización y desarrollo de la teoría formulada sobre este punto por TRIEPEL, cuyas implicaciones para el Derecho tributario fueron de la mayor importancia, y que se plasmaba en que “*Gleiche Tatbestände müssen gleich behandelt werden*” (a igualdad de supuestos de hecho tiene que darse una igualdad de tratamiento en sus consecuencias).

igualdad que establecía dicha Constitución en su art. 109 (22), en las dos Ponencias presentadas a la *Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* en 1926 por Erich KAUFMANN y Hans NAWIASKY sobre el tema *Die Gleichheit vor dem Gesetz im Sinne des Art. 109 der Reichsverfassung* (23) no se hiciera ninguna alusión al art. 134 como caso de especificación del art. 109. Únicamente en una intervención oral, en el coloquio posterior al informe, Albert HENSEL recordó que “ya en la *Kommunallabgabengesetz* prusiana de 1893 se encontraba el principio de igualdad. En la actualidad, el Derecho tributario realiza esfuerzos por encontrar un principio de igualdad. No obstante, los principios de igualdad, que han sido puestos de manifiesto por el Derecho tributario no se han tenido absolutamente en cuenta” (24). Posteriormente, en 1930, este autor analizó más detenidamente el problema, considerando el art. 134 como un caso especial del art. 109 de la Constitución, pero afirmando, al mismo tiempo, que contenía criterios de justicia tributaria material con significado autónomo (25).

b) *La posición del Prof. PALAO: la igualdad como interdicción de la arbitrariedad*

Recientemente ha vuelto sobre este importante tema el Profesor PALAO y, tras la exposición del camino seguido por el principio de capacidad contributiva en la doctrina italiana, se pronuncia por la crítica de dicho concepto en la medida en que se le considere como criterio material de justicia tributaria que concretiza el “más general principio de igualdad al que vendrían a dotar de un contenido material” (26). Para este autor, siguiendo una vasta corriente doctrinal, el verdadero significado

(22) APELT. W.; *Geschichte der Weimarer Verfassung*. München, Berlín, 2ª edic., pág. 303.

(23) *Veröffentlichung der Vereinigung*. Berlín, Leipzig, 1927, págs. 2-62. Recuérdese que fue en esta misma Sesión de 1926 en la que se trataron como segundo tema, las Ponencia de A. HENSEL y O. BÜHLER sobre *La influencia del Derecho tributario en la formación de conceptos del Derecho público*, traducidas al castellano en la Rev. Hacienda Pública Española 22 (1973) pág. 173 - 206.

(24) HENSEL, A.: *Veröffentlichung der Vereinigung*, cit; pág. 58.

(25) HENSEL, A.: *Verfassungsrechtliche Bindungen der Steuergesetzgeber*, cit. pág. 443.

(26) PALAO, C.: *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en Estudios jurídicos en homenaje al Profesor de Castro. Madrid, 1976, pág. 400. Ver también su conferencia en el VII Curso de Especialização em Direito Tributário de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Sao Paulo (octubre, 1978) recogida en la Revista de Direito Tributario 4 (1978) pág. 125 bajo el título *Isonomia e capacidade contributiva*.

del principio de igualdad es la “interdicción de la arbitrariedad”, por lo cual, y “no requiriendo privar de todo contenido material al concepto de capacidad económica, puede pensarse que ésta constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido de que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias” (27).

No es necesario, según esta línea de pensamiento, dicho principio de capacidad económica siempre y cuando el principio de igualdad se entienda como imperativo dirigido al legislador de justificación de las normas, de eliminación de la arbitrariedad. En este supuesto, afirma PALAO (28), “no es necesario que la Constitución imponga expresamente (positiva o negativamente) determinados contenidos a la legislación cuando estos límites materiales se deducen inmediatamente de la idea de justicia, de modo que las normas que los violasen serían consideradas como evidentemente contrarias al sentimiento de lo justo del que participa la comunidad”. Así es como se puede explicar, señala el citado autor, “por qué la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga una merma absoluta en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente”.

La relación entre principio de capacidad contributiva y el de igualdad se ha dado también en el Derecho constitucional español. Desde la Constitución de Cádiz se repite en todas las Constituciones el citado principio del gravamen en relación a los medios. Sin embargo, en la Constitución de la II República española no se hace referencia al mismo siendo suficiente el principio de igualdad de su art. 2 (29).

(27) PALAO, C.: *Apogeo y crisis*, cit. pág. 422.

(28) PALAO, C.: *Apogeo y crisis*, cit. pág. 416.

(29) Constitución de 1812. arts. 8 y 339; Constitución de 1837, art. 6; Constitución de 1845, art. 6; Constitución (no promulgada) de 1856, art. 7; Constitución de 1869, arts. 26 y 28; Constitución (proyecto) de 1873, art. 30; Constitución de 1876, art. 3.

B) *Revisión (por GIARDINA y MAFFEZZONI) de la teoría causalista de GRIZIOTTI. Capacidad contributiva y capacidad económica y su incidencia en la proporcionalidad o progresividad del tributo*

Parece oportuno, llegados a este punto, hacer referencia con algún detalle a la posición mantenida por GRIZIOTTI y, sobre todo, a la reconsideración que de ella hicieron, en Italia también, GIARDINA y MAFFEZZONI (30), maxime si tenemos en cuenta el paralelismo que han tenido en aquel país y en España los preceptos constitucionales sobre la capacidad contributiva en relación con el de capacidad económica y la incidencia de ambos con el problema de la proporcionalidad o progresividad del reparto de la carga tributaria.

Antes, con todo, recordemos brevemente, siguiendo a PALAO (31), cuáles han sido las teorías formuladas sobre el principio de capacidad contributiva en cuanto límite constitucional de carácter material para la legislación tributaria y que, resumidamente, son las siguientes:

1ª) La tesis de GRIZIOTTI y sus seguidores, llamada también concepción causal del impuesto, según la cual la capacidad contributiva es la causa última de pagar el impuesto, por ser manifestación de la causa primera, que es el beneficio derivado de los servicios públicos.

2ª) Un posterior desinterés de la doctrina, motivado en gran medida por la crítica de la concepción anterior. La noción de capacidad contributiva se considera demasiado indeterminada para constituir un límite al legislador (A.D. GIANNINI, entre otros).

3ª) Una fase de rehabilitación (GIARDINA) y posterior apogeo del principio (MAFFEZZONI). Para los autores que se integran en este grupo la capacidad contributiva viene a ser la medida de la justicia fiscal, al concretar en el ámbito tributario el principio de igualdad. Interpretando la noción de capacidad contributiva adoptada por el legislador constitucional se piensa incluso que podrían llegar a extraerse de ella las lí-

(30) A efectos de esta reconsideración, en las páginas que siguen se hace un análisis y comentario de las obras de GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano, 1961 y de MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino 1970; y con anterioridad, sobre todo, *Valore positivo di principi costituzionali in materia tributaria*, Rev. jus (1956), pág. 326.

(31) PALAO, C.: *Los límites del control de Constitucionalidad de la legislación fiscal*. Comunicación presentada a la Ponencia núm. 8: *Estructura socio-política y sistemas fiscales*, en la 1ª Mesa Redonda sobre el Reparto de la Carga fiscal. Valle de los Caídos, 1974. Esta comunicación era un avance del trabajo del Profesor PALAO: *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, citado más arriba en nota (26).

neas esenciales del sistema fiscal querido por la Constitución, lo cual permite declarar la inconstitucionalidad de aquellos tributos que no se ajustan a los prejuicios de cada autor.

4^a) Los excesos conceptualistas de esta corriente doctrinal producen una crisis del principio de capacidad contributiva, que deja de ser considerado por un nuevo sector doctrinal (GAFFURI, LA ROSA) (32) como manifestación de la igualdad en materia tributaria. Se distingue el campo de actuación de ambos principios, y el de capacidad contributiva, al que se atribuye un contenido mucho menos amplio que en la concepción anterior, pasa a compartir con el de igualdad, concebida como igualdad formal, su antiguo monopolio como rector de la justicia tributaria. El principio de capacidad contributiva se entiende como mínima exigencia material de la legislación fiscal.

En Italia el problema se plantea partiendo del art. 53 de su Constitución, que dice: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. El problema podría parecer resuelto en el Derecho español por cuanto el art. 31.1 de la Constitución de 1978 dice que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...*”, lo cual, a nivel de ley ordinaria, se hallaba ya establecido desde 1963 en el art. 3 de la Ley General Tributaria al decir que “*la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos...*” (33). Como puede observarse, se elude el problema que plantea la delimitación conceptual de la capacidad contributiva recurriendo a otro principio, el de capacidad económica, estrechamente relacionado con aquél y de una aparente objetividad muy superior.

Benvenuto GRIZIOTTI intentó dar un sentido concreto a la expresión “capacidad contributiva” afirmando que lo que se quería consagrar con tal principio era la necesaria relación que debía de existir entre la persona llamada a satisfacer el tributo y los servicios o ventajas que

(32) GAFFURI, F.: *L'Attitudine alla contribuzione* Milano, 1969. A estos autores hay que unir también MOSCHETTI, F.: *Il principio della capacità contributiva*. Padova, 1973, traducción castellana de J. CALERO y R. NAVAS, Madrid, 1980.

(33) Sobre el principio de capacidad económica en la Constitución española de 1978. PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Las cargas públicas: principios para su distribución*. Hac. Públ. Esp. 59 (1979) pág. 87. MARTÍN DELGADO, J. M^a: *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978*, Hac. Públ. Esp. 60 (1979) pág. 61, del mismo autor: *El control constitucional del principio de capacidad económica*, en *El Tribunal Constitucional*, Madrid, 1981, vol. II, pág. 1571, PONT MESTRES, M.: *La justicia tributaria y su formulación constitucional*. Rev. Esp. Der. Fin. 31 (1981) pág. 365.

le proporcionaban los gastos públicos. De esto resulta que la capacidad contributiva es sólo una cualificación, determinable objetivamente, de los hechos elegidos por la Ley como supuestos fácticos de los tributos. Se parte, por tanto, de considerar la capacidad contributiva como un índice del disfrute de los servicios públicos, y no como una referencia a la capacidad económica del sujeto pasivo, como se había entendido este principio con anterioridad en otros países.

Para Federico MAFFEZZONI es válido este punto de partida: se trata de delimitar los sujetos pasivos de los ingresos públicos, lo cual puede hacerse de varias formas. En principio cabría la posibilidad de hacerlo en base a criterios puramente territoriales, sin la necesidad de recurrir a una determinada noción de capacidad contributiva. Pero pronto se llega a la conclusión de la inadmisibilidad de tal criterio, por llegar a situaciones que resultan difíciles de aceptar; evidentemente, la dificultad de admisión de este criterio deriva de la existencia de una subconsciente exigencia de justicia tributaria, y la concreción de exigencias de este tipo se hace, precisamente en el principio de capacidad contributiva.

Toda la doctrina está de acuerdo en admitir la necesidad de justicia tributaria, pero la discordancia surge en el momento de determinar cómo deba realizarse tal justicia en un sistema impositivo concreto. Según MAFFEZZONI resulta indiscutible que todo tributo será justo sólo si se exige en proporción a los beneficios que el sujeto llamado a satisfacerlo percibe de los servicios públicos del Estado.

Otra posible solución al problema de la delimitación de los sujetos pasivos de la imposición, tal como resulta del art. 53 de la Constitución italiana, es la aportada por BERLIRI, al afirmar que la expresión "tutti" hace referencia a todos los ciudadanos italianos, con lo cual no sería el principio de capacidad contributiva el criterio delimitador, sino simplemente el estado de ciudadanía. Resulta manifiesta la intención de BERLIRI de salvar la dificultad del problema de la delimitación conceptual del principio de capacidad contributiva recurriendo a esta fácil salida, pero ello no nos aclara en absoluto nuestras dudas.

La cuestión más interesante que tanto GRIZIOTTI como MAFFEZZONI deben resolver es la fundamentación de la negativa a admitir la tradicional interpretación de la capacidad contributiva como capacidad económica.

Analicemos, por tanto, las objeciones expuestas por MAFFEZZO-

NI. dice este autor, en primer lugar, que el consentir al legislador ordinario elegir como presupuestos de los impuestos los hechos indicativos de riquezas o de capacidad económica, aunque no sean indicativos de las ventajas usufruidas de los servicios públicos, significa consentir al legislador que imponga, a igualdad de capacidad económica, igual prestación tributaria, tanto a quien manifiesta índices de disfrute de los servicios como a quien no manifiesta nada, es decir, tanto al extranjero ocasionalmente residente en el país, como al que reside en él habitualmente, lo cual resulta inadmisibile.

En segundo lugar, y esto es especialmente interesante para los fines de esta exposición, afirma que en contra de la difundida convicción de que la capacidad económica de los sujetos pasivos de los ingresos públicos sea una entidad objetivamente determinable, se puede afirmar con seguridad que no lo es, por la siguiente razón: la capacidad económica no puede medirse por la renta, pues no existe una noción unívoca de la misma. La existencia de varios conceptos de renta haría posible distribuciones de los ingresos públicos muy distintas unas de otras. Los conceptos de renta-producto, renta-ingreso, renta media, renta efectiva etc. pueden combinarse en un número indefinido de formas, y cada una de estas combinaciones corresponde a una medida distinta de la capacidad económica de un sujeto. La elección entre el número indefinido de posibles medidas de la capacidad económica corresponde al legislador ordinario, el cual se convierte así en árbitro de la situación, dando a esta capacidad el contenido que mejor le parezca. La intrínseca contradicción de la noción de capacidad económica se manifiesta también en otro aspecto: como hemos visto, la capacidad económica de una persona puede determinarse en base a un número indefinido de elementos, como la renta, el patrimonio, etc. y ninguno de estos elementos por sí mismos es suficiente para representar dicha capacidad. Pero en la realidad cada figura de ingresos público no puede referirse simultáneamente a todos estos elementos, sino sólo a uno o algunos de ellos, de lo que resulta que ninguno de los tributos puede fijarse en relación con la capacidad económica.

Finalmente, tampoco puede eliminarse la indeterminación de la capacidad económica recurriendo a la capacidad de gasto de las personas y deduciendo ésta de su gasto efectivo. En efecto, del gasto efectivo no puede obtenerse una medida de la capacidad económica por las siguientes razones: ante todo, el relacionar los ingresos públicos con el gasto efectivo significa excluir la posibilidad de que guarden relación alguna con el ahorro, es decir, implica afirmar que el ahorro no manifiesta capacidad económica de contribuir al gasto público, lo cual es insostenible.

En segundo lugar, el gasto de una persona no puede considerarse como un todo homogéneo, sino que debe de ser cualificado en base a juicios de valor referentes a su destino (para evitar el poner en un mismo nivel el gasto del drogadicto o el de quien debe contribuir al sustentamiento de sus familiares, por ejemplo). Pero entonces un gasto cualificado por tales juicios de valor debe admitir necesariamente un poder prácticamente ilimitado del legislador ordinario para elaborar criterios que relacionen el gasto con los ingresos públicos, cesando por tanto de ser aquel un criterio unívoco de determinación de los ingresos públicos. Por otra parte, el gasto de una persona es un índice seguro de la existencia en dicha persona de una necesidad que satisfacer, una necesidad precisamente distinta de la que se pueda satisfacer con el gasto público. De aquí cabe deducir que el gasto individual es por sí sólo prueba de incapacidad económica de contribución a los gastos públicos, a menos que imponga un juicio de valor según el cual es necesario o conveniente sacrificar la necesidad que se satisface mediante el gasto privado, en beneficio de la que pueda satisfacerse mediante el gasto público.

Estos razonamientos inducen a MAFFEZZONI a concluir que la explicación de que la doctrina financiera y jurídica hayan sido en el pasado poco propicias a dar crédito a las nociones de capacidad contributiva y darles fuerza vinculante para el legislador ordinario consiste en que ésta se entendía, expresa o tácitamente, como capacidad económica, noción de todo punto inutilizable para esbozar cualquier sistema homogéneo de ingresos públicos.

Sentada la tesis de la imposibilidad de identificación de los principios de capacidad contributiva y capacidad económica, MAFFEZZONI pasa a demostrar que el verdadero significado de la capacidad contributiva está en el aprovechamiento de las ventajas proporcionadas por los servicios públicos.

Se basa ello en la afirmación de que todos los supuestos de hecho fijados por el legislador italiano para la determinación de los tributos deben de considerarse, con la excepción de los hechos ilícitos, como manifestaciones de goce de un servicio público, mientras que no cabe considerarlos como manifestación de capacidad económica.

En efecto, dicha consideración es válida respecto de la petición de servicios públicos dirigida a entes públicos, pero lo es también respecto de la renta personal, en cuanto ha sido producida por una actividad productiva asistida por los servicios públicos. Y lo mismo puede decirse del

patrimonio, cuya formación y conservación no es concebida sin el auxilio de los servicios. Como, por otra parte, estos supuestos de hecho son todos de naturaleza económica y representan un valor expresable en dinero, se soluciona el problema de la medición del goce de los servicios públicos. No es que se quiera decir que el valor económico representado por dichos supuestos de hecho sea el mismo del goce que experimenta el sujeto por los servicios públicos, sino que su valor varía en el mismo sentido que los servicios públicos recibidos.

Otra justificación de este significado del principio de capacidad contributiva deriva del hecho de que el Estado debe ejercitar sus poderes para tutelar los derechos y garantizar el desarrollo económico y social de los individuos y de la colectividad. Por consiguiente, si el Estado debe, con su actividad y sus servicios, promover el bienestar de los individuos y de la colectividad, es obvio que en el esquema general de la Constitución debe existir una correlación directa y necesaria entre el valor de los hechos económicos gravados por los tributos y el de los servicios públicos gozados.

Llegados a este punto todos los autores que defienden esta interpretación del principio de la capacidad contributiva deben defenderse de la tradicional acusación de que no resulta mensurable la satisfacción producida a cada individuo por el disfrute de un servicio público.

MAFFEZZONI lo hace del siguiente modo: Las ventajas que los servicios públicos comportan a los individuos son ciertamente entidades sin un precio de mercado, a diferencia de otros bienes económicos. La imposibilidad de determinar el valor de dichos servicios en base a las valoraciones individuales de los sujetos pasivos de los ingresos públicos no implica la imposibilidad de determinar el valor en base a valoraciones del legislador ordinario. Por el contrario, el legislador ordinario puede llegar al valor de los servicios públicos de que se han beneficiado los sujetos pasivos de los tributos atribuyendo a las distintas manifestaciones de goce de los servicios públicos un valor idóneo para expresar su naturaleza y relacionando la cuantía del tributo a este valor expresivo de la intensidad del goce experimentado.

Se trata de un modo de determinar el valor de las ventajas de los servicios públicos adecuado al legislador, como órgano del Estado que debe repartir las cargas públicas, no conforme a valoraciones individuales, sino según valoraciones de interés general

De aquí que la importancia del principio de capacidad contributiva reside precisamente en imponer al legislador ordinario este tipo de reparto de los ingresos públicos.

Se detiene a continuación MAFFEZZONI en un detallado análisis de los distintos supuestos de hecho contemplados por el sistema tributario italiano, relacionándolos con su interpretación del principio de capacidad contributiva, lo cual resulta especialmente difícil en el caso de los hechos delictivos, que en ningún caso es posible asimilar a manifestaciones de goce de un servicio público, y que por tanto él asocia al hecho de impedir que otras personas se beneficien de dichos servicios.

Pero con su exposición general de la teoría, se tienen ya bastantes datos para encontrar los puntos débiles de la misma, que la hacen también inaceptable.

En primer lugar, la tan repetida necesidad de que la Constitución señale un criterio objetivo de reparto de la carga impositiva queda insatisfecha si se acepta que el principio de la capacidad contributiva hace referencia al goce experimentado por el sujeto al recibir un servicio público, puesto que la valoración de dicho goce se deja en manos del legislador ordinario, quien carece de criterios objetivos de medida o valoración. Es como si la Constitución se hubiese limitado a establecer que el sistema tributario debe ser justo, dejando a la voluntad del legislador ordinario la valoración de la justicia de cada tributo según criterios no especificados.

Por otra parte, y aquí reside el punto más débil de esta teoría, no se ve la necesaria correlación entre servicios públicos y obligación de satisfacer tributos. Evidentemente esta relación debe existir a nivel colectivo, en el que los servicios prestados por el Estado deben ser iguales a las cantidades sustraídas a los particulares para su financiación; pero esto no quiere decir que esta ecuación debe producirse a nivel individual para cada persona, sino que puede suceder lo contrario, a saber, que quien más se beneficie de los servicios públicos sea quien se encuentra en los niveles más bajos de renta, y que por tanto no puede satisfacer tributo alguno. Si esto no fuera así perdería mucha de su razón de ser la vida en comunidad, no habiendo nadie que estuviese dispuesto a atender las necesidades de los más indigentes.

El querer basar la justicia impositiva en criterios de equiparación de prestaciones, como si se tratase de contratos sinalagmáticos, lleva al ab-

surdo, que se intenta salvar afirmando que la mejor expresión de goce de los servicios públicos es la riqueza del que los percibe.

En cierto sentido se trata de dar la vuelta al problema: en un principio parece que las cargas de la comunidad deben satisfacerse en proporción a las posibilidades de cada uno, pero no hallando justificación clara a esta necesidad, se intenta explicarla mediante la creación de una concepción según la cual las posibilidades de cada uno están en función directa de los servicios públicos aprovechados, por lo que debe establecerse una equivalencia entre los servicios percibidos y los prestados.

Toda la teoría, como se ve, descansa sobre el principio de que quien más tiene es aquel que más se ha beneficiado de los servicios públicos, aunque se quiera rechazar expresamente esta acusación. No tiene otro significado, en efecto, la afirmación de MAFFEZZONI de que tanto la renta como el patrimonio son manifestaciones de goce de los servicios públicos. Paradójicamente, y a pesar de los esfuerzos derrochados en rechazar la interpretación de la capacidad contributiva como capacidad económica, se vuelve a la estimación de aquella en base a elementos de carácter económico que bien podemos reunir bajo el concepto de capacidad económica.

Y es que, a pesar de las posibles contradicciones del concepto de capacidad económica, es instintiva la idea de riqueza de la persona como criterio de reparto de la carga tributaria.

Lo que no resulta ya tan instintivo es el afirmar la progresividad del sistema tributario, es decir, que los más ricos deben de participar de manera más que proporcional al nivel de su riqueza al sostenimiento de las cargas públicas.

Es evidente que para llegar a una polémica sobre la justicia de la progresividad haya de haber acuerdo sobre la justicia de la proporcionalidad, y esto significa que, tácita o expresamente, se admite que el principio de capacidad contributiva consiste en el reparto de las cargas públicas en relación con la riqueza de las personas.

Emilio GIARDINA había partido, precisamente, de esta idea, al decir que parece como si la afirmación en ámbito constitucional del principio de capacidad contributiva no sería más que emplear palabras vacías, sin significado concreto, o, todo lo más, manifestación de buenas intenciones, fórmula litúrgica a pronunciar ante el altar del mito de la justicia,

al que es oportuno elevar un poco de incienso, pero para la cual es suficiente un obsequio verbal.

GIARDINA afirma que el principio de capacidad contributiva tiene dos significados, al poderse predicar separadamente del ordenamiento tributario como un todo homogéneo, y de cada figura de tributo en concreto. En el primer sentido se pone en evidencia el concepto genérico de aptitud para la contribución elaborado por el legislador, mientras que en cada tributo sólo se manifiesta un aspecto parcial de dicha aptitud.

Como consecuencia de esta distinción, elabora dos nuevos conceptos, a saber, el de capacidad contributiva absoluta y el de capacidad contributiva relativa. El primero engloba los problemas relativos a la delimitación de la base imponible, y el segundo los criterios de valoración que llevan a la determinación de la carga concreta del tributo.

Se deduce fácilmente de estas consideraciones la posibilidad de que de esta pluralidad de conceptos de capacidad contributiva no todos tengan el mismo sentido, siendo verosímil la eventualidad de tributos que postulen una interpretación de aquel principio que esté en contradicción con el que se deduce del conjunto del ordenamiento tributario. Puede hacerse así una labor de comparación entre el principio abstraído del conjunto del ordenamiento y el que resulta de cada figura tributaria.

A la luz de estas ideas, se detiene también GIARDINA a analizar la concepción de GRIZIOTTI, como figura más destacada de la doctrina italiana en este campo. Como vimos anteriormente, la tesis de GRIZIOTTI consiste en considerar que todo tributo debe tener una causa, en el sentido estricto que esta palabra tiene en Derecho, y que esta causa no puede ser la Ley, como generalmente se afirma, sino que debe remontarse a la razón que justifica a la Ley para exigir con justicia un tributo. Para GRIZIOTTI esta causa no es otra que la adecuación entre los beneficios percibidos por el individuo de los servicios públicos y la carga impositiva que debe sufrir. El principio de capacidad contributiva viene así a jugar el mismo papel de la causa en todo negocio jurídico.

GIARDINA aporta, además de los argumentos de crítica ya expuestos con anterioridad respecto de MAFFEZZONI, algunas nuevas ideas dignas de nota.

En primer lugar, resulta evidente que el principio de capacidad contributiva, entendido en la forma propuesta por GRIZIOTTI no es la

única causa que informa la totalidad de los tributos que componen el ordenamiento tributario, sino que en bastantes casos juega otro principio, que podríamos denominar de solidaridad, cuando el sujeto pasivo carece de bienes pero disfruta de los servicios públicos. En estos casos, la aplicación estricta de la interpretación de GRIZIOTTI llevaría al absurdo de gravar con un tributo a quien no puede apenas contribuir a su propio sustento.

Otra dificultad resulta de la necesidad de una manifestación positiva del principio de capacidad contributiva, para que pueda jugar el papel de causa jurídica de los distintos tributos. Y aquí, aunque para GRIZIOTTI resulte evidente que el ordenamiento tributario italiano está construido en base a la equiparación entre ingresos públicos y beneficios aportados a los individuos a través de los servicios públicos, esta evidencia no basta para afirmar que una norma constitucional exige tal correlación, puesto que por muy extensiva que quiera hacerse la interpretación del art. 53 de la Constitución italiana no podrá nunca llegarse a entender la expresión “capacidad contributiva” como “necesidad de correlación entre la satisfacción experimentada a través de un servicios público y la carga tributaria a satisfacer”.

Por otra parte, aún admitiendo tan elástica interpretación, la concepción de GRIZIOTTI carece de los requisitos de certidumbre que se reputan indispensables para la formulación de la figura jurídica de la causa. Los contornos que la definen se manifiestan totalmente evanescentes y, de querer tomarla como elemento esencial de la deuda tributaria, se somete la aplicación de la ley al arbitrio del intérprete, con el riesgo de comprometer la certidumbre del Derecho. Las ventajas de los servicios públicos, los beneficios que derivan directamente o indirectamente del hecho de pertenecer a un Estado, a una sociedad o a una economía nacional son valores vagos e indeterminados, que no se prestan a configurar conceptos válidos y operantes en el plano jurídico.

Estas dificultades que se presentan ya en el ámbito global del Derecho tributario se hacen insuperables cuando se trata de una figura concreta de tributo, puesto que esta concepción implica la institución de un nexo causal entre cada tributo y el destino que se dé a los fondos recaudados con él, lo cual resulta absurdo en la práctica, puesto que la cantidad recaudada por cada tributo afluye a las arcas del Estado y allí se confunde con los productos de los demás tributos. De esta simple observación resulta que, aún admitiendo que se puedan valorar concretamente los beneficios derivados de cada servicio público para los contribu-

yentes, tal valoración podrá sólo hacerse para el conjunto indiscriminado de los tributos, y no para uno determinado, al cual no es posible relacionar los gastos públicos.

Finalmente, como justificación de la teoría de GRIZIOTTI, aduce GIARDINA los motivos históricos que originaron su creación y que en cierto modo le confieren sentido. La teoría causal de GRIZIOTTI nació merced al interés suscitado por el estudio de los problemas relacionados con la doble imposición internacional. En este plano, las ventajas derivadas de los gastos públicos manifiestan un significado importante, en cuanto sirven para esclarecer el fundamento del poder de imposición. El intento hecho para relacionarlas con una explicación más general del fenómeno tributario, atribuyéndoles la función de delimitar las concretas obligaciones fiscales no sólo en lo que se refiere a relaciones internacionales, sino también en relación al ordenamiento interno, no parece que se haya demostrado positivo.

Concluida la crítica a GRIZIOTTI, GIARDINA pasa a exponer sus propias ideas en torno a este tema.

Para iluminar el significado de la fórmula del art. 53 de la Constitución recurre a los esquemas lógico formales enunciados al principio de su exposición, a saber, las categorías formales de la capacidad contributiva absoluta y relativa, fijando la distinción en los dos momentos de la composición, relativos a la delimitación de la base imponible y a la formulación de los criterios de valoración que conducen a la determinación de la carga concreta del tributo.

La expresión “contribuir en razón de la capacidad contributiva” hace referencia, según GIARDINA, a ambos conceptos, es decir, que expresa tanto el resultado de la valoración como el elemento que constituye el objeto de dicha valoración. El posible polimorfismo del concepto no autoriza a sostener que el legislador constituyente haya querido referirse a una noción genérica o indeterminada. En opinión de GIARDINA, la capacidad contributiva se refiere, en concreto, a la capacidad económica.

Admite que el concepto de capacidad económica, a la luz de las demás recientes doctrinas, no resulta tan sólo de los bienes poseídos por los particulares, sino que es el resultado de una valoración de la global posición fiscal de los individuos pero hace notar que esta nueva concepción no excluye de la capacidad económica su elemento fundamental, la riqueza, sino que tan sólo pretende matizar este dato con otros elementos de valoración.

En su acepción corriente, la capacidad contributiva designa a la idoneidad para concurrir a las cargas públicas, y no ya la mera aptitud para ser sujeto pasivo de un tributo, (que en principio es común a todos los ciudadanos, como sometidos a la Soberanía del Estado). Tal concepto implica que el contribuyente posea una capacidad que no puede ser más que económica. Para el autor que venimos siguiendo, mediante esta interpretación del principio constitucional se alcanza, por fin, la necesaria claridad que salve a éste de la inoperante vaguedad en que se hallaba sumido. Estimando que la noción de capacidad contributiva “abarca toda la realidad fiscal” se acaba por vaciar a este precepto de casi todo su significado y eficacia.

Ahora bien, la capacidad económica, que constituye el substrato de la noción de capacidad contributiva, no agota su contenido. Precisa de una valoración que fije los criterios para la determinación de la concreta medida de la prestación tributaria, y teóricamente esta valoración puede realizarse a la luz de distintas consideraciones relativas, aparte de carácter económico, también a factores de índole política, social, técnica, etc., a pesar de lo cual debe siempre predominar el factor económico.

Empezando por el principio de capacidad contributiva absoluta, es decir, los criterios de determinación de la base imponible, se trata de ver las distintas formas de gravar la riqueza y sus posibles contradicciones. Existen algunos hechos que son indicio directo de capacidad económica, como son la posesión, producción y la adquisición de riqueza. En relación con los dos últimos no puede surgir duda alguna acerca de su legitimidad constitucional. El primero, en cambio, podría hacer surgir algún problema. La posesión de la riqueza entra en juego en el campo tributario bajo dos aspectos: en primer lugar, como índice de percepción de una renta, en cuyo caso volvemos a los dos casos anteriores; y en segundo lugar, por sí misma, es decir, como objeto directo de la imposición. Otros hechos son susceptibles de ser tomados como indicios indirectos de capacidad económica, como son la transferencia y el consumo de riqueza. Es en relación a ellos como puede ser planteado el problema de la validez del principio de capacidad económica. La imposición sobre la transferencia de riqueza pretende gravar la renta, y en cuanto tal respeta el principio constitucional que impone relacionar la imposición con la capacidad económica. Pero —se ha dicho— ¿cuál es la capacidad contributiva de quien, apretado por la necesidad debe vender su casa?

Por otro lado, la imposición que grava el consumo valora éste como indicio de capacidad económica en un doble sentido: en primer lu-

gar, en cuanto que el gasto de una renta presupone la existencia previa del mismo, y en segundo lugar en cuanto el gasto de un determinado elemento es índice de disfrute de una cierta riqueza.

Resulta evidente que, siendo todos estos principios válidos en el campo teórico, en la práctica se dan casos difícilmente justificables. Los ejemplos citados son ya típicos: la posesión de un perro puede ser índice de una cierta riqueza, pero al mismo tiempo dicho animal puede pertenecer perfectamente a un vagabundo. En tal sentido, sin recurrir a determinados elementos de juicio, no es posible fijar la justicia de un determinado tributo. Así, si en la generalidad de los casos la posesión de un perro es índice de riqueza, el tributo que grave dicha posesión será justo, aunque debe prever —desgravándolo— el caso en que dicha posesión no sea índice de ello.

De igual modo, hay que hacer notar que no toda riqueza es imponible. En la actualidad es ya cuestión pacífica la necesaria exención de un mínimo vital para permitir a las clases más necesitadas una existencia digna, no siendo admisible el gravámen de quien no tiene apenas para subvenir a su propio sustento. El principio de exención de un mínimo vital se relaciona así estrechamente con el de la capacidad contributiva, y presenta serios problemas en lo que se refiere a los impuestos indirectos, en los que al hacerse abstracción de las condiciones personales del sujeto pasivo se grava con el mismo impuestos a quienes gozan de una riqueza apreciable y a quienes no tienen apenas. La consideración de condiciones personales de los sujetos pasivos en los impuestos indirectos puede hacerse a través de la calidad de los bienes gravados. Es evidente que el problema apuntado no tiene sentido respecto a los bienes de lujo que sólo son adquiridos por personas suficientemente capacitadas económicamente; por el contrario, si se trata de bienes de consumo necesario el problema se plantea en toda su agudeza.

En resumen, la posición de GIARDINA representa la otra versión del principio de capacidad contributiva, y resulta más próximo a la problemática española, en relación con el art. 3º de la Ley General Tributaria. Esta posición es, dentro de la indeterminación del concepto, quizá la más realista y práctica, puesto que puede proporcionar al legislador ordinario criterios más concretos a seguir tanto en la delimitación de la base imponible, como en la valoración de cada deuda tributaria en concreto, puesto que el principio de capacidad económica está estrechamente relacionado con el de la progresividad de los tributos.

Efectivamente, las críticas hechas por MAFFEZZONI a esta concepción siguen en parte en pie: sigue siendo válido el ejemplo del gravámen a una persona extranjera que transite por el país con una considerable riqueza en joyas, por ejemplo. En tal caso, la aplicación estricta del principio de capacidad económica llevaría a conclusiones absurdas. Ahora bien, el principio en cuestión es preciso que sea matizado por otras medidas, tendentes sobre todo a resolver el problema de la doble imposición. Y es que, por otra parte, la tesis de GRIZIOTTI no carece del todo de sentido, en cuanto que sólo cabe pensar racionalmente gravar a las personas que de una manera estable forman parte de la comunidad nacional, ya que los ingresos públicos tienen su justificación en el empleo a beneficio de la misma comunidad.

Podríamos concluir así que la capacidad contributiva es un principio que hace referencia a la relación individual de cada persona con el Estado, haciéndole contribuir de una manera justa al sostenimiento de las cargas públicas. La necesaria correlación entre las cantidades percibidas por el Estado a través de su actividad tributaria y los servicios prestados por él a la comunidad nacional es un principio distinto, válido sólo para regular la relación Estado-Comunidad en un sentido global. Se trata, pues, de dos aspectos de la justicia tributaria, independientes el uno del otro, pero ambos necesarios.

Ni que decir tiene que la expresión “capacidad económica” guarda en sí aún una cierta dosis de ambigüedad, por las razones expuestas por MAFFEZZONI, pero no podrá negarse que se trata de la aproximación mayor de que se dispone al ideal de norma concreta. La trascendencia de la polémica que hemos descrito en sus líneas esenciales se pone de manifiesto al considerar que depende del concepto que se acepte de capacidad contributiva el que pueda o no admitirse otros principios igualmente importantes que suelen informar todos los sistemas tributarios. Tal es el caso del principio de progresividad, generalmente admitido en la actualidad.

Si partimos de la idea de capacidad contributiva como relación entre las ventajas percibidas a través de los servicios públicos y las cargas públicas a sostener mediante el tributo, resulta difícil fundamentar al mismo tiempo el principio de progresividad. En efecto, a menos que se admita que el goce derivado de los servicios públicos crece en medida más que proporcional en relación con la riqueza de que dispone quien los recibe, no hay razón que justifique la progresividad del tributo. Por el contrario, una explicación como ésta, impregnada de los principios de con-

mutatividad del negocio jurídico lleva claramente a la necesidad de basar el sistema tributario en el principio de proporcionalidad.

El problema es tan grave que el mismo MAFFEZZONI, para justificar su postura recurre a la demostración de la imposibilidad de elaborar un sistema progresivo a partir del principio de capacidad económica. Dice el citado autor, que dada la imposibilidad de fijar un concepto unívoco de capacidad económica, y pudiendo tomar como índice de éste tanto la renta (en sus distintas acepciones) como el patrimonio, como el gasto, de la adopción de uno de cualquiera de estos índices resultaría una progresividad distinta, careciendo así de sentido concreto la norma constitucional que prescribe que el ordenamiento tributario italiano estará formado por criterios de progresividad. Resulta claro que este ataque a la tesis contraria sólo intenta encubrir la dificultad de fundamentar sólidamente la propia.

Por el contrario, si se admite, con todas sus imperfecciones, que la capacidad contributiva hace referencia a la capacidad económica de la persona en todas sus manifestaciones, no se presenta un problema tan difícil a la hora de justificar la progresividad del sistema. Partiendo de la expuesta idea de que cada persona debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en razón de su capacidad económica no se precluye el camino a la progresividad, que queda fuera de esta argumentación, como principio a justificar por otros medios.

De esta forma, cabe fundamentar tanto un sistema de tributación proporcional como uno progresivo, pudiendo necesitarse la tributación en proporción a la riqueza, o en forma más que proporcional, sin que ninguna de estas formas contrarie al principio de capacidad contributiva entendida como capacidad económica. Esta forma de entender este mandato constitucional parece así menos satisfactoria desde un punto de vista filosófico, si se quiere, pero algo más efectiva en la práctica.

C) *Conclusión.*

Como conclusión nos queda la idea, un tanto pesimista, de que tras un siglo de evolución del Derecho tributario, aún hoy no hay unanimidad en la justificación de sus principios esenciales, lo que obliga a recurrir en los textos constitucionales a formas no del todo precisas, que no comprometan al sistema tributario subsistente, dando al mismo tiempo cierta satisfacción a las aspiraciones idealistas de quienes buscan la justi-

cia informadora de cada norma y, tanto más, del conjunto del ordenamiento tributario. Este fenómeno nos indica, a mi modo de ver, con claridad, el carácter y función ideológica del principio de capacidad contributiva.

Matías CORTES (34) ha explicado las razones del olvido o desprecio que en la elaboración de la doctrina del Derecho tributario se ha tenido por el principio de capacidad contributiva, señalando que ello se ha debido, en gran parte, al prurito de la pureza metodológica, especialmente sentido en esta rama del ordenamiento jurídico como consecuencia de la inicial confusión de la misma con la llamada Ciencia de la Hacienda. Esta preocupación por evitar conexiones con elementos no jurídicos, ciertamente, dio lugar al abandono del análisis de un concepto como el de capacidad contributiva que es indudablemente una noción o principio jurídico. De todos modos, cuestionar la normativa inmediata del principio no es sino uno de los efectos de la inconcreción del concepto la cual creemos se ha puesto de manifiesto en la exposición anterior. La idea del profesor CORTES radica, precisamente, en convertir dicho principio en criterio metodológico del Derecho tributario y de todas sus instituciones (concepto de tributo, presupuesto de hecho, exención, sujetos pasivos, elementos de cuantificación, etc. sin olvidar la interpretación y represión del fraude).

Sin poder agotar aquí el problema que plantean los principios constitucionales en relación al Derecho financiero, únicamente quisiera dejar indicadas dos cuestiones.

En primer lugar, la vinculación entre el principio de capacidad contributiva y la Política fiscal. Afirma el profesor PALO (35) que la conexión entre los principios de igualdad y de capacidad contributiva descubre el ámbito de indeterminación inherente a este segundo concepto y su forma de operar como principio general del Derecho. Esta naturaleza del concepto de capacidad contributiva explica jurídicamente la legitimidad, dentro de amplios márgenes, de la Hacienda extrafiscal: el legislador puede perseguir cualesquiera fines lícitos con la fiscalidad, siem-

(34) CORTES, M.: *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, en Rev. Der. Fin. Hac. Públ. 60 (1965), pág. 991, y *Ordenamiento tributario español*. Madrid, 1968, págs. 24 y ss. 3ª edición, con MARTIN DELGADO, J.M., Madrid, 1977, págs. 69 y ss.

(35) PALAO, C.: *Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal*, pág. 5: *Apogeo y crisis*, cit. pág. 418.

pre que al hacerlo no viole otros preceptos constitucionales, ni produzca normas arbitrarias, por desconocer más allá de lo tolerable la diferente susceptibilidad de imposición de los contribuyentes (36).

Una importante consecuencia es que lo anterior no supone que el legislador tributario no está obligado por la Constitución a establecer un determinado sistema tributario. La indeterminación del concepto constitucional le deja un amplio campo de actuación que se encontrará sometido a la decisión y compromiso político. La justicia en el ámbito fiscal dependerá de las ideologías y las relaciones de poder operantes en la comunidad política (37).

En segundo lugar, la vinculación del Derecho financiero a los principios constitucionales no estricta o directamente financieros. La Constitución vincula en su totalidad a las medidas de Política tributaria que, por tanto, tienen que acomodarse al Derecho constitucional. El profesor K. VOGEL ha insistido con frecuencia sobre este punto desde la concreta perspectiva de la protección que de la propiedad privada hace el art. 14. 1. de la Ley Fundamental de Bonn (38). Un intento más ambicioso

(36) En la moderna literatura alemana son de destacar en este tema, FRIAUF, K.H.: *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen, 1966; SELMER, P.: *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt, 1972; KREUSSLER: *Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber*. Berlín, 1972. Más recientemente, el trabajo de Habilitación del Prof. W. KNIES: *Steuerzweck und Steuerbegriff*. Münche, 1976.

(37) El factor político, al que tantas veces se alude como esencia de la actividad financiera del Estado, no podría estar alejado de la actividad jurídico financiera. DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*. Madrid, 3ª edic., 1955. tomo I, pág. 46. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Derecho financiero y política fiscal*. pág. 41. H.W. KRUSE afirma en el prólogo a la 3ª edic. (München, 1973) de su *Steuerrecht* que "apenas existe otro campo del Derecho como el Derecho tributario que se encuentre tan dominado por los acontecimientos políticos cotidianos".

(38) Por ejemplo, Conferencia pronunciada en la sesión de Otoño del *Bitburger Gesprächskreises: Der Griff des Staates nach Geld hat Grenzen*, resumen en el *Frankfurter Allgemeine Zeitung* de 15 de Diciembre de 1973, págs. 12 y 13. El Tribunal Federal Constitucional, sin embargo, en base a la idea del Estado social de Derecho —frente al Estado liberal anterior— ha negado protección a las obligaciones pecuniarias por tributos cuando los tributos tienen una finalidad secundaria de política económica, ver BADURA, P.: *Verwaltungsrecht im liberalen und im sozialen Rechtsstaat*. Tübingen, 1966, pág. 25. WEBER, W.: *Das Bundesverfassungsgericht und die Steuerordnung, en Archiv für öffentliches Recht* (1965), pág. 452.

de sistematización de la relación entre los principios constitucionales y el Derecho tributario ha sido realizado por Klaus TIPKE en su *Steuerecht* (39). En ella se pone de manifiesto la crisis del principio de capacidad económica, formulado para una sociedad individualista y liberal que no se corresponde con la organización política y económica de hoy ante la necesidad de compaginar la política económica con la justicia, y que da lugar a una inevitable y patente colisión entre principios. Los principios clásicos (generalidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica) (40) se ven sometidos en la actualidad a fuertes presiones que hacen necesaria su reelaboración.

(39) TIPKE, K.: *Steuerecht*, Köln, 1973, págs. 18 - 40.

(40) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español*, en Hacienda y Derecho. Vol. III, Madrid, 1963, pág. 146.