

pagos a cuenta, regulados en el artículo 82, dentro del Capítulo II del Título VIII del PLIRPF, regulación sobre la que cabe razonablemente preguntarse si no forma parte también de los aspectos personales de la sujeción al Impuesto a que se refiere el Título I.

Particular sorpresa produce el enunciado del *Título II. Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen*. En realidad, como inmediatamente pone de manifiesto el primer precepto del referido Título II —concretamente el artículo 15—, el PLIRPF contempla en rigor los aspectos relativos a la base del futuro Impuesto, y lo lógico por lo tanto era referirse sin más a este término, sobradamente conocido en nuestro derecho positivo y estudiado por la doctrina, y no a una descripción aproximada del mismo. Además, si bien es cierto que los preceptos del Título I regulan, como indica su enunciado, la determinación de la capacidad económica gravada, otro tanto hacen los artículos 71 a 78 que integran el *Título VII Regímenes Especiales*, con lo que la expresividad didáctica que se quiere dar al enunciado del Título II, deviene en imprecisión sobre el verdadero alcance de su contenido.

El PLIRPF ahonda —en la línea iniciada por la vigente Ley 18/1991—, al describir los componentes del hecho imponible en su artículo 6.2, en la distinción, por un lado, de las diferentes fuentes u orígenes de renta (trabajo, capital, actividades económicas y lo que enuncia como imputaciones de renta, reguladas en el mencionado Título VII, y en las que se incluyen, entre otras, las provenientes del Régimen de transparencia. Se trata, sin duda, de un criterio de clasificación erróneo y confuso, porque atiende a la ordenación de los componentes de la renta con criterios distintos (el origen o fuente en el primer caso, y el de imputación a los titulares en el segundo), y como consecuencia de ello se pierde de vista el que en rigor todas las rentas imputadas son susceptibles de integración en alguno de los orígenes o fuentes de renta, integración que era lo que con rigurosa técnica jurídica había que contemplar en el Proyecto.

Las cuestiones terminológicas y de configuración estructural de las normas no son aspectos secundarios de su contenido, son por el contrario, un claro exponente del cuidado con que se han elaborado las normas positivas, un aspecto fundamental para su claridad y rigor, y por lo tanto unas características de suma importancia para la seguridad jurídica de sus, muy numerosos por cierto en este caso, destinatarios.

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

## DOCTRINA CIENTÍFICA

### LA FUNCIÓN DEL I.R.P.F. EN EL SISTEMA TRIBUTARIO SEGÚN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

ANTONIO M. CUBERO TRUYO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

#### SUMARIO

- I. EL PROTAGONISMO DEL I.R.P.F. EN LA ARTICULACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/1997, DE 28 DE OCTUBRE)
- II. EL TRATO ESPECIAL DEL I.R.P.F. ¿TAMBIÉN ANTE OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES?
  - A) El I.R.P.F. ante el principio de legalidad.
  - B) El I.R.P.F. ante el principio de seguridad jurídica.
  - C) El I.R.P.F. ante su cesión a las Comunidades Autónomas.
  - D) El I.R.P.F. ante el principio de territorialidad.
- III. I.R.P.F. E INTERÉS GENERAL. LA CONTRADICCIÓN INTRÍNSECA
- IV. UNA LLAMADA DE ATENCIÓN PARA EL PRÓXIMO I.R.P.F.
- I. EL PROTAGONISMO DEL I.R.P.F. EN LA ARTICULACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/1997, DE 28 DE OCTUBRE)

En la sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997, se declara la nulidad del artículo 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio,

de Medidas Presupuestarias Urgentes, por sobrepasar los límites materiales previstos para tan excepcionales normas, dictadas por el Gobierno y con rango de ley. A tenor del artículo 86.1 de la Constitución, los Decretos-leyes no podrán afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I. Ello ha obligado al Tribunal a plantearse, como premisa de su razonamiento, cuál es la **configuración constitucional** del deber afectado, en este caso, el **deber de contribuir** al sostenimiento de los gastos públicos.

La primera idea que destaca el Tribunal Constitucional en su análisis sobre el deber de contribuir, es la **necesaria visión global**. “La Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”<sup>(1)</sup>. Pero ello no impide el examen de aquellas medidas tributarias que incidan en una sola figura; sino que habrá que verificar la trascendencia no para esa figura autónoma sino para el sistema en su conjunto.

Esta imperiosa comprobación de las *repercusiones generales* nos emplaza a una **diferenciación entre tributos**, porque no todos ellos son igualmente aptos para afectar por sí mismos al sistema: “Será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley, constatando su naturaleza, estructura y función dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica”<sup>(2)</sup>.

Es preciso, pues, juzgar la **importancia relativa** de las diversas figuras tributarias; y dentro de ellas, destaca sobremanera el **I.R.P.F.** Como explica el Tribunal Constitucional, “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva. Es sobre todo a través del I.R.P.F. como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que le convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible”<sup>(3)</sup>. Puede decirse que **el deber de contribuir se halla bajo la tutela del I.R.P.F.**

(1) Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 7. “El sistema tributario es un organismo complejo, interrelacionado y en continuo fluir. Aspecto que hay que tener muy presente para juzgar la vigencia en el sistema de algunos de los principios constitucionales, como la capacidad, igualdad, no confiscatoriedad, etc.”. GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: “Los tributos en España”, *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1997, p. 47.

(2) Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 7.

(3) Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 9.

Este es el dato que nos interesa ahora destacar de los fundamentos de la sentencia de 28 de octubre de 1997: la estrecha relación de dependencia o de responsabilidad entre el I.R.P.F. y el deber constitucional de contribuir. Una relación que, en buena lógica, llevó al Tribunal Constitucional a sostener en la susodicha sentencia la irregularidad de la disposición cuestionada: “La indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender, no sólo a la cuantía de la modificación que introduce, sino también a otros aspectos distintos, entre los que cobra especial importancia la **naturaleza del tributo sobre el que incide** y, desde esta perspectiva, dado que el tributo que ha resultado alterado por el artículo 2 del Real Decreto-ley 5/1992 es el **I.R.P.F.**, no puede negarse que el aumento de su cuantía mediante dicho instrumento ha afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el artículo 31.1 C.E.”. Por las características del I.R.P.F., “cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes”<sup>(4)</sup>.

La duda que no deja despejada el Tribunal Constitucional es si el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas goza, en solitario, de esa posición de especial compromiso en la salvaguarda de la obligación constitucional de contribuir o si, por el contrario, podría ser propagable a **otros impuestos**. La sentencia describe el I.R.P.F. como “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario” o “una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario”, lo que mantiene abierta la puerta a la incorporación de más figuras a esa especie de *Monte Olimpo* del Derecho impositivo. En el primer comentario doctrinal sobre la sentencia 182/1997 del que hemos tenido noticia, FALCÓN se muestra partidario de una actitud extensiva, al afirmar que “muy escaso margen de actuación puede tener el Decreto-ley en piezas clave del sistema, como los Impuestos sobre la Renta o —nos permitimos añadir— sobre Patrimonio, Sucesiones, e incluso el I.V.A.”<sup>(5)</sup>.

A nuestro juicio, la doctrina del Tribunal Constitucional resulta muy limitadamente trasladable más allá del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Refiriéndonos en primer lugar a los demás impuestos personales y directos, éstos tienen un valor **complementario** del I.R.P.F., perfectamente confeso en las Exposiciones de motivos de sus respectivas Leyes. El Impuesto sobre Sociedades constituye un antecedente o un pago a cuenta del impuesto del

(4) Fundamento jurídico 9.

(5) FALCÓN Y TELLA, R.: “Decreto-ley, reserva de ley y deber de contribuir: nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1997, p. 7.

accionista, que es el verdadero titular de la capacidad económica <sup>(6)</sup>. El Impuesto sobre el Patrimonio cumple funciones censales o de control y de profundización en el carácter progresivo-redistributivo del I.R.P.F. <sup>(7)</sup>. El Impuesto sobre Sucesiones cuenta con un hecho imponible coincidente con el del I.R.P.F., aunque específico o parcial, gravando una clase concreta de renta, cuales son los incrementos de patrimonio por adquisiciones lucrativas (de ahí que el artículo 5.5 de la Ley 18/1991 tenga que ocuparse de la delimitación de ámbitos) <sup>(8)</sup>. No negamos que la alteración de estos impuestos pueda afectar al deber de contribuir, pero si afecta, será debido a su conexión con el I.R.P.F. y en la medida de dicha conexión. Con lo cual, puede mantenerse sin faltar a la verdad el liderazgo **exclusivo** del I.R.P.F.

Por lo que respecta al I.V.A., se trata, sin duda, del otro pilar del sistema tributario. No obstante, cuestiones de orden técnico lo convierten en inhábil (o apenas hábil) para reflejar los principios constitucionales de capacidad económica y, sobre todo, de progresividad. Además, por su dependencia de las directivas comunitarias, parece como si no estuviera al alcance de nuestro legislador una alteración por esta vía del deber de contribuir. Por último, insistiendo en la idea expuesta en relación con los restantes impuestos personales (la idea de que pueden afectar al deber de contribuir pero no por sí mismos sino por su

<sup>(6)</sup> “En efecto, el Impuesto sobre Sociedades implica bajo esta concepción, que decididamente incorpora la Ley, una retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por las personas físicas a través de su participación en entidades jurídicas”, se dice en la Exposición de motivos. La transparencia fiscal o el método de eliminación de la doble imposición económica corroboran la interdependencia. Precisamente se ha planteado la posibilidad de refundir ambas legislaciones (posibilidad que tendría el inconveniente de la complicación de la normativa principal, que es la de las personas físicas).

<sup>(7)</sup> De ahí que afecte a una cantidad mucho más reducida de contribuyentes. Ya que hablamos de cantidad, FALCÓN Y TELLA, R.: Op. cit., pp. 7 y 8, se muestra preocupado porque el Tribunal Constitucional, con la potenciación del I.R.P.F. y la necesaria visión global, extraiga del artículo 31.1 garantías válidas sólo para el contribuyente general o mayoritario, en detrimento del contribuyente excepcional o minoritario. “El único riesgo radica, a mi juicio, en que la referencia al sistema tributario en su conjunto permita en el futuro que a través del Decreto-ley se altere de forma importante la posición relativa de determinados ciudadanos, a través de una elevación de impuestos marginales del sistema. Pensemos, por ejemplo, en la tributación de las máquinas recreativas. De la sentencia que comentamos resulta con claridad que el ámbito de intervención posible a través del Decreto-ley es mayor en este tipo de figuras. El deber de contribuir que consagra el artículo 31.1 no es un deber «de la mayoría» —por decirlo de alguna manera—, sino de todos y cada uno. De manera que también una alteración sensible de la posición que ocupa un reducido grupo de contribuyentes dentro del sistema tributario (en el sector del juego, del tabaco, etc.), afecta al deber de contribuir, al menos al deber de esos contribuyentes”.

<sup>(8)</sup> “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter tributario complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Con estas palabras se inicia la Exposición de motivos de la Ley 29/1987.

vinculación al I.R.P.F.), creemos que cualquier estudio sobre la adecuación del I.V.A. al artículo 31.1 exige el engarce o la comparación con los impuestos directos <sup>(9)</sup>, elevación desde la parte hacia el todo que no ha sido necesaria en el caso del I.R.P.F., cuyo análisis interno ya presupone la influencia exterior, sobre el bloque del sistema.

En suma, la sublimación del I.R.P.F. como artífice máximo de la aplicación de las exigencias constitucionales no la creemos homologable, ni de lejos, a la que puedan merecer otros impuestos. En ese sentido se pronunció, antes de la Sentencia 182/1997, Javier PÉREZ ROYO: “No todas las figuras tributarias ocupan la misma posición, tienen el mismo «status», en lo que a definición del *deber fundamental* se refiere. La *posición jurídica fundamental* de cada ciudadano en el cumplimiento del deber constitucional no se ve afectada por igual por los diferentes tributos. Y entre todos es claro que el I.R.P.F. ocupa una posición **distinta de todos los demás**. Se trata del **único** tributo del que son predicables de manera inmediata y directa todas las características que, según el artículo 31.1 C.E., definen el deber constitucional” <sup>(10)</sup>. Impresión que ha confirmado el Tribunal, puesto que “se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección” <sup>(11)</sup>.

## II. EL TRATO ESPECIAL DEL I.R.P.F. ¿TAMBIÉN ANTE OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES?

La doctrina del Tribunal Constitucional que ha dispensado un trato singular al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque surgida a propósito de la figura del Decreto-ley, gira en torno al deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución <sup>(12)</sup>. Por consiguiente, el rasgo distintivo del I.R.P.F. resultará aplicable como criterio jurisprudencial cuando se alegue la

<sup>(9)</sup> A propósito del mantenimiento de la neutralidad entre los dos enfoques distintos de la contribución, puede resultar ilustrativo el comentario del Magistrado CRUZ VILLALÓN en su voto particular a la Sentencia 182/1997, cuando pone como ejemplo de la utilización desviada del Decreto-ley la modificación del “status quo” preexistente alterando “la relación sustancial entre imposición directa e imposición indirecta”; con lo cual, todo análisis termina reconduciéndonos a la presencia primordial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>(10)</sup> PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusiva-mental constitucional*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 21 (la cursiva es nuestra).

<sup>(11)</sup> Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 9.

<sup>(12)</sup> Puesto que los límites materiales del Decreto-ley remiten al deber de contribuir de dicho artículo 31.1.

**vulneración** de los principios de justicia material del sistema tributario. Vamos ahora a dar un paso más allá, planteándonos si esa potenciación de tan primordial impuesto puede tener también virtualidad cuando estemos en presencia de otros principios constitucionales.

#### A) EL I.R.P.F. ANTE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En el ámbito tributario, la reserva de ley establecida por la Constitución y perfilada por el Tribunal Constitucional es una reserva **relativa**. Y reserva *relativa* —añadiríamos nosotros— en un doble sentido:

- Relativa, en cuanto que no se extiende a la totalidad de la materia, siendo suficiente el establecimiento y la configuración de los elementos esenciales del tributo. Incluso estos aspectos sí sometidos a la reserva no tienen que ser completamente disciplinados por la ley, teniendo cabida la participación reglamentaria, siempre que exista una predeterminación legal <sup>(13)</sup>. Reserva relativa, pues, al no exigir exhaustividad en la regulación por parte de la ley.
- Pero en segundo lugar, también es relativa en cuanto modulable en función de determinados factores. La relatividad de la reserva se formula ahora atendiendo al dato de su **alcance variable**. No afecta por igual a todas las clases de tributos (siendo más intensa con los impuestos que con las tasas y contribuciones especiales <sup>(14)</sup>) y dentro de los tributos no afecta por igual a todos sus componentes (siendo más exigente con los elementos identificadores que con los cuantificadores <sup>(15)</sup>).

Partiendo, pues, de la base de que no todos los contenidos se ven afectados en la misma medida por el principio de legalidad, no parece descabellado plantear la hipótesis de una nueva gradación, otorgando a la reserva de ley en

(13) Cfr. sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, 6/1983, de 4 de febrero, 179/1985, de 19 de diciembre...

(14) Cfr. sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, 19/1987, de 17 de febrero y 185/1995, de 14 de diciembre.

(15) “El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos”. Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre.

el ámbito del I.R.P.F. —dentro de la relatividad— una rigidez proporcional a su importancia.

La verdad es que el Tribunal Constitucional no ha matizado nunca que, dentro de los impuestos, haya que hacer distinciones en el alcance del principio de legalidad. Para saber si ese silencio representa una negativa o simplemente una ausencia provisional de criterio al no haberse suscitado la cuestión, conviene examinar cuáles son los motivos que llevan al Tribunal a consagrar la modulación de la reserva. Y se trata, fundamentalmente, del respeto a la autonomía de las **Corporaciones Locales** <sup>(16)</sup> y de la necesidad de adaptación o respuesta a la **complejidad técnica** <sup>(17)</sup>.

El primer problema no existe en el seno del I.R.P.F. La complejidad técnica, en cambio, sí parece ser la causa de que la normativa reglamentaria tenga importantes atribuciones, por ejemplo, en la estimación objetiva por signos, índices o módulos. A nuestro juicio, sería deseable una fijación más precisa de los criterios rectores a desarrollar por el poder ejecutivo, si bien teniendo en cuenta la predisposición natural de esta materia (por su prolijidad y casuismo) hacia el nivel reglamentario. Quizás, tratándose del I.R.P.F., la colaboración *técnica* o el reparto de funciones entre las Cortes y el Gobierno, comprensible y conveniente, debería instrumentarse mediante otras fórmulas más respetuosas con el principio de legalidad. Estamos pensando en el juego de relaciones entre una **ley de bases** y un **texto articulado**, de manera que el decreto legislativo resultante tendría la aptitud técnica proporcionable desde la Administración y, al mismo tiempo, el rango de ley, con la garantía de la dirección parlamentaria en un asunto tan principal para los contribuyentes <sup>(18)</sup>.

Ocurre que no es éste el momento oportuno para, partiendo del razonamiento del Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/1997, extraer consecuencias que se extenderían hacia el principio de legalidad, precisamente

(16) Que no tienen potestades legislativas, sino sólo poder reglamentario aunque investido de representatividad democrática.

(17) “La base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trate”. Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre.

(18) Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M.: “Leyes de Bases y Textos Articulados. Su aplicabilidad en el Derecho Tributario”, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 96, 1997.

cuando esa sentencia ha logrado por fin deslindar la reserva de ley y las materias excluidas del decreto-ley, negando la coextensión de sus ámbitos<sup>(19)</sup>.

Pero, hecha esta salvedad, no creemos que deba descartarse para futuros pronunciamientos jurisprudenciales la hipótesis de la vigencia reforzada del principio de legalidad en el I.R.P.F. Téngase en cuenta que la **igualdad** está presente en el fundamento del principio de legalidad y, a la vez, es uno de los criterios consagrados en el artículo 31.1 (es decir, una de las bases del deber de contribuir, cuyo principal responsable es el I.R.P.F.). Siendo así, la defensa del principio de igualdad acaso avalaría un mayor peso de la exigencia de ley en el impuesto más importante. Aunque en la práctica, la igualdad tributaria que sería especialmente exigible en el I.R.P.F. nos plantea un problema no tanto de legalidad como, sobre todo, de territorialidad, con la cesión del I.R.P.F. a las Comunidades Autónomas (que sí tienen potestad legislativa). Es un asunto del que nos ocuparemos más adelante.

#### B) EL I.R.P.F. ANTE EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El artículo 9.3 de la Constitución ofrece una serie de garantías (la publicidad de las normas, la interdicción de la arbitrariedad...) presididas por el principio de seguridad jurídica. Lo que ahora vamos a plantearnos es si en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debería tener una vigencia extraordinaria la seguridad jurídica, en concreto, tres de sus ramificaciones, a saber, la irretroactividad, la estabilidad y la claridad de las normas.

— En relación con el problema de la retroactividad, hay un primer dato reseñable: al ser un impuesto periódico, de hecho imponible duradero, las medidas que se tomen a lo largo del período impositivo sólo presentarán una **retroactividad de grado medio o impropia**, que resulta admisible con mayor facilidad o con menos rigor que en el caso de la retroactividad auténtica. Según el Tribunal Constitucional, cuando la retroactividad es impropia, si ha

(19) El Magistrado CRUZ VILLALÓN, en su voto particular a la Sentencia de 28 de octubre de 1997, considera que el Tribunal, a pesar de la rectificación de su doctrina anterior, continúa anclado —más de lo necesario— en el suelo del principio de legalidad. Pudiera advertirse cierto confusiónismo cuando se sigue hablando de “elementos esenciales” para referirse a los dos problemas que pretenden separarse (cfr. fundamento jurídico 7). A nuestro juicio, conviene destacar que la reserva de ley alcanza a los elementos esenciales *del tributo* mientras que el decreto-ley no puede alterar los elementos esenciales *del deber de contribuir*. Lo que pasa es que para ver si se ha afectado a la esencia del deber de contribuir, y una vez admitido que el I.R.P.F. lo afecta especialmente, es necesario un posterior análisis de la magnitud de la afectación, porque no toda reforma del I.R.P.F. tiene la misma intensidad. Siendo lógico que se haga una modulación interna, es ahí donde salen a relucir los elementos esenciales *del tributo*, como una cuestión de gradación de la mayor o menor incidencia en el *deber de contribuir*.

habido o no vulneración de la seguridad jurídica “es un interrogante al que sólo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso”, “después de una ponderación de los diferentes elementos en presencia”<sup>(20)</sup>. Y, entre tales elementos decisivos, ¿cabe introducir la especial importancia del I.R.P.F.? Por un lado, siguiendo la Sentencia de 28 de octubre de 1997, las exigencias de interés general que podrían justificar una merma de la seguridad jurídica sí “deben ser **especialmente nítidas** cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el I.R.P.F., un impuesto personal, subjetivo y de carácter periódico que, como recordábamos antes, ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias éstas que incrementan notablemente la incidencia que sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos puede tener una norma que produce efectos sobre situaciones de hecho o relaciones jurídicas que han comenzado a constituirse antes de su entrada en vigor”<sup>(21)</sup>. Pero en cuanto al alcance o la importancia de la medida, que sería otro de los factores a calibrar, aquí ya el Tribunal Constitucional se olvida de la trascendencia cualitativa del I.R.P.F. y hace una comparación parificada o de igual a igual con otros tributos de mucho menor peso específico, de tal manera que la subida de los tipos de las escalas del I.R.P.F. habría tenido un “alcance limitado”, pues “no alcanza la notable importancia de las que se han producido en otras ocasiones, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declarado inconstitucional por la Sentencia 173/1996, en el que se provocaba un aumento de más del doble de su cuantía inicial”<sup>(22)</sup>. En definitiva, a los efectos de la admisión de la retroactividad, la atención jurisprudencial privilegiada que merece el I.R.P.F. es sólo parcial.

— En segundo lugar, y sin abandonar el ámbito de la aplicación temporal de las normas tributarias, vamos a dedicar un breve comentario a otra de las manifestaciones del principio de seguridad jurídica, cual es la **estabilidad**, estabilidad que se ve fundamentalmente afectada por el reformismo anual de la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** (con la colaboración de las

(20) Cfr. Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 13.

(21) Ello podría ser aplicable a la analogía (institución que, como es sabido, no afecta al principio de legalidad sino al de seguridad jurídica; cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 1997, pp. 90 y ss.), de tal manera que el proceso de integración analógica debiera desenvolverse con mayor prudencia en el caso de lagunas detectadas en el I.R.P.F., buscando una especial nitidez en la explicación de este recurso.

(22) Véase cuán distinta es la valoración del Tribunal Constitucional sobre la importancia de la subida del I.R.P.F. desde la perspectiva de la retroactividad y la seguridad jurídica (medida de alcance limitado) o desde la perspectiva del deber de contribuir y su afectación por decreto-ley (tratándose del I.R.P.F., el Tribunal entendió que el deber de contribuir había sido afectado por encima de que fuera o no una subida cuantitativamente moderada).

"leyes de acompañamiento" (23). Como es sabido, el sector material que el Tribunal Constitucional ha revestido de un especial halo protector frente a la Ley de Presupuestos es el Derecho tributario general codificado (24), donde no parece entrar el I.R.P.F. (25). Sucede que las normas del Derecho Tributario especial tienen una prescripción constitucional directa, que es el artículo 134.7: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea". El Tribunal Constitucional, en sus aproximaciones a esta regla, ha insinuado que no toda habilitación sería legítima, pues "la constitucionalidad de una ley que autorizara a la de Presupuestos la modificación indiscriminada de los impuestos, enervaría la disposición constitucional a cuyo estudio procedemos" (26). La interpretación que hace el Tribunal Constitucional del 134.7 "tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de lo que sea preciso para, **sin modificación sustancial**, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales" (27). Aprovechamos la referencia a la sustancialidad del cambio para relacionarla con el Impuesto sobre la Renta, como figura más capacitada para afectar sustancialmente al sistema tributario (28). Probablemente, si la Ley de Presupuestos usara a un tiempo todas las habilitaciones existentes para modificar el I.R.P.F. (que son bastantes(29)), se estaría produciendo una reforma de tal mag-

(23) Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M.: "Las Leyes de acompañamiento", Quincena Fiscal, núm. 9, 1997, pp. 9 y ss.

(24) Sentencia 76/1992, de 14 de mayo; Sentencia 195/1994, de 28 de junio...

(25) El Tribunal defiende la vocación de estabilidad de las "reglas que afectan al **régimen general** de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos". Aunque obsérvese que la doctrina constitucional sobre el decreto-ley también hace una "alusión expresa a la interdicción de regulación por Decreto-ley del «**régimen general**» del deber de contribuir" (fundamento jurídico 6 de la Sentencia de 28 de octubre de 1997, citando las sentencias 111/1983 y 60/1986). Existe, pues, una coincidencia terminológica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a la hora de describir los límites a la Ley de Presupuestos y los límites al Decreto-ley. Apurando el silogismo, si no puede producirse una alteración general del I.R.P.F. mediante decreto-ley tampoco podría hacerse mediante Ley de Presupuestos.

(26) Sentencia 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 3.

(27) Sentencia 27/1981, fundamento jurídico 4.

(28) Por ejemplo, la exención de la pensiones de incapacidad permanente de los funcionarios fue eliminada por Ley de Presupuestos, sin que ello fuera tenido en consideración para declarar su inconstitucionalidad en la Sentencia 134/1996, de 22 de julio. Pero no se trataba de una alteración general del Impuesto.

(29) Véase la larga lista de la disposición final primera de la Ley 18/1991.

nitud que el Tribunal Constitucional juzgaría inadecuado el cauce presupuestario y declararía la violación del espíritu excepcional del artículo 134.7.

— Por último, la seguridad jurídica exige la claridad de los mandatos legislativos, de manera que quienes hayan de cumplirlos *sepan a qué atenerse*. En buena lógica, la certeza del Derecho es un bien que se necesita especialmente (o que se echa de menos especialmente(30)) en el Impuesto que grava a la práctica totalidad de las personas físicas. No es extraño que las afirmaciones más significativas del Tribunal Constitucional en defensa de la precisión legal hayan surgido al tratar un asunto relacionado con el I.R.P.F. Así, en la Sentencia 150/1990, se consideró "inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia" (31). Las normas pueden llegar a ser inconstitucionales, por infringir el principio de seguridad jurídica, cuando generen "en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable". Y siendo el destinatario del I.R.P.F. un destinatario universal (distinto, pues, del destinatario *especializado* del Impuesto sobre Sociedades, el I.V.A. o la fiscalidad del juego (32)), merecería un esfuerzo legislativo extraordinario en pro de la claridad. Aunque la estrategia predominante en nuestros días parece buscar más el aligeramiento de las tareas liquidatorias (con declaraciones abreviadas, precumplimentadas o telefónicas) que la verdadera simplificación y cognoscibilidad de la ley (33).

### C) EL I.R.P.F. ANTE SU CESIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La particular trascendencia del I.R.P.F. subrayada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 28 de octubre de 1997 es un dato que no puede

(30) "Huelga decir que, por de pronto, y a pesar de las frecuentes invocaciones a la simplificación legislativa, la regulación del I.R.P.F. es ahora mucho más compleja que antes de las últimas reformas, con lo que su gestión resultará a buen seguro mucho más complicada y enfadosa, tanto para los contribuyentes como para la Administración". CALERO GALLEGO, J.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1997, p. 66.

(31) Fundamento jurídico 8.

(32) Sin perjuicio de que creamos en la claridad como valor predicable de toda norma jurídica.

(33) Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M.: *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

pasar desapercibido ante un problema de gran actualidad (que también ha sido objeto de recurso de inconstitucionalidad) cual es el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997/2001 y, de manera fundamental, el tratamiento de los **impuestos cedidos con competencias normativas**.

El artículo 149.1.1.<sup>ª</sup> de la Constitución afirma la competencia exclusiva del Estado sobre “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales” (34). Después de comprobar cómo el Tribunal Constitucional ha reivindicado el papel del I.R.P.F., “pieza básica del sistema tributario”, no parece descabellado pensar en una posible infracción del criterio constitucional de distribución de competencias. Si hubiera que hacer a algún impuesto acreedor de la exclusividad estatal por afectar a las “condiciones básicas” del deber de contribuir, ese sería, desde luego, el I.R.P.F.

En esa línea puede contemplarse el ejemplo de Alemania, donde los *Länder* carecen de potestades legislativas en relación con el impuesto sobre la renta, para preservar el principio constitucional de “uniformidad de las condiciones de vida” (35).

En nuestra doctrina, destacaríamos la posición de Javier PÉREZ ROYO que, con toda rotundidad, otorga al Impuesto sobre la Renta una resistencia sustancial a la territorialización. “El I.R.P.F. no es un tributo más. Es el tributo a través del cual se define para cada ciudadano el núcleo esencial del deber constitucional. Justamente por eso, sin previsión expresa del constituyente, su territorialización no es posible. Lo impide su propia naturaleza y no su mayor o menor potencia recaudatoria o su mayor o menor incidencia en la definición de la política económica general o en la unidad del mercado. No son sólo las consecuencias, más o menos previsibles, de su territorialización las que hacen que sea inconstitucional. Son las premisas constitucionales desde las que se incorpora al ordenamiento las que impiden una operación de este tipo. Se trata de un límite «a priori» y, en cuanto tal, absoluto” (36).

(34) Adviértase también la competencia exclusiva del Estado sobre la “Hacienda general” (artículo 149.1.14.<sup>ª</sup>) y sobre las “Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica” (artículo 149.1.13.<sup>ª</sup>).

(35) Se ha hecho famoso el Informe Tröger al respecto (cfr. Kommission für die Finanzreform: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland. Kohlhammer, 1966).

(36) PÉREZ ROYO, J.: Op. cit., p. 23. A PÉREZ ROYO le parece elocuente que el Tribunal Constitucional haya defendido la uniformidad básica del deber de contribuir en un supuesto (Sentencia 87/1987, de 2 de junio) de muchísimo menor calado en comparación con el I.R.P.F.

Está claro que la función constitucional del I.R.P.F. se cumpliría de una manera más eficiente y con mayores garantías manteniendo toda la competencia normativa en manos del Estado. Ocurre, sin embargo, que entre la interpretación más recta o más lógica de los designios constitucionales y la interpretación admisible hay un terreno muy amplio. Y es el terreno para la reivindicación del **pluralismo político**, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico (37). Entre la perfección y la vulneración quedan muchas fórmulas imperfectas, pero legítimas. La libertad del legislador debe prevalecer en la medida de lo posible, mientras sea compatible con el respeto a la Constitución (38). En la Sentencia 214/1994, de 14 de julio, sobre la Ley 18/1991, reguladora precisamente del I.R.P.F., aparece una explicación muy clara de lo que podríamos llamar la *discrecionalidad intraconstitucional*: “El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del I.R.P.F. Por lo que no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales” (39). En el examen de constitucionalidad, no hay que aplicar el canon de lo óptimo sino el más modesto de lo tolerable.

“Si no es compatible con el artículo 149.1.1.<sup>ª</sup> C.E. la titularidad de la Comunidad Autónoma de la competencia de calificar a una película de «arte y ensayo» o de identificarla con el signo X por la «potencial» desigualdad de «efectos de carácter fiscal» que pueda tener, ¿podrá serlo la titularidad de fijar la tarifa y las deducciones de la cuota del I.R.P.F.? Y es que, como es obvio, la eficacia del artículo 149.1.1.<sup>ª</sup> C.E. encuentra su máxima expresión y sentido al proyectarse al supuesto que nos ocupa, a saber: la posibilidad de que las CC.AA. puedan decidir sobre los tipos y las deducciones del principal impuesto redistribuidor del sistema tributario” (op. cit., pp. 68 y 69).

(37) “La Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no consiste necesariamente en cerrar el paso a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas”. Sentencia 11/1981, de 8 de abril.

(38) “Esta necesaria inhibición del Alto Tribunal tiene un límite, que es la sumisión del poder legislativo a la Constitución. La libertad del legislador no puede llevarse al extremo de la intocabilidad. Es una libertad plena, siempre que su plenitud se entienda en el marco de la Constitución, porque fuera de él no existe”. CUBERO TRUYO, Antonio M.: *La simplificación del ordenamiento...*, cit., p. 49.

(39) Fundamento jurídico 5. También en el fundamento jurídico 7, en relación con el gravamen de las ayudas o subsidios familiares, el Tribunal insiste en el libre albedrío: “Puede sostenerse, como opción de política legislativa, que la reducción de la carga tributaria goza de preferencia frente al otorgamiento de prestaciones sociales; pero desde un enfoque constitucional debe reconocerse al legislador la libertad de utilizar los medios que crea más adecuados en función de las circunstancias de cada caso”.

Siendo así, podría decirse que el hecho diferencial del I.R.P.F. con trascendencia constitucional ha sido tenido en cuenta por el legislador al prever para este caso concreto una cesión sólo parcial, con un límite porcentual del 30 por 100 (que en la actualidad todavía es del 15 por 100) <sup>(40)</sup>. La obligación de dar una atención destacada al Impuesto sobre la Renta se ha cumplido. La duda está en saber si esa respuesta particularizada basta para que las expectativas constitucionales queden a salvo, o resulta insuficiente.

Existe un pronunciamiento anterior del Tribunal Constitucional en el que salían a relucir tanto el I.R.P.F. como la cuestión autonómica. Nos referimos a la **Sentencia 150/1990, de 4 de octubre**, a propósito de los recargos sobre impuestos estatales <sup>(41)</sup>. No es lo mismo establecer un recargo sobre la cuota del I.R.P.F. que disponer de la competencia normativa sobre una parte de la tarifa <sup>(42)</sup>; pero que existe una cierta equivalencia también es innegable (y la prueba está en que ya se ha advertido que la coincidencia de ámbitos puede suponer la desaparición fáctica de los recargos), con lo cual la doctrina del Tribunal en la sentencia de 4 de octubre de 1990, sin llegar a una asimilación incondicional, debe ser mirada con atención, por lo que pueda tener "mutatis mutandis" de indicativa. Y en ella, el Tribunal no dió ningún síntoma de rechazo hacia la participación de las Comunidades Autónomas en la figura básica del sistema tributario. Se limitó, primero, a advertir que su labor no es desvelar dónde están los ideales deseables sino sólo depurar las infracciones ("Parece innecesario insistir en que el Estado podría, en efecto, regular con mayor detalle del que lo ha hecho hasta ahora el ejercicio de la potestad autonómica para establecer recargos, pues el artículo 157.3 C.E. le faculta para ello. Y, ciertamente, la falta de una regulación estatal más completa del ejercicio de tal potestad financiera de las Comunidades Autónomas que la que se establece en la L.O.F.C.A. puede ser objeto de juicios adversos en el plano de la conveniencia política"), para terminar resolviendo la cuestión sin excesivo detenimiento ("La diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el I.R.P.F. no quiebra la igualdad de las posiciones jurídicas funda-

<sup>(40)</sup> Amén de otros condicionamientos. Verbigracia, la estructura de la tarifa autonómica deberá ser progresiva y la cuota autonómica no podrá ser superior o inferior, en un 20 por 100, a la cuota que resultaría de aplicar la tarifa estatal supletoria. Cfr. artículo 13.1.1.a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

<sup>(41)</sup> Véase, en especial, el fundamento jurídico 7.

<sup>(42)</sup> Además de las competencias en materia de deducciones de la cuota.

mentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 C.E.") <sup>(43)</sup>.

No es fácil aventurar si el Tribunal Constitucional, cuando tenga que ocuparse del asunto de la cesión, se situará cerca de la flexibilidad de esa Sentencia 150/1990 o, por el contrario, avanzará en el discurso de la rigidez sobre el I.R.P.F. iniciado por la Sentencia 182/1997, considerando que por ser, "tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 C.E.) y de solidaridad (artículo 138.1 C.E.)" <sup>(44)</sup>, ha de permanecer íntegramente en la órbita del Estado.

#### D) EL I.R.P.F. ANTE EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD

Entre los diversos principios constitucionales que están en peligro por la cesión de competencias a las Comunidades Autónomas (igualdad, unidad de mercado, solidaridad, seguridad jurídica...), no siempre será el I.R.P.F. el impuesto más propenso a sobrepasar las fronteras constitucionales. Desde el punto de vista del **principio de territorialidad**, al contrario, el Impuesto sobre la Renta parece mostrarse más flexible que otros <sup>(45)</sup>:

— Por un lado, porque la territorialidad, aunque es una exigencia genéricamente inserta en la Constitución (artículo 157.2), cuenta con una protección reforzada cuando se trata de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, refuerzo establecido por la L.O.F.C.A. (que forma parte del bloque de la constitucionalidad). Así lo ha asumido el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 150/1990, al negar que se pueda "extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de principios que el legislador estatal ha previsto en el artículo 9 de la L.O.F.C.A. únicamente en relación a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas; extensión ésta que, más allá incluso de su compleja instrumentación técnica, conduciría a vaciar de contenido el artículo 12 de la L.O.F.C.A. y a hacer, en parte, impracticable el mandato del propio artículo 157.1.a) C.E." <sup>(46)</sup>.

<sup>(43)</sup> Tan solo el voto particular del Magistrado GABALDÓN LÓPEZ (o sea, la posición no aceptada) aludió —y de manera muy lateral— a la trascendencia del impuesto, señalando que el uso de las competencias estatales de coordinación adquiere "especial relieve tratándose, como en este caso, de recargos sobre impuestos estatales (y de tanta importancia además como el de la Renta de las Personas Físicas)".

<sup>(44)</sup> Fundamento jurídico 9.

<sup>(45)</sup> De ahí que concedamos al principio de territorialidad un epígrafe específico, desgajándolo del tratamiento genérico de la cesión.

<sup>(46)</sup> Fundamento jurídico 5.

— Por otro lado, porque el hecho imponible del I.R.P.F., tal y como lo acuña el Tribunal Constitucional, se aparta bastante de un entendimiento “físico” de la territorialidad. Para el Tribunal, “la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno”, “las rentas no son bienes sino que son bienes los que producen la renta” (47); de modo que las acusaciones de extraterritorialidad no pasarían de ser una apariencia descartable (48). De la Sentencia 150/1990 pudiera deducirse que la vulneración del principio de territorialidad sí se produce con otras figuras tributarias cedidas, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio (49). Aunque no nos extrañaría que, cuando llegara el momento de aplicar la doctrina dictada en relación con el I.R.P.F. a otros impuestos, sí se alegrara entonces la menor importancia de éstos y la necesaria visión global para obtener una conclusión de constitucionalidad, entendiendo que el criterio de la residencia habitual (aunque tenga efectos extraterritoriales parciales) es válido para el conjunto de los impuestos personales, gracias a serlo en el I.R.P.F., pieza básica del sistema.

A nuestro juicio, lo que sí exige el I.R.P.F. —por ser él quien es— es un mayor esmero en la delimitación de los **puntos de conexión** interregionales. Y ello se ha hecho patente en los últimos tiempos, merced a la cesión del I.R.P.F., con el tránsito del domicilio fiscal a una regulación detallada de la residencia. La ampliación de las consecuencias fiscales del hecho territorial (y la cesión parcial del I.R.P.F. ha supuesto un enorme salto en esa evolución) debe ir acompañada de una sofisticación correlativa de los criterios de ubicación de los contribuyentes. Hasta el punto que —aventuramos— empezará a plantearse la necesidad de introducir conceptos aún más perfilados, como el establecimiento permanente, a semejanza de la fiscalidad internacional.

### III. I.R.P.F. E INTERÉS GENERAL. LA CONTRADICCIÓN INTRÍNSECA

La Sentencia 182/1997 ha servido, sin duda, para hacer más **inexpugnable** la regulación del I.R.P.F. frente a las intervenciones del Decreto-ley y, en

(47) Sentencia 150/1990, fundamento jurídico 5.

(48) La vinculación con el territorio vendría a través de la persona que obtiene la renta, sin perjuicio de que los efectos del gravamen de los residentes en una Comunidad puedan alcanzar a bienes situados en otras Comunidades. Para el Tribunal, lo que no se puede es adoptar medidas tributarias directas sobre bienes situados en otros lugares, pero sí es admisible que los efectos de las medidas tributarias autonómicas alcancen mediata e indirectamente (*en el plano de lo fáctico*) a tales bienes.

(49) Cfr. PÉREZ ROYO, J.: Op. cit., pp. 124 y ss.

general, frente a cualquier reforma desvirtuadora de los principios constitucionales en los que se asienta el deber de contribuir. Queda, pues, jurisprudencialmente consagrada la función esencial de este tributo en el conjunto del sistema y la consiguiente necesidad de su defensa.

Ahora bien, el valor destacado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es, a la vez, susceptible de una interpretación de signo contrario: en caso de violación de los principios constitucionales por parte de la legislación del I.R.P.F., resulta más difícil que la restauración de la constitucionalidad tenga un alcance pleno. Estamos pensando en los **efectos prospectivos** de las sentencias del Tribunal Constitucional. “Ni la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento” (50). En el I.R.P.F., parece más probable que en otros tributos la autolimitación del Tribunal Constitucional a la hora de llevar hasta sus últimas consecuencias el rechazo de las disposiciones anticonstitucionales. Sirva como ejemplo la archiconocida sentencia 45/1989, de 20 de febrero, sobre el sistema de tributación familiar de la Ley 44/1978 (51). Junto a la fortificación constitucional del I.R.P.F., se advierte una cierta fortificación de la hipotética inconstitucionalidad del mismo I.R.P.F., porque las situaciones desarrolladas bajo normas irregulares (no sólo las consolidadas sino las meramente consentidas) pueden resultar irreversibles, por motivos de interés general. El funcionamiento natural del sistema tributario se tambalearía si predominara el factor de *provisionalidad* en la aplicación de la normativa del I.R.P.F., mientras no llegaran las decisiones del Tribunal Constitucional.

Ello no supone, en absoluto, una minusvaloración de las facultades de nuestra jurisdicción constitucional cuando del I.R.P.F. se trata, sino simplemente un reconocimiento de cuáles pueden ser, tendencialmente al menos, los efectos contenidos del fallo. Será normal que falte la repercusión hacia el pretérito y que la utilidad se concentre en las situaciones futuras, no ya sólo con la expulsión de la norma ilegítima, si es que todavía estuviera vigente,

(50) Sentencia 45/1989, fundamento jurídico 11.

(51) “Los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del I.R.P.F. en términos compatibles con la Constitución”. El Tribunal Constitucional dejó para el legislador la tarea de adaptación del Impuesto a la sentencia (cfr. Sentencia 38/1997, de 27 de febrero).

sino, en todo caso, orientando el proceder correcto del legislador para lo sucesivo. Es lo que se conoce como **valor depurador del ordenamiento**.

Algo así ha quedado de manifiesto en la Sentencia de 28 de octubre de 1997, en la que se produce una estimación parcial del recurso, pero con efectos únicamente depuradores, pues el contenido del Decreto-ley anulado figura en la Ley subsiguiente (que sí se declara legítima). Como explica el Tribunal, "la apreciación de dichos vicios formales tendrá lugar, en su caso, en exclusivo interés y defensa de la Constitución, a fin de salvaguardar el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa constitucionalmente establecido" (52). Ya en otros supuestos de decretos-leyes derogados como tales al ser tramitados con posterioridad como leyes, el Tribunal Constitucional había afirmado que "es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez «ex origine» de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional" (53). Aunque no podemos dejar de criticar, por inconsecuente, que la elevación del objetivo didáctico vaya acompañada en la Sentencia 182/1997 del enorme valor concedido a la norma nula. Gracias al **efecto-anuncio** del Decreto-ley 5/1992 (que se admite por ser una cuestión de hecho, a pesar de la inconstitucionalidad sobrevenida), la equivalente Ley 28/1992 logra aprobar el examen ante el Tribunal (54). Esta admisión de efectos supone un estímulo para la promulgación de normas con evidencias de inconstitucionalidad, que puede tirar por la borda la influencia ejemplarizante de la doctrina del Tribunal Constitucional.

Pero retomemos la idea de la inevitable contradicción que late en el I.R.P.F., aplicándola al uso del **Decreto-ley**. La limitación material le afecta de lleno, pero el presupuesto habilitante se nos antoja más fácilmente verificable. El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 182/1997, recogiendo la Exposición de motivos del Decreto-ley 5/1992, considera explicable la elección del

(52) Sentencia 182/1997, fundamento jurídico 1. También alude el Tribunal a las sentencias 111/1983 ("en defensa de la Constitución, para velar por la recta utilización del instrumento previsto para los casos que señala el artículo 86.1") y 60/1986 ["es función esencial de esta jurisdicción (...) asegurar en todo momento, sin solución de continuidad, el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa preconizado por la Norma fundamental, depurando y expulsando del ordenamiento las normas impugnadas que se aparten de dicho sistema, con independencia de que se encuentren o no en vigor"].

(53) Sentencia 60/1986, de 20 de mayo, fundamento jurídico 1.

(54) Nos remitimos al voto particular de RODRÍGUEZ BEREIJO. Como con tino se ha argumentado, "en un Estado de Derecho los ciudadanos pueden legítimamente esperar que las normas inconstitucionales sean declaradas como tales". FALCÓN Y TELLA, R.: Op. cit., p. 9.

I.R.P.F. "porque su generalidad determina que sus modificaciones sean más efectivas frente a la coyuntura que la de otros tributos de nuestro sistema fiscal menos flexibles o con finalidades más selectivas" (55). Está más vedado, pero a la vez es el vehículo tendencialmente apto para afrontar las situaciones extraordinarias. Igual que la reforma del I.R.P.F. se puede decir que afecta al deber de contribuir, casi por definición, también la necesidad de una intervención normativa en este ámbito se juzgará con facilidad como extraordinaria, por la envergadura de su alcance. En cierto modo, el especial fortalecimiento queda amortiguado por esa especial predisposición, en una suerte compensatoria.

Esa misma sensación de impulsos que se contrapesan detectamos en el análisis jurisprudencial de la **retroactividad**. Por tratarse del I.R.P.F., el interés general que ha de legitimar una norma retroactiva debe aparecer especialmente nítido, pero, precisamente por afectar la norma al I.R.P.F., el interés que pudiera alegar la decisión retroactiva se convierte en interés general. O sea, el interés general es imprescindible, pero es que el interés general va de suyo. Pensemos, por ejemplo, en la repercusión recaudatoria de una subida del I.R.P.F. (muy superior a la de otros impuestos menores), aprovechable argumentalmente como beneficiosa para la colectividad. Como se estimó en la Sentencia 182/1997, "resulta claro, por tanto, que existieron exigencias cualificadas de interés público" (56). La cualificación que adorna a este tributo sirve para obstaculizar las medidas especiales pero a la vez para entenderlas justificadas.

En definitiva, la singularidad del I.R.P.F. no sólo se presta a un entendimiento **garantista** o protector del contribuyente sino que también ofrece la vertiente defensora del **interés fiscal**. Así había quedado insinuado en anteriores ocasiones en que el Tribunal Constitucional hubo de aproximarse al I.R.P.F. La presencia en este impuesto de un fuerte componente **solidario**, quizás haga más justificadas que en otros casos las medidas especiales contra el **fraude fiscal**, para evitar que lo que dejen de pagar los unos tengan que pagarlo otros con menor capacidad (57). En la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, se observa cómo el factor progresivo esencial al I.R.P.F. lleva en sí

(55) Fundamento jurídico 4.

(56) Fundamento jurídico 13.

(57) El legislador "puede tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados; pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución española impone a todos los poderes públicos" (Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio, fundamento jurídico 5, en relación con los límites a la deducibilidad de ciertos gastos en el I.R.P.F.).

mismo el germen de la intención defraudatoria y, por ello, el impuesto ha de estar especialmente preparado para afrontar las maniobras previsibles de huida de la progresividad. "El legislador, **en atención a la estructura del impuesto en el que deban producir sus efectos**, puede establecer determinadas caute- las o limitaciones al reconocimiento tributario de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar. A los efectos que aquí interesan, el **Impuesto sobre la Renta** se caracteriza por gravar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales, sometiéndolas a un tipo de gravamen **progresivo; en un impuesto de estas características**, los sujetos pasivos pueden conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes o estipulando unas retribuciones elevadas". Y, como corolario, resulta, pues, factible la introducción de medidas antielusivas, siempre que se trate de "requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida" (58). El mismo razonamiento subyace en la Sentencia 214/1994, de 14 de julio, cuando el Tribunal justifica la no imputación de las bases imponibles negativas de las sociedades transparentes (59). La defensa de una progresividad efectiva genera la admisibilidad de ciertos regímenes *excepcionales*, con limitación de la versatilidad económica de los contribuyentes.

Todos tenemos derecho a un Impuesto sobre la Renta en el que se expresen los principios y las garantías constitucionales, y el Estado tiene el deber de proteger, a través del I.R.P.F., el cumplimiento recto de la Constitución. Proclamas éstas, a pesar de su obiedad, no siempre compatibles. Es una cuestión de equilibrio en la compleja definición del interés general.

#### IV. UNA LLAMADA DE ATENCIÓN PARA EL PRÓXIMO I.R.P.F.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales del Decreto-ley, realzando el protagonismo del I.R.P.F. en la articulación del deber de contribuir, llega en un momento especialmente delicado. Están pendientes de resolución por el Tribunal bastantes recursos asimismo relativos al I.R.P.F. Algunos inminentes (la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos); otros que guardan absoluta afinidad con el objeto de la Sentencia 182/1997 (el Real Decreto-ley 7/1996); casi todos, de una grandísima importancia (sobresaliendo el problema de la cesión a las Comunidades Autónomas).

Y, para más *inri*, está programada la revisión global del Impuesto durante el año 1998. Pues bien, una revisión que se plantea ambiciosa, con una consi-

(58) Fundamento jurídico 6.

(59) Fundamento jurídico 4.

derable rebaja de los tipos de gravamen, habrá de acometerse sin perder de vista los flamantes planteamientos de la jurisprudencia constitucional.

Tras el dibujo que se ha hecho del I.R.P.F. como impuesto primordial del sistema tributario, al Tribunal Constitucional le corresponderá una defensa escrupulosa del cumplimiento del deber de contribuir, tal y como está configurado en la Carta Magna. No creemos que se pueda despachar como ocurrió tiempo atrás, cuando se introdujo cierta exención de los incrementos patrimoniales por reinversión, negando que la regresividad pudiera extraerse por comparación del nuevo régimen legal con la normativa anterior (60). Ahora, el impuesto preexistente constituye una referencia forzosa porque en él ha visto el Tribunal la encarnación de los valores constitucionales. La doctrina establecida por la Sentencia de 28 de octubre de 1997 exige una fidelidad reforzada del Impuesto sobre la Renta a los principios de justicia material del artículo 31.1.

No estamos insinuando, ni mucho menos, que la reforma del I.R.P.F., si se produjera en el sentido que se viene anunciando, sería indefectiblemente inconstitucional.

Por una parte, cabe suponer que no será un Decreto-ley el cauce de introducción de la reforma, lo cual representa una distinción formidable respecto a otras intervenciones habidas en el I.R.P.F., como el Decreto-ley 5/1992 (objeto de la Sentencia de 28 de octubre) o el Decreto-ley 7/1996, que tienen que superar un desvalor formal de partida. Lo previsible es que la nueva regulación del I.R.P.F. aparezca en una *ley*, sin ese *handicap* por tanto. Sí se podrá entonces *afectar* al deber de contribuir, y tan sólo no podrán ser *vulnerados* los principios que rigen el deber de contribuir, que es muy distinto.

Por otra parte, y ya desde el contenido material, el nuevo I.R.P.F. arrastrará críticas constitucionalmente sólidas, pero también se arropará de argumentos que pueden lograr el "placet" de la razonabilidad, a juicio del Tribunal Constitucional. Hagamos un ensayo simplista de algunas de las tachas de inconstitucionalidad predecibles y sus hipotéticas justificaciones:

— Tratándose de una alteración en clave desgravatoria, la correspondiente disminución de ingresos se tendría que compensar, forzosamente, mediante otros tributos (con toda probabilidad impuestos indirectos o tasas) en los que el logro de los principios constitucionales de capacidad, progresividad... resultará harto más complejo. En sentido contrario, se alegraría que la reforma del impuesto, a pesar del carácter básico y central de éste, no implica un cambio de criterio sobre "el equilibrio de fuerzas del sistema", considerando que la eficiencia y la suficiencia recaudatorias se pueden conseguir mejor con unos tipos menos drásticos que fomentan la productividad y relanzan la economía

(60) Cfr. Sentencia 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 5.

(la consabida tesis de que no existe una regla de proporcionalidad directa entre impuestos e ingresos públicos). La capacidad de convicción de la *Exposición de motivos*, e incluso los datos presupuestarios con los que empezará a contar el Tribunal cuando llegara a pronunciarse resultarán, a estos efectos, decisivos.

— En el seno ya del propio impuesto, la mengua de la progresividad no puede calificarse como una medida neutral, sino que conlleva un trato privilegiado para determinados sectores: las capacidades económicas más altas se ven injustamente beneficiadas (inconstitucionalmente beneficiadas) respecto a las capacidades económicas inferiores. Cabe esperar, no obstante, que la minoración del gravamen venga unida a otras medidas de discriminación positiva para las clases menos dotadas, como la elevación de los mínimos exentos. Además, la reducción de los tipos marginales suele presentarse como una decisión materialmente progresiva, en cuanto supone una desincentivación del fraude. Si se quiere ser progresivo, lo que hay que conseguir es que las capacidades superiores tributen “de facto”, aunque sea más contenidamente; de nada sirve la formalidad de unos tipos muy ambiciosos, si no son cumplidos. Habría, pues, una alteración de la estrategia manteniendo el mismo objetivo, manteniendo idéntico fundamento.

— El futuro I.R.P.F. podría ser también inconstitucional en cuanto culminara el proceso de desfiscalización de las rentas del capital, frente al gravamen absoluto de las rentas del trabajo. Contemplado en abstracto, el fenómeno resulta clarísimamente perjudicial para los principios de igualdad, capacidad, progresividad y, en general, de justicia. Sin embargo, no se olvide que la Constitución no establece derechos ni deberes absolutos, sino que deben coexistir con el resto de los valores o criterios constitucionales. Y en la Constitución se admite la atribución de competencias derivadas de la Constitución a organizaciones supranacionales. Con ello queremos señalar que nuestra pertenencia a la Unión Europea y al contexto dominado por la libre circulación, acarrea toda una serie de consecuencias que, sin ser contrarias a la Constitución, sí pueden moldear la interpretación de su alcance. El artículo 31.1 tendría que analizarse desde la perspectiva del condicionante europeo sobrevenido, circunstancia que habría pasado a formar parte del “bloque de la constitucionalidad”<sup>(61)</sup>. Pues bien, se impone una especie de armonización fiscal  *fáctica*  a raíz de la internacionalización de los mercados financieros y la mundialización de la competencia. Al menos para las rentas del capital, el I.R.P.F. habría ido perdiendo paulatinamente su aptitud o predisposición a la progresividad, y

(61) La visión “sistemática” que ordena la Constitución, aunque referida como es lógico al sistema tributario del ordenamiento jurídico español, tiene en ocasiones que ser contemplada con un alcance más amplio. Cfr. GARCÍA AÑOEROS, J.: Op. cit., p. 63.

ello resulta de una evaluación objetiva, digna de consideración a la hora de determinar qué es lo que cabe exigirle a su regulación (del mismo modo que nadie osa tachar de inconstitucionales a los impuestos indirectos por su falta de progresividad, explicable desde la impracticabilidad técnica).

Desde luego, es muy complejo dilucidar (y mucho más “a priori”) hasta dónde pueden llegar los cambios en el I.R.P.F. sin violar la esencia constitucional del sistema tributario. En cualquier caso, nos parece oportuno el posicionamiento jurisprudencial de 28 de octubre de 1997, como aviso para navegantes del especial celo con que hay que atender al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se va conociendo de las intenciones reformadoras, sí está claro que nos situaríamos en el terreno fronterizo, un terreno que quedará pendiente del decisionismo ordenado del Tribunal Constitucional. En última instancia, será él quien dirima sobre la bondad o no del futuro impuesto. Nos atreveríamos a hablar de una especie de  *aleatoriedad motivada* , en la que cualquier resolución puede resultar verosímil, arropada por una construcción argumental más o menos sólida. La profusión de votos particulares o particulares-concurrentes a las sentencias del Constitucional demuestra la difícil previsibilidad de sus fallos, de tal manera que las posturas más distantes —antagónicas incluso— no pueden descartarse de antemano. Esa es la grandeza del sistema, que se asienta en la autoridad moral y la autoridad jurídica del Tribunal Constitucional.