

CAPÍTULO SEXTO

PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN: LA IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN EFECTIVA*

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN**

SUMARIO: I. *Planteamiento: el marco constitucional del principio de igualdad y no discriminación.* II. *El principio de igualdad.* III. *La aplicación efectiva del principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia constitucional.* IV. *El principio de igualdad desde una dimensión territorial.* V. *El principio de igualdad en materia de gastos.*

I. PLANTEAMIENTO: EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN

1. *El marco normativo del principio de igualdad y no discriminación*

El principio de igualdad y no discriminación se configura y conforma en el constitucionalismo moderno como un principio básico que orienta la acción legislativa de cada Estado, así como el principio que mejor consagra el ideal de justicia que han de perseguir los distintos poderes del Estado. Principio que en la Constitución mexicana¹ ocurre cuando en el quinto apartado del artículo 1o. prohíbe expresamente “toda discriminación motivada por origen

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio de Economía y Competitividad español. Una versión de este mismo artículo pero no referenciada a México ha sido publicada en la Revista de Derecho en Sociedad de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología de San Juan de Costa Rica (ULACIT).

** Catedrático de derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

¹ Utilizamos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 5 de febrero de 1917, siendo su última reforma la del 11 de junio de 2013 publicada en el *Diario Oficial de la Federación*.

étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”; o de igual forma, en el artículo 4o. cuando proclama que “el varón y la mujer son iguales ante la ley”. La Constitución Española de 1978 (en adelante CE) igualmente incorpora, como más adelante veremos, varios preceptos en los que proclama desde perspectivas distintas el principio de igualdad.

En España, el marco normativa básico en el que se contempla el principio de igualdad es la CE de 1978. En ella, el legislador constituyente configuró en materia financiera y tributaria, en primer lugar, una serie de principios, tales como el principio de igualdad tributaria o prohibición de discriminación, el principio de legalidad, el principio de capacidad económica, el principio de generalidad, progresividad, no regresividad, etcétera. En segundo lugar, la CE configuró tales principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros (los tributos, el ingreso o crédito público, los ingresos patrimoniales, el presupuesto del Estado). Y, finalmente, el legislador constituyente atribuyó un valor normativo inmediato, vinculante y directo de tales principios constitucionales, así como su aplicabilidad por los tribunales de justicia y también, por supuesto, por el Tribunal Constitucional (TC).

La CE forma parte del ordenamiento jurídico y, como tal, en tanto las disposiciones constitucionales tienen un claro contenido normativo, la han de “cumplir” y “aplicar” todos sus destinatarios, ciudadanos, poderes públicos. Hasta el punto de que su *incumplimiento* o la violación de cualquiera de los mencionados *principios específicos* que se enuncian en el artículo 31, de la CE, podrá motivar un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

Por consiguiente, existe una idea preliminar básica en relación con la CE y al principio de igualdad, ya que la primera recoge este principio junto con otros principios que constituyen los elementos básicos del “sistema financiero” o eje del sistema financiero. La CE reúne principios que son *efectivos* y no meramente programáticos puesto que tienen valor vinculante —obligan a todos— y porque existe una instancia “jurisdiccional” —el TC— que juzga la efectiva adecuación de tales principios a la CE, sin perjuicio de que también el resto de los tribunales ordinarios de justicia pueden y deben emitir un *juicio de constitucionalidad positiva*.

El valor esencial que tienen los principios constitucionales en el ordenamiento financiero se debe a su recepción, fundamentalmente, en los artícu-

los 31 y 134 de la CE. En el primero de ellos se enumeran y regulan, en los apartados uno y tres, los principios referidos a los ingresos; en el segundo, en el apartado dos, los principios referidos al gasto.

Artículo 31.

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

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

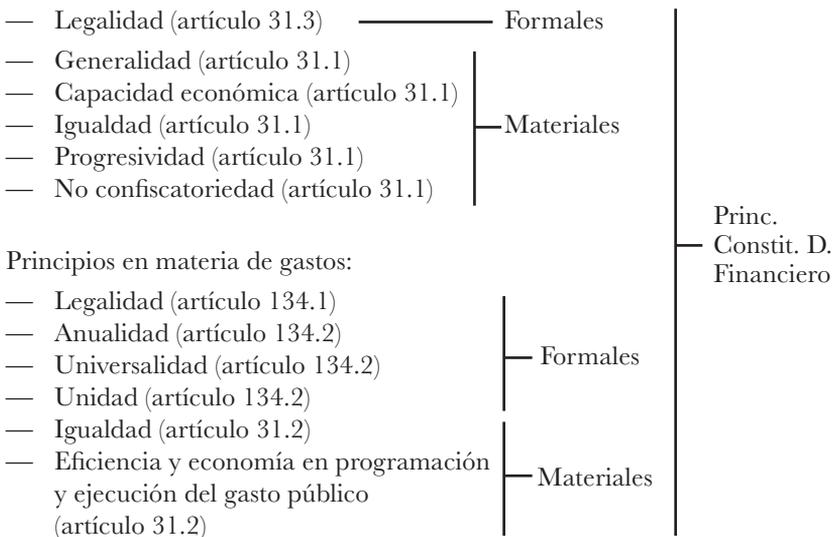
Artículo 134.

1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.

2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

Siendo estos los principios constitucionales del ordenamiento financiero, podemos sistematizar los mismos en el siguiente cuadro:

Principios en materia de ingresos:



2. *Principio de igualdad y justicia tributaria*

El elenco de principios reconocidos en el máximo nivel posible —en la CE—, se traduce en la obligación de someter toda la actividad financiera —su legislación y su ejecución— a los principios citados. Y se ha de someter toda la actividad financiera —actividad de los entes públicos territoriales consistente en obtener ingresos para destinarlos al gasto público—, a tales principios recogidos en sendos preceptos, porque todos ellos son los que conforman los principios de la justicia financiera. Ésta se alcanza o consigue con la combinación del conjunto de principios enumerados, y no sólo con alguno de ellos considerado aisladamente. El principio de igualdad o no discriminación es, desde luego, un principio básico y central en la configuración de un sistema financiero de ingresos y gastos justo, pero no es el único que permite lograr la justicia del sistema. Desde una perspectiva más sectorial, un sistema tributario es más justo cuanto más presentes estén los principios referidos a los ingresos tributarios. Los principios materiales de justicia tributaria son los recogidos en el artículo 31.1 de la CE referidos a la capacidad económica, la igualdad, la generalidad, el principio de progresividad y no confiscatoriedad. Principios que son relativos a los ingresos tributarios y reflejan la idea de justicia que la comunidad organizada políticamente profesa en la esfera concreta de los tributos. Por lo que, cada vez que “establezca” el legislador un tributo se ha de hacer de acuerdo con tales principios. Y todos ellos reflejan el ideal de justicia ya que ésta en materia tributaria se alcanza con la lectura conjunta y la combinación de principios y no con la presencia aislada de alguno de ellos. Lo mismo se puede decir en relación con los principios referidos al gasto público (artículo 31.2 de la CE). De ahí que la justicia financiera (que es la *suma* de la justicia en materia de ingresos fundamentalmente tributarios y la justicia en materia de gasto) se consigue con la combinación del conjunto de principios y no con cada uno aisladamente considerado.

Por ejemplo, pensemos en los resultados que se producirían de una lectura aislada del principio de igualdad respecto del resto de principios materiales de justicia tributaria. Porque si el principio de igualdad —que se puede considerar el principio central del que se derivan el resto además de ser el que mejor expresa el valor de justicia—, lo proyectáramos autónoma e individualmente sobre el sistema tributario, obligaría a establecer un sistema igualitario de reparto de la carga tributaria; esto es, un reparto idéntico de tributación para todos los contribuyentes. La igualdad en la ley y ante la misma exigiría una tributación idéntica para la generalidad de contribuyentes. Pero una igualdad material o real así —puramente aritmética—

sería aberrante, en la medida en que la igualdad verdadera exige un trato desigual para situaciones desiguales. Y es evidente que esa desigualdad en el trato se hace efectiva permitiendo que otros principios constitucionales entren en juego a los efectos de introducir criterios que permitan diferenciar las situaciones que no son iguales; por ejemplo, a través del principio de capacidad económica, que permitirá un trato fiscal diferente a los sujetos con diferentes niveles de renta o de capacidad de pago.

3. *Distintas manifestaciones del principio de igualdad*

El alcance y contenido de cada uno de los principios constitucionales de justicia financiera han tenido que ir perfilándose por el TC. Si nos centramos exclusivamente en el principio de igualdad podemos extraer dos grandes conclusiones de la doctrina sentada por dicho Tribunal, una referida a la ubicación del principio en la CE, y otra, a la aplicación o interpretación de dicho principio.

Por lo que se refiere a la ubicación del principio de igualdad, el TC dejó sentado de forma rotunda desde el inicio de su jurisprudencia que el lugar en el se contempla y regula dentro de la CE condiciona y determina su alcance y contenido diferente. Y ello porque el principio de igualdad se contempla en diferentes preceptos, lo cual no es irrelevante ni en lo formal ni materialmente.²

En primer lugar, se refiere a la igualdad como un valor superior, señalándose en concreto en el artículo 1.1 de la CE que, “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

Junto a este contenido, en segundo lugar, el artículo 9.2 ofrece un principio de igualdad material, “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas”.

En tercer lugar, y de modo semejante a la Constitución mexicana en su artículo 1o., el artículo 14 de la CE establece un principio de igualdad ante la ley, “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

² Como posteriormente analizaremos, una de las primeras sentencias del TC —la sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, del 20 de julio— mantenía este criterio en su fundamento jurídico 4o. Lo valora críticamente, Escribano López, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 263 y ss.

Finalmente, el artículo 31.1 de la CE recoge el llamado principio de igualdad tributaria “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Junto a esa ubicación distinta que determina una proyección y contenido diferente, el TC, en la labor de delimitación del alcance del mencionado principio, ha concluido en segundo lugar, que la aplicación (o interpretación) de los principios y, en especial, del principio de igualdad del artículo 31.1 no puede ser realizada de forma aislada sino referenciándolos con el resto, pues como antes señalábamos, el principio de igualdad es en sí mismo poco expresivo de la justicia tributaria sino va unido a otros principio materiales como el principio de capacidad económica o el de progresividad. Desde esta perspectiva, los *principios materiales de justicia en el ámbito tributario* son como una *trenza* que para sujetarse requiere de su aplicación e interpretación conjunta.³

El alcance diferente del principio de igualdad por su contenido y ubicación se traduce, a los efectos que aquí nos interesa, en primer lugar, en la existencia de un principio de igualdad con dos contenidos distintos, el principio de igualdad formal o *igualdad subjetiva* del artículo 14 de la CE, y el principio de igualdad tributaria o *igualdad objetiva* del artículo 31.1 de la CE. El resto de manifestaciones del principio de igualdad recogidas en el artículo 1.1 (que lo contempla como un principio general y valor superior del ordenamiento jurídico), o en el artículo 9.2 (como principio de igualdad material), no afectan a la configuración del sistema tributario como sistema basado en la igualdad y no discriminación. Por tanto, es el alcance y significado del principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1, el primero en cuanto a la igualdad formal y *subjetiva*, y el segundo, como igualdad material u *objetiva*, lo que requerirá de un análisis detallado por ser ahí en donde surge el conflicto sobre su exacta y verdadera proyección en el sistema tributario.⁴

La STC 27/1981, en su fundamento de derecho 4o., así como la STC 54/1993, del 15 de febrero, en su fundamento de derecho 1o., lo advirtieron con toda claridad cuando señalaron que “la igualdad que se reclama en el artículo 31 de la Constitución Española va íntimamente enlazada al

³ En expresión de Ramallo Massanet, Juan, “Hacia un concepto constitucional de tributo”, en Varios Autores, *Temas pendientes de derecho tributario*, Barcelona, Cedes, 1997, p. 38.

⁴ Véase la reciente y magnífica monografía de Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (igualdad tributaria del artículo 31., CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Madrid, Marcial Pons, en especial, 2011, pp. 81 y ss.

concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida, sin más, a los términos del artículo 14 de la Constitución Española”.

Y en segundo lugar, el alcance diferente del principio de igualdad por su ubicación se traduce en la protección desigual jurisdiccional ante el TC que tiene uno y otro principio. La vulneración del principio de igualdad del artículo 14, es susceptible de recurso de amparo ante dicho TC, dado que, como reconoce el artículo 53.2 de la CE,

...cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo [artículos 15 a 29] ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30 [artículo 30.2].

Por tanto, la violación del principio de igualdad del artículo 14 de la CE abre la puerta a que *cualquier ciudadano* acuda al TC en defensa del derecho que le otorga dicho principio. Ahora bien, dado que el principio de igualdad tributaria se establece en el artículo 31, y los derechos y libertades susceptibles de ser recurridos en amparo son los enmarcados en los artículos 14-30, la eventual vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 no será susceptible de recurrirse en amparo. Su quebranto, únicamente es susceptible de ser planteado ante el TC, bien por un recurso de inconstitucionalidad (cuya interposición está fuertemente limitada ex artículo 162 de la CE, al presidente del gobierno, defensor del pueblo, representantes del Congreso y del Senado, y asambleas de comunidades autónomas), o bien por una cuestión de inconstitucionalidad (que es la facultad que brinda el artículo 163 de la CE a todo órgano judicial para acudir al TC cuando “considerare, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución”).

Es evidente que la ubicación distinta y, por lo tanto, el distinto nivel de protección responde al diferente contenido del principio que tutela, de forma que como la igualdad del artículo 14 es una igualdad ante la ley y ante la aplicación de la misma, la violación del derecho derivado de este principio permite acudir al ciudadano en amparo, mientras que la eventual vulneración del principio de igualdad tributaria impide la utilización de esta vía por atribuir a este principio un *contenido menor* o, al menos, no necesitado de *mayor* protección. Como señalan los autos del TC 230/1984, fundamento jurídico 1o. y 392/1985, fundamento jurídico 2o.,

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

Ciertamente, como denuncia el TC, el hecho de tener la vía expedita para recurrir en amparo, invocando el artículo 14 ante la vulneración del derecho a la igualdad, ha provocado que una gran mayoría de vulneraciones de la igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE se fundamenten y canalicen impropriamente como violaciones de la igualdad ante la ley del artículo 14 de la CE,⁵ lo que siempre ha sido rechazado por el TC:

Las referencias al artículo 14 de la Constitución Española no dejan de ser meras invocaciones retóricas, mediante las cuales ha tratado la recurrente de superar las evidentes dificultades que, para la sustanciación de este procedimiento, representaba el hecho de que el precepto verdaderamente fundamentador de su demanda —el artículo 31.1— no figure entre los susceptibles de protección por la vía de amparo.

El demandante no demuestra en qué modo ha sido vulnerado su derecho a la igualdad ante la ley por haber sido objeto de un trato fiscal distinto respecto de otros contribuyentes en situación idéntica a la suya, toda vez que no consta —y nada alega el recurrente sobre ello— que al practicarse las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, se hayan aplicado a otros contribuyentes las correcciones monetarias que el demandante de amparo reclama para sí. Razón por la cual el problema que plantea el recurrente queda reducido a una discrepancia relacionada con la justicia tributaria no subsumible en el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de la Constitución Española.⁶

II. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1. *Contenido y alcance*

Ya hemos dicho que el principio de igualdad en materia tributaria contemplado en el artículo 31.1 de la CE, tiene un significado específico, distinto del principio de igualdad general del artículo 14 de la CE, cuyo conteni-

⁵ *Ibidem*, pp. 114 y ss.

⁶ STC 54/1993, del 15 de febrero, fundamento jurídico 2o.

do esencial se ha identificado tradicionalmente con el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminaciones jurídicas arbitrarias.⁷

Decíamos también que existen dos manifestaciones claras del principio de igualdad con un alcance y significado diferente, una establecida en el artículo 14 y otra en el artículo 31.1. En el primero, se prohíbe una discriminación basada en una diferenciación de índole *subjetiva*. Por tanto, garantiza la *igualdad ante la ley* prohibiendo discriminaciones en razón de criterios subjetivos o por la condición de la persona. En el ámbito tributario no cabría establecer una desigualdad en el tratamiento fiscal por razón de sexo, religión, etcétera.

En cambio, el artículo 31 de la CE prohíbe la discriminación fundada en *elementos objetivos*. Por consiguiente, en este caso se garantiza la *igualdad en la ley*, y se prohíben discriminaciones o desigualdades de trato en el reparto de la carga tributaria sobre la base de circunstancias o criterios objetivos.

La igualdad material exige un tratamiento desigual cuando la capacidad económica es distinta. La igualdad formal exige un tratamiento igual cuando la capacidad económica es la misma. Por tanto, las situaciones económicamente iguales (la misma capacidad económica) han de ser tratadas de igual forma, de manera que se consiga, tanto la equidad horizontal —que supone un tratamiento idéntico a los que están en la misma situación—, como la equidad vertical —que requiere un tratamiento diverso a quienes no se encuentren en idéntica situación—.

Ahora bien, si todo eso no debe plantear especiales problemas como de hecho no los plantea en la doctrina científica y jurisprudencial, la duda surge a la hora de plantearse si cabe en algún caso el trato diferenciado ante situaciones iguales; la cuestión podría plantearse en términos interrogativos como si ¿las situaciones económicamente iguales (ante una misma capacidad económica) pueden ser tratadas de forma desigual? A ello el TC, desde sus primeras sentencias de 1981, ha respondido, como vamos a ver en el siguiente apartado.

2. *El principio de igualdad en la doctrina del TC: la distinción entre igualdad formal o ante la ley e igualdad material alcance*

En efecto, a este interrogante el TC ha dado respuesta manifestando, en primer lugar, que el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad,

⁷ Véase Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en Varios Autores, *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1976, vol. II, p. 411.

entre otras razones, porque si la igualdad formal exige un tratamiento igual cuando la capacidad económica es la misma, y la igualdad material exige un tratamiento desigual cuando la capacidad económica es distinta, será necesario discriminar en la norma (formalmente) para alcanzar la igualdad real (materialmente). Se trata, en definitiva, de reconocer la posibilidad y conveniencia de establecer “regulaciones cuya desigualdad formal se justificara en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales, o de posición jurídica de las personas”.⁸

El TC español, en su ya clásica sentencia 27/1981, del 20 de julio, sienta las bases de lo que será su doctrina sobre el principio de igualdad material al entender en su fundamento jurídico 4o. que,

El legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello —porque la igualdad que aquí se reclama [se refiere a la del artículo 31.1 de la CE] va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.⁹

Pocos años después, en la STC 8/1986, del 21 de enero, el TC insiste en el fundamento jurídico 4o. en la idea de que el principio de igualdad exige un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial, entre otras cosas, porque la realidad social desigual, legitima el trato claramente diferenciado arbitrado por la ley. Por lo que,

⁸ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, Madrid, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992, p. 47, por referencia a las sentencias del Tribunal Constitucional 3/1983, fundamento jurídico 3o. y 98/1985, fundamento jurídico 9o. Y también recientemente en *Igualdad tributaria...*, *cit.*, pp. 167 y ss.

⁹ A esa conclusión llega tras afirmar en dos párrafos anteriores del mismo fundamento jurídico 4o. que, “a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina— el principio de justicia en materia contributiva... pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad»”.

...la igualdad a que se refiere el artículo 14 de la Constitución Española lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables.

Pero al interrogante planteado con anterioridad de si las situaciones económicamente iguales pueden ser tratadas de forma desigual, el TC ha respondido, en segundo lugar, que aunque el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sí estará prohibida la desigualdad que no sea —como señala esta última STC citada— razonable y carezca de fundamentación.

El problema, entonces, se traslada ahora a determinar lo que es *razonable* o *fundado*. Y sobre ello, el TC también se ha pronunciado interpretando que, en concreto, para considerar cuándo una desigualdad no es razonable o carece de razón, habrá que atender a criterios como la semejanza de las situaciones que se comparan, la existencia de desigualdades artificiosas o injustificadas, la licitud y justificación de la diferenciación de trato y del fin perseguido con tal distinción, así como proporcionalidad de las consecuencias perseguidas.

Estos criterios se condensan fundamentalmente en la STC 76/1990, del 26 de abril, en cuyo fundamento jurídico 9o. El Tribunal resume su doctrina sobre la igualdad ante la ley o igualdad formal, en las siguientes cuatro máximas:

1o. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14, CE, sino sólo la que diferencia entre situaciones iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

2o. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, considerándose iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o sin fundamento racional.

3o. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.

4o. Para que la diferenciación resulte constitucional, ha de ser lícito el fin que se persigue y, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido sea proporcional y sin resultados gravosos o desmedidos.

En definitiva, el artículo 14 prohíbe desigualdades subjetivas y a su vez el artículo 31.1 permite un tratamiento desigual si existe una “justificación objetiva y razonable”.¹⁰ La razonabilidad se mide en términos de compatibilidad con los preceptos, valores y principios constitucionales. Y la objetividad es la adecuación y proporcionalidad entre la consecuencia jurídica del trato desigual y las circunstancias de hecho. Una desigualdad es o no razonable o carece de razón en función de criterios referidos:

- a) A la existencia de semejanza de las situaciones comparadas.
- b) A la existencia de desigualdades artificiosas o injustificadas.
- c) A la licitud de la diferenciación y del fin perseguido.
- d) A la adecuación y proporcionalidad de las consecuencias buscadas.

Por tanto, esta es la doctrina básica del TC sobre el principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario. Sin embargo, debemos estudiar ahora de forma más detallada y detenida, esa misma doctrina en supuestos concretos planteados y resueltos por éste.

III. LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

De la doctrina sustantiva del TC analizada hasta ahora sobre el principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario, se puede concluir afirmando que, si bien el principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento tributario de situaciones que pueden considerarse iguales; no obstante, permite que la ley establezca un trato desigual si se funda éste en criterios objetivos y suficientemente razonables. Así, para determinar cuándo ocurre eso, es decir, cuándo una diferenciación en el tratamiento fiscal está basada en criterios razonables y objetivos, y no violenta el principio de igualdad, el TC ha elaborado una larga y constante doctrina jurisprudencial¹¹ de la que se pueden extraer tres reglas o máximas.

¹⁰ En expresión de las SSTC 67/1982, del 15 de noviembre y la 96/2002, del 25 de abril.

¹¹ Además de las sentencias que citemos posteriormente, véanse las importantes SSTC 46/1999, del 22 de marzo; FJ 2, 200/2001, del 4 de octubre; FJ 4.a), 39/2002, del 14 de febrero; FJ 4, 96/2002, del 25 de abril, FJ 7 y 152/2003, del 17 de julio, FJ 5.c). Por último, de igual forma debemos mencionar las siguientes sentencias del TC sobre las materias que se mencionan: la STC 32/2000, del 3 de febrero, sobre la diferencia de trato no justificado entre funcionarios que han desempeñado un cargo alto y los que no lo han hecho; las SSTC 239 y 240/2001, del 18 de diciembre, sobre la exención en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles de inmuebles pertenecientes a las universidades públicas; la STC 69/2002, del 21 de marzo, relativa a la aplicación de la exención del citado impuesto sobre bienes

Este hecho determina que no se pueda apriorísticamente juzgar sobre la idoneidad o constitucionalidad de un diferente tratamiento fiscal arbitrado en la Ley, ya que será siempre necesario *analizar caso por caso* si esa diferenciación es objetiva y razonable al cumplirse las tres reglas que pasamos a estudiar.

La primera regla exige que el juicio de igualdad o desigualdad se haga sobre unos *términos de comparación homogéneos*. Se puede ilustrar esta primera exigencia con dos sentencias dictadas por el TC, una apreciando la vulneración del principio de igualdad por la falta de homogeneidad en los términos de comparación utilizados para dar un trato diferente, y otra despreciando dicha vulneración por ser situaciones comparables.

En el primer caso, la STC 45/1989, del 20 de febrero, declaró contrario a la Constitución el sistema de tributación conjunta de la unidad familiar de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 1978, la cual obligaba a tributar conjuntamente a la unidad familiar (cónyuges más los hijos) acumulando todas sus rentas, a diferencia de las uniones no matrimoniales o uniones sin vínculo matrimonial, que debían tributar de forma individual. Este régimen provocaba que, por efecto de la progresividad del impuesto, resultara mucho más beneficiosa la fiscalidad de las uniones de hecho o sin vínculo matrimonial que la de las uniones matrimoniales.¹²

En este caso, el TC apreció un trato desigual entre dos situaciones homogéneas: una persona casada y otra soltera que obtuvieran la misma renta estarían sujetas a un tratamiento fiscal diferente; el soltero estaría sujeto a contribuir con base en su renta, mientras que el casado debería tributar por

inmuebles a las administraciones públicas institucionales demandantes de amparo; la STC 210/2002, del 11 de noviembre, sobre la vulneración por resolución judicial del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y a la tutela judicial efectiva, en relación con la impugnación de una ordenanza fiscal municipal; la STC 164/2005, del 20 de junio, relativa a la vulneración del derecho a la presunción de inocencia y del principio de igualdad en la aplicación de la Ley (artículo 14 de la CE); la STC 33/2006, del 13 de febrero, referida a la conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas; la STC 54/2006, del 27 de febrero, referida a la deducción por adquisición de vivienda habitual en los casos de cuentas vivienda y en los casos de adquisición de plazas de garaje y otros anexos junto con la vivienda; la STC 295/2006, del 11 de octubre, sobre vulneración del principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la CE, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y la STC 91/2007, del 7 de mayo, de un recurso de amparo referido al principio de igualdad (artículos 14 y 31.1 de la CE) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Todas ellas están disponibles en: <http://www.tribunalconstitucional.es>.

¹² Véase Arrieta, Martínez de Pisón, Juan, "La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional", *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, enero-diciembre, 2002, pp. 65-89.

la renta conjunta de él y de su cónyuge, lo cual, atendiendo a la tarifa progresiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), determina siempre una tributación superior.¹³

Por el contrario, la STC 57/2005, del 14 de marzo, no aprecia trato desigual porque no son homogéneos los términos de comparación cuando se confronta, en los casos de separación, el tratamiento fiscal de la obligación de pago de alimentos a los hijos establecida por decisión judicial (no deducible en el IRPF del pagador) con el de la pensión compensatoria al cónyuge (deducible).

La segunda regla establece que no toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la constitución sino sólo aquella carente de *justificación objetiva y razonable*.

En este caso, la STC 76/1990, del 26 de abril, considera que no es contrario a la Constitución el precepto que establece que el tipo de interés a satisfacer en los pagos de la administración a los contribuyentes sea el interés legal del dinero, mientras que el correspondiente en los pagos a la administración sea ese interés legal más un 25 por 100. En este caso, el TC consideró que esa diferenciación de trato sí responde a criterios objetivos y razonables, pues la distinta condición del sujeto deudor y de la garantía en la devolución por la condición del sujeto, justifica la oportunidad y razonabilidad de la medida:

...la clave de la diferenciación normativa se haya en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr.

La tercera regla que se puede extraer de la jurisprudencia del TC para discernir si la discriminación violenta el principio de igualdad, es la referida a la proporcionalidad de la medida diferenciadora adoptada. Esto es, para que la desigualdad de trato sea admisible, no basta con que el fin perseguido por la misma sea legítimo y razonable, sino que, además, es indispensable que ese trato distinto se mantenga dentro de los *límites de la proporcionalidad*, evitando resultados especialmente *gravosos o desmedidos*.

¹³ En relación con el principio de igualdad en el IRPF desde una perspectiva comparada, Gutmann, Daniel, *El principio de igualdad y los regímenes especiales en el impuesto sobre la renta personal*, Upsala, EUCOTAX, 2009, 2010, 2011, pp. 1-36.

Ilustra elocuentemente esta tercera exigencia la STC 255/2004, del 29 de noviembre, que declaró inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad el precepto que establecía que no tienen la consideración de deducibles, a efectos de determinar la base imponible de empresarios o profesionales en el IRPF, los pagos que se hagan a un miembro de la unidad familiar con ocasión de relaciones laborales.

La aplicación de este precepto determinaba que un empresario que pagara salarios a un miembro de su familia (hijos, cónyuge, etcétera) sería tratado a efectos fiscales de modo diferente a otro que pagara los mismos salarios pero a una persona ajena a su círculo familiar.

Ciertamente esta medida de trato desigual no era —como dijo el TC— “arbitraria”, pues buscaba la finalidad de evitar el fraude fiscal a través de contratos simulados, más fáciles de llevar a cabo en el ámbito de la confianza propio de las relaciones familiares. Sin embargo, el TC entiende que ese objetivo no permite ni puede convertir en admisible una medida tal que equivaldría a la afirmación de que todos los contratos entre miembros de la unidad familiar carecen de contenido real.

Para el Tribunal, la norma tiene una justificación razonable: la lucha contra el fraude amparada por la Constitución Española con base en el deber de contribuir, evitando la artificiosa transferencia de rentas entre diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles; dicha razón aboca a considerar que esta medida es constitucionalmente legítima. Ahora bien —se pregunta el TC— ¿son proporcionados los medios en atención a la finalidad perseguida? Y es ahí donde el TC responde negativamente al entender que la medida es desproporcionada en cuanto que la misma finalidad podría alcanzarse fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria. Para ello, el legislador —sugiere el TC— podría exigir que se acredite la seriedad de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad, y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas.¹⁴

La Ley 44/1978 [del IRPF] genera una diferencia de trato entre unidades familiares que resulta incompatible con el artículo 14 CE; igualdad «en la

¹⁴ Véase el comentario de Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, “STC 255/2004, del 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (artículo 31.1, CE)”, disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2004_STC255.pdf.

Ley» que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

Si en la STC 146/1994 declaramos la inconstitucionalidad de un inciso del artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, había fijado unos límites que se consideraron irrazonables, con mayor razón hay que declarar la inconstitucionalidad del artículo 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (artículo 31.1 CE), en la medida en que produce las siguientes consecuencias: en primer lugar, porque niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, al no poder considerarse como gastos deducibles los pagos o prestaciones efectuadas ni como ingresos de perceptor los cobros percibidos; y, en segundo lugar, porque, al prohibir que el perceptor de las rentas las considere como un ingreso propio, está impidiendo la aplicación de la deducción variable prevista en el artículo 29 A) del mismo texto legal para las unidades familiares” (fundamentos jurídicos 4o. y 6o. respectivamente).

Igualmente, es reveladora de la doctrina del TC sobre el alcance de lo que es un término de comparación homogéneo, y lo que es una diferenciación objetiva y razonable a efectos del principio de igualdad de la STC 214/1994, del 14 de julio, en la que se analiza si quebranta el principio de igualdad la discriminación prevista en la Ley del IRPF entre becas públicas y privadas al quedar exentas sólo las primeras. El fundamento jurídico 8o. de la citada sentencia llega a la conclusión de la inexistencia de vulneración alguna del principio de igualdad con el argumento elocuente:

Es preciso determinar si la obtención de becas públicas y de becas privadas pueden calificarse como situaciones iguales y si el diferente trato dispensado por el legislador se funda en un criterio objetivo y razonable y es una medida adecuada y proporcionada al fin perseguido. Según el Abogado del Estado,

el fundamento objetivo y razonable del diferente régimen tributario de las becas radica en que mientras las becas públicas están sujetas a un estricto régimen jurídico, que afecta a su cuantía, requisitos y procedimiento, por el contrario las becas privadas quedan al arbitrio de quien las establece sin la garantía de un régimen jurídico como el previsto para las becas públicas. Las alegaciones anteriores han de ser acogidas. Entre otras razones, basta indicar que las becas públicas, en correspondencia con su objetivo social, sólo se destinan a los ciudadanos con menores recursos económicos, en cuantía determinada legalmente; lo que las diferencia sustancialmente de las ayudas privadas al estudio, otorgadas por diferentes entidades y empresas, en las que esa limitación de recursos no opera y, de otra parte, están al servicio de otras finalidades. Ni tampoco son comparables, en segundo término, las condiciones de acceso a las ayudas o el procedimiento a que se somete la concesión. En las becas públicas, en efecto, el acceso a la ayuda, dentro de los requisitos legalmente previstos en la convocatoria, posee un carácter general y no está circunscrito a determinados grupos de personas; y los actos que resuelven las convocatorias, por emanar de órganos de las Administraciones Públicas, pueden ser fiscalizados no sólo en vía administrativa sino también en sede jurisdiccional.

No cabe apreciar, en definitiva, que el precepto mencionado... vulnere los artículos 14 y 31.1 y 39 de la Constitución Española.

Sin embargo, esta conclusión no excluye una consideración adicional que realiza la propia sentencia del TC 214/1994, del 14 de julio, y que es absolutamente pertinente del alcance del principio de igualdad en materia tributaria. La relativa a que nada impide que, bajo ciertas condiciones, las becas privadas pueden servir a la misma finalidad general que las becas públicas, en cuyo caso “cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas por el precepto aquí impugnado” (fundamento jurídico 8.B).

Otra muestra paradigmática de los criterios empleados por el TC para permitir una diferenciación en el tratamiento tributario sin que esa desigualdad violente el principio de igualdad, es la STC 134/1996, del 22 de julio, que resuelve en sentido positivo sobre una discriminación establecida en la propia Ley del impuesto de personas físicas (IPF) entre trabajadores por cuenta ajena y funcionarios públicos.

En este caso, la Ley del IRPF (Ley 18/1991) introdujo una diferenciación entre las pensiones de invalidez permanente de la seguridad social — que declaró exentas— y las de los funcionarios públicos —que no estaban exentas— lo que para el TC supuso una clara vulneración del principio de igualdad consagrado en la Constitución:

...porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada. Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto..., o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el artículo 14 de la Constitución Española y en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el artículo 9.1 de la Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas.

En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable” (fundamento jurídico 8o.).

La discriminación entre ciudadanos por una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley es resuelta en la STC 8/1986, del 21 de enero, en sentido negativo; esto es, considerando que no se viola el principio de igualdad. En este caso, se denunció ante el TC la quiebra del principio de igualdad porque el órgano administrativo encargado de asignar valores catastrales o administrativos a los inmuebles, decidió aplicar la norma legal que le impone la revisión de los valores catastrales con antelación a la iniciación de los trabajos de revisión por otras administraciones tributarias.

El TC rechaza la existencia de una quiebra del principio de igualdad, ya que entiende que cada entidad administrativa tiene la potestad de decidir, en el ejercicio de su propia y autónoma competencia, el momento en que procede a la revisión de los valores catastrales de los inmuebles que tiene asignados. Como tampoco es contrario al citado principio de igualdad la decisión de realizar la revisión catastral por zonas o polígonos dentro de la misma ciudad, máxime tratándose de un municipio de dimensiones considerables, la decisión adoptada de revisar valores catastrales con anterior-

ridad a la iniciación de los trabajos de revisión por otras administraciones públicas, no carece de justificación razonable.

La desigualdad producida sólo podría infringir el derecho a la igualdad jurídica reconocida en el artículo 14 de la CE, en tanto y en cuanto fuese la consecuencia de un criterio jurídico adoptado para la aplicación de la ley, que careciera de justificación objetiva razonable. La igualdad en la aplicación de la ley que dicho precepto constitucional eleva a la categoría de derecho fundamental no ampara, sin más, la pretensión de que la norma jurídica no se aplique a la demandante mientras no se aplique a todas las demás afectadas por aquélla, no supone que necesariamente y, en todo caso, la ley haya de aplicarse simultáneamente a todos los que caen bajo su ámbito subjetivo de aplicación. Pero sí exige que no se adopten criterios para la ejecución de la norma que, habiendo de producir un resultado desigualitario, carezcan de una justificación objetiva o razonable (fundamento jurídico 6o.).

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha vuelto a analizar la supuesta discriminación entre contribuyentes y la conculcación del principio de igualdad. La STC 19/2012, del 15 de febrero, analiza la vulneración del principio mencionado cuando varios contribuyentes tienen descendientes a su cargo y sólo uno es conviviente del descendiente a cargo, el cual puede practicarse únicamente la deducción por descendiente. En la sentencia, el Tribunal declara inconstitucional el requisito de la convivencia para la reducción del mínimo familiar por descendientes en el IRPF. Para el TC, el requisito de la convivencia de los descendientes menores de veinticinco años —necesario para poder reducirse el correspondiente mínimo familiar— vulnera el principio de igualdad, al otorgar un trato desigual que no está justificado, a los contribuyentes cuyos descendientes conviven con ellos, dependiendo económicamente de los mismos, frente a los contribuyentes cuyos hijos no conviven con ellos por la razón que sea, pero que también dependen económicamente de los mismos.

Para el Tribunal estaría justificada la diferencia de trato entre los contribuyentes que conviven con sus hijos y los contribuyentes separados o divorciados que satisfacen una pensión alimenticia a sus hijos por decisión judicial, ya que estos últimos tienen el beneficio fiscal de ver reducida la progresividad del impuesto por la aplicación separada de la escala de gravamen al importe de la pensión y al resto de la base liquidable, mas la diferencia de trato fiscal no estaría justificada en el caso de los contribuyentes, cuyos hijos menores de veinticinco años dependieran económicamente de los mismos; no obstante, que no pudieran practicarse el mínimo familiar por descendientes por el sólo hecho de que tales hijos no convivan físicamente con los

padres, al no cumplir el requisito de convivencia establecido en la Ley del IRPF, requisito que, en consecuencia, es declarado inconstitucional.¹⁵

IV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DESDE UNA DIMENSIÓN TERRITORIAL

Si se estudia el principio de igualdad desde una perspectiva territorial, entendido éste como un principio que prohíbe la discriminación fiscal por razón del territorio, debemos empezar señalando que el citado principio, tal y como está establecido en la CE y en el bloque de constitucionalidad, no prohíbe cualquier tratamiento fiscal desigual por razón del territorio.

Por tanto, no es inconstitucional *per se* la desigualdad que se derive del ejercicio legítimo de las competencias en materia tributaria y financiera por parte de los territorios que forman el Estado español (comunidades autónomas, entidades locales y municipales, etcétera). El reconocimiento constitucional de un poder tributario y de unas potestades tributarias a las comunidades autónomas y a las entidades locales, así como la expresa declaración constitucional del principio de autonomía local y suficiencia financiera a las comunidades autónomas y los municipios, garantiza y avala esa diversidad tributaria territorial, como además lo prueba el hecho de que del ejercicio de tales competencias —del ejercicio del poder tributario y de las potestades tributarias—, existen diferencias fiscales territoriales, siendo quizá la más evidente la competencia de las comunidades autónomas para crear y establecer tributos propios.

El TC se ha pronunciado sobre este extremo en numerosas ocasiones. Entre sus pronunciamientos destaca la STC 37/1987, del 26 de marzo, en cuyo fundamento jurídico 10 advierte que:

La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución Española y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1o., 9o. 2, 14, 139 y 149.1.1a. de la Constitución Española (ni los artículos 31.3, 38 y 149.1.13a.,

¹⁵ Sobre esta cuestión, ya me pronuncié en el mismo sentido del fallo del TC pero con anterioridad a la STC 19/2012, del 15 de febrero, en “Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares”, Cerdón Ezquerro, Teodoro y Rodríguez Ondarza, José Antonio (coords.), *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, capítulo 20, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2009, pp. 753-798.

cabe añadir ahora), ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado.

En el mismo sentido se pronunció años después cuando analizaba la competencia de las comunidades autónomas para establecer recargos sobre tributos estatales la STC 150/1990, del 4 de octubre, la cual expresamente señaló que el principio de igualdad:

...no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalentes o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas.

El ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución Española (fundamento jurídico 7o.).

V. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA DE GASTOS

El principio de igualdad en materia de ingresos necesita ser complementada con una visión más amplia, dado que la igualdad no se requiere sólo del sistema tributario, sino también de los gastos públicos. Por tanto, la exigencia de igualdad no queda confinada en el ámbito del ordenamiento tributario, sino que se inserta en el ordenamiento financiero en su conjunto.

Por lo que, siendo el principio de igualdad un principio del ordenamiento financiero (de los ingresos y los gastos), será necesaria su presencia en ambos sectores para proceder a una valoración conjunta del sistema de ingresos y gastos públicos, así como para emitir un juicio acerca de la igualdad como valor presente en el ordenamiento financiero.

El principio de igualdad en materia de gastos se recoge, como hemos visto antes, en el artículo 31.2 de la CE, el cual señala que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

El principio de igualdad en el gasto —o de asignación equitativa como lo expresa la CE— está en íntima conexión con el artículo 9.2 de la CE, que es el que atribuye:

a los poderes públicos[el deber de] promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

Finalmente, el principio de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos, que es el otro principio al que se refiere el mencionado artículo 31.2 de la CE, no viene más que a incorporar un principio económico financiero de buena gestión del gasto público.