


LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD EN LA
NORMATIVA TRIBUTARIA MUNICIPAL Y SU INFRACCIÓN POR
LAS ORDENANZAS FISCALES

*THE PRINCIPLES OF GENERALITY AND EQUALITY IN MUNICIPAL TAX
LEGISLATION AND ITS INFRINGEMENT BY THE TAX ORDINANCE*

Rev. boliv. de derecho n° 19, enero 2015, ISSN: 2070-8157, pp. 360-377



Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 12 de septiembre de 2014

ARTÍCULO APROBADO: 15 de octubre de 2014

RESUMEN: Los principios constitucionales del Derecho Financiero y Tributario dan el marco y la atmósfera jurídica en donde deben convivir las diversas normas tributarias. Los principios de generalidad e igualdad son un claro ejemplo de los principios que establece el art. 31.1 CE y sobre los que se debe edificar un sistema tributario justo. Las Ordenanzas Fiscales que dictan los municipios deberán respetar estos principios y no generar ningún tipo de desigualdad de trato que pueda derivar en su declaración de no conformidad a derecho por parte de los Tribunales de los Contencioso-Administrativo.

PALABRAS CLAVE: Generalidad, igualdad, municipio, ordenanza fiscal.

ABSTRACT: The constitutional principles of the Financial and Tax Law provide the legal framework and legal atmosphere where they should live the various tax rules. The principles of generality and equality are a clear example of the principles laid down in Article 31.1 EC and those who must build a fair tax system. The Tax Ordinances that dictate the municipalities must respect these principles and not create any inequality of treatment that may lead to its declaration of non-compliance with the law by the Court of Administrative Litigation.

KEY WORDS: Generality, equality, municipality, tax ordinances.

SUMARIO.- I. Introducción.- II. Los principios de justicia tributaria.- III.- El principio de generalidad.- IV. La exención o bonificación como quiebra del principio de generalidad.- V. El principio de igualdad.- 1. Infracción de la igualdad de trato en la Ordenanza Fiscal.- A) Tratamiento desigual a los iguales.- B) Tratamiento igual a los desiguales.- 2. Infracción de la igualdad por omisión en la Ordenanza Fiscal.- VI. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN.

Comenzaremos esta introducción con la acertada frase de SAINZ DE BUJANDA en la que, haciendo referencia a la idea de justicia y racionalidad del Derecho Financiero, afirmaba que “un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecúa a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho”¹. Y es precisamente ahí, en la manifestación coherente y coordinada del conjunto de los principios generales del derecho tributario contenidos en la Constitución, donde podemos hallar la vigencia del principio superior de justicia tributaria. Nos estamos refiriendo, evidentemente, a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, todos ellos establecidos en el art. 31.1 CE que dispone: “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”.

Estos principios, como afirma MARTÍN QUERALT, “son elementos básicos del Ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros”², además, “el Tribunal Constitucional ha recordado, en numerosas sentencias, que los principios constitucionales no son compartimentos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y, en tanto sirva

1 SAINZ DE BUJANDA, F.: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia (1987): Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, p. 6.

2 MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid (2000): Tecnos, p. 105.

• Fernando Hernández Guijarro

Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia y Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Licenciado en Administración y Dirección de Empresas por la Escuela Superior de Estudios Empresariales, del ISE, y Diplomado en Ciencias Empresariales por la Universidad de Valencia. Máster en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Antonio de Nebrija. Ha trabajado en varios despachos profesionales (Garrigues Abogados y Asesores Tributarios y Francisco Franch y Asociados). Colabora desde hace años con la Editorial Francis y Taylor. Correo electrónico: fdo_hernandez@yahoo.es.

para los valores superiores de art. 1 CE (entre otras, la STC 104/2000)³. Por ello hay que tener presente que al igual que la infracción del principio sobre producción de leyes tributarias (reserva de ley), la inobservancia de estos principios por leyes o disposiciones normativas con fuerza de Ley, permitirá la interposición del correspondiente recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC (arts. 161.1.a y 163 CE).

Ciertamente el precepto constitucional se refiere al principio de justicia como "un sistema tributario justo", y sin perjuicio de que la justicia sea también un valor superior del Ordenamiento jurídico, la justicia tributaria deberá atender al sistema sobre el que se articulan los tributos. Es más, el principio de justicia tributaria no es independiente ni exclusivo de un tributo o varios, es un mandato al legislador para que respete su función cada vez que articule una institución de Derecho Tributario⁴. Sea ésta impositiva o de cualquier otra naturaleza.

En efecto, la justicia tributaria es constitucionalizada como garantía del sistema; de un sistema justo⁵. Configurándose como principio omnipresente en cada regulación de obligaciones tributarias, ya sean económicas o no. Es decir, ilumina toda acción normativa de los Poderes Públicos entre los que se encuentran las Haciendas Locales. Utilizando los términos del art. 3 LGT, estará presente en la ordenación y aplicación del sistema tributario. Y esta aspiración en la ordenación del sistema tributario hacia un sistema justo es la que vamos a estudiar a continuación, centrándonos en la aplicación concreta por los Municipios de los principios de generalidad e igualdad tributaria en la configuración de sus Ordenanza Fiscales.

II. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Los principios de justicia tributaria que fija la Constitución son, tal como hemos visto: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad⁶. Sin embargo, el principio de justicia tributaria en sí mismo no ha sido definido ni aplicado unilateralmente por el TC. Más bien al contrario, podemos encontrar sentencias donde se acuda a la justicia tributaria por elevación o relación con una

3 MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero*, cit., p. 106.

4 La STC 15 de febrero 2012 (RTC 2012, 19) precisa que "la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación".

5 Dicho sistema deberá estar conforme con la realidad, ser proporcionado y razonable. Así lo entienden las SSTC 12 mayo 1994 (RTC 1994, 146) y 22 diciembre 2004 (RTC 2004, 255).

6 La LGT, en su art. 3.1, relacionará estos principios e incluirá también la equitativa distribución de la carga tributaria, así como el propio principio de justicia. Con esta última referencia, podemos concluir que el ámbito tributario es el que más referencias tiene en cuanto a la justicia como valor y principio: pues desde el art. 1.1 CE que lo configura como valor superior del Ordenamiento jurídico, y el Derecho tributario es parte de ese Ordenamiento; pasando por la previsión del art. 31.1 CE que establece un sistema tributario justo; hasta el principio de justicia en la ordenación de los tributos del art. 3.1 LGT, nuestras normas superiores en rango reiteran la necesidad de justicia en nuestra rama del Derecho.

infracción legislativa grave de algún principio de los citados. Pero no directamente por la violación de la justicia tributaria en sí misma.

En efecto, la STC 13 diciembre 2012⁷, analizó la posible infracción del principio de igualdad y, por ende, la justicia tributaria ante la coexistencia de dos regímenes civiles distintos de protección patrimonial de las personas con discapacidad (uno estatal y uno autonómico). La STC 30 junio 2004⁸, cita la capacidad económica como principio de justicia material y lo relaciona con el conjunto del sistema tributario. La STC 19 julio 2000⁹ declaró nula la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, porque gravaba una riqueza inexistente y, en consecuencia, no atendía a la capacidad económica¹⁰. La STC 13 noviembre 1995¹¹, analizaba la posible inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT de 1963, que establecía un interés de demora para ingresos fuera de plazo no inferior al 10%, sobre el planteamiento de la infracción del principio de igualdad y el de justicia distributiva. Por último, la STC 22 enero 1998¹², hacía referencia a la vinculación entre el principio de no confiscatoriedad, entre otros, con la justicia tributaria.

En definitiva, la justicia tributaria del art. 31.I CE hace referencia al sistema, es decir, al “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí”¹³, y por lo tanto, su potencial infracción deberá observarse en la aplicación cabal o no del resto de los principios constitucionalizados que, por elevación, y en última instancia, terminarán afectando al principio superior de justicia en el ámbito tributario.

Un ejemplo de impuesto donde se articulan los principios generales del derecho (PGD) tributario de forma global, proporcionada y armónica, lo representa el IRPF. En este sentido lo definió la STC 15 febrero 2012¹⁴, cuando refiriéndose a este

7 STC 13 diciembre 2012 (RTC 2012, 236).

8 STC 30 junio 2004 (RTC 2004, 108).

9 STC 19 julio 2000 (RTC 2000, 194).

10 EITC afirma en la Sentencia que “lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanar del art. 31.I CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto”. Sin embargo, debe entenderse que la exigencia de tributación de una riqueza inexistente lo que infringe directamente es el principio de capacidad económica y, por consiguiente, a la justicia tributaria. No siendo acertada, a nuestro entender, la proposición inversa.

11 STC 13 noviembre 1995 (RTC 1995, 164).

12 STC 22 enero 1998 (RTC 1998, 14).

13 Primera acepción del término “sistema” del *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española*. Madrid (2001): Espasa.

14 STC 15 febrero 2012 (RTC 2012, 19).

tributo dijo que a través de él: “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 lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y “los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7)”.

Dando a entender el TC que el IRPF es una figura impositiva que acoge la aplicación integral y plena de todos los principios del sistema tributario justo, a saber: se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal (generalidad); según unos criterios (principios de capacidad económica, igualdad y progresividad); y, a mayor abundamiento, cumple con el objetivo de redistribución de la renta y solidaridad.

Por ello concluiremos que el principio de justicia tributaria tiene carácter transversal¹⁵, despliega su eficacia y efectos tanto en la ordenación de los tributos como en su aplicación, mas con todo ello “no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”¹⁶.

Dicho lo anterior, pasamos a analizar los principios materiales de justicia tributaria recogidos en la Constitución Española que hacen referencia *a quién y de qué forma* se deben exigir los tributos y, concretamente, los correspondientes a las Haciendas Locales.

III. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El art. 31.1 CE comienza diciendo que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Por lo que el “todos” refiere a la generalidad de los contribuyentes; persona física o jurídica; residente o no residente, nacional o extranjero.

Este principio de generalidad es un mandato constitucional al legislador para que tipifique como hecho imponible el presupuesto configurador del tributo sobre la manifestación de capacidad económica para que, de entrada, todos sean llamados

15 CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona (2012): Aranzadi, p. 123.

16 AATC 10 mayo 2005 (RTC 2005, 207 AUTO), FJ 6; y 24 mayo 2005 (2005, 222 AUTO), FJ 7.

a contribuir. Ello no significa que en dicha configuración el legislador no pueda introducir beneficios fiscales en forma de exenciones, reducciones o bonificaciones¹⁷; tampoco significa que la generalidad se deba establecer sin ninguna consideración ni valoración de otros principios tributarios, pues como se ha dicho anteriormente, el sistema tributario justo nos lo dará la aplicación ponderada y armoniosa del conjunto de principios que afectan a la institución tributaria en cuestión¹⁸; y mucho menos implicará que todos los ciudadanos deban pagar la misma cuota tributaria, tratando igual a los desiguales¹⁹.

En palabras de nuestro Alto Tribunal²⁰: “la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”.

Junto con la previsión constitucional, también la LGT llama a este principio en su art. 3.I cuando afirma que: “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Este precepto reordena la aparición de los principios jurídicos en juego en el Ordenamiento tributario pero respeta, como no podía ser de otra manera, el espíritu del sistema tributario establecido en la Carta Magna. Por ello no han surgido comentarios ni críticas doctrinales a destacar sobre la preferencia o prelación dada por la LGT a estos principios configuradores tributarios.

Dicho esto, compartimos con CALVO ORTEGA que “el sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlos en los de igualdad y progresividad”²¹, y ello es así porque, continúa el

17 El TC ha reconocido en varias ocasiones que los tributos, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional [SSTC 16 noviembre 2000 (RTC 2000, 276), 30 noviembre 2000 (RTC 2000, 289), 16 enero 2003 (RTC 2003, 3) y 20 enero 2005 (RTC 2005, 10)]. Lo que sí quedará vedado al legislador es establecer privilegios fiscales.

18 La STC 17 febrero 2000 (RTC 2000, 46), afirmó que “la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”.

19 La STS 2 junio 1986 (núm. resolución 2968/1986), afirmó que “la generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”, por lo que el principio de generalidad no admitirá la discriminación de tratar igual a los desiguales, o desigual a los iguales.

20 STS 2 junio 1986 (núm. resolución 10524/1986).

21 CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio?*, cit., p. 23.

autor "generalidad y capacidad se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo. No así la igualdad y la progresividad, que pueden jugar o no en una figura tributaria concreta"²².

En definitiva, el principio de generalidad tributaria es capital en el establecimiento de los tributos. Junto con la capacidad económica, que soporta el fondo económico y patrimonial sujeto a gravamen, ambos dan cobertura a todos los tributos del sistema impositivo²³. Quedando prohibidas las excepciones carentes de razón, caprichosas o arbitrarias. En palabras de MARTÍN QUERALT "el principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica... vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias"²⁴.

Todo lo expuesto anteriormente está dirigido al conjunto de los Poderes Públicos con capacidad normativa tributaria. Por ello, el mandato constitucional de llamar a **todos** al sostenimiento de los gastos públicos, va también dirigido a potestad tributaria de los Municipios. En nuestro caso, cuando estas entidades dicten sus correspondientes Ordenanzas Fiscales.

A modo de conclusión, la norma municipal deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación. Circunstancias estas que figurarán en el expediente por el que se elabore y apruebe la correspondiente Ordenanza, y que tendrá capital importancia dado que, la justificación de la cuota tributaria y los criterios de reparto de la misma, son requisitos esenciales de la motivación de la norma local que deberán constar especificados en los acuerdos de imposición a los que, en el caso concreto de las tasa municipales, ayudará la correspondiente memoria o informe técnico-económico²⁵ que, como acertadamente sostiene MARTÍN FERNÁNDEZ es "el documento preceptivo, emitido antes del establecimiento o modificación de las tasas, en cuya virtud se procede a calcular la relación que guardan los costes del servicio o actividad con los ingresos esperados, para justificar el grado de cobertura financiera

22 CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio?*, cit., p. 23.

23 La relación del principio de generalidad y el de capacidad económica nos la expone de forma ejemplar la STC 25 abril 2002 (RTC 2002, 96), "la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario".

24 MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero*, cit., p. 108.

25 Este documento está previsto expresamente en el art. 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

del servicio o actividad de que se trate, evitando la arbitrariedad y sirviendo de instrumento de control de las actuaciones de los Poderes Públicos”²⁶.

IV. LA EXENCIÓN O BONIFICACIÓN COMO QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Hemos comprobado como la generalidad implica que todos son llamados al sostenimiento de las cargas públicas. Ello representa un mandato a los poderes normativos para que contemplen como hecho imponible todo presupuesto que ponga de manifiesto una determinada capacidad económica y que, una vez determinado el mismo, sujeten a la obligación tributaria principal con carácter general a todos los contribuyentes que realicen dicho hecho imponible.

Este llamamiento general a la contribución tendrá, no obstante, alguna excepción. En efecto, hay situaciones jurídicas donde pueden confluir varios principios generales y es labor del legislador determinar cuál es el que debe primar en dicha situación concreta. Siguiendo la fórmula de ALEXY²⁷, a través del juicio de proporcionalidad y valorando la idoneidad, necesidad y ponderación, se podrán establecer excepciones o quiebras de principios por aplicación, en dicho caso concreto, de otro principio que otorga mejor acomodo al valor superior y principio de justicia.

Un claro ejemplo de esta situación nos lo proporciona la STC 25 abril 2002²⁸, que afirmó que “la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «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 art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio (RTC 1996, 134), FJ 8)”²⁹.

Es decir, el intérprete supremo de la Constitución reconoce que, en determinados supuesto tributarios, puede ocurrir que un principio jurídico deje paso a otro que

26 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios en la Hacienda Local. La experiencia española*. Madrid (2013): Marial Pons, pp. 132 y 133.

27 ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid (2012): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 91 y ss.

28 STC 25 abril 2002 (RTC 2002, 96).

29 Este fundamento ha sido utilizado en varias sentencias de los tribunales de la jurisdicción ordinaria. A tal efecto, SSAN 21 febrero 2007 (recurso núm. 591/2005) y 30 marzo 2006. Igualmente, SSTSJ Madrid 19 diciembre 2007 (recurso núm. 1368/2004), y 23 enero 2008 (recurso núm. 1395/2004).

contempla en mejor medida la justicia fiscal. Pudiendo el legislador establecer supuestos de exenciones y bonificaciones que excepcionen la aplicación mecánica del principio de generalidad³⁰. Si bien, recalca el TC, debe responder “a fines de interés general que la justifiquen” pues, de lo contrario, resultaría del todo contrario al citado principio y, por consiguiente, inconstitucional.

Pues bien, esta posible quiebra del principio de generalidad fue, precisamente, la que se dio en la citada Sentencia donde el Tribunal concluyó declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, entre otros motivos porque: “la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un sistema tributario justo.”

Por último resta señalar que el principio de generalidad guarda relación con el principio de igualdad, en tal sentido se pronuncian CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO, cuando afirman que “el principio de generalidad está estrechamente vinculado al de igualdad, puesto que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta indispensable que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica”³¹, a la vez que, además de “un deber para cada ciudadano en orden a sostener los gastos públicos; asimismo, comporta una obligación para la Administración Tributaria de lograr que el sistema tributario sea lo más general posible”³², para lo que dispondrá de sus órganos de Gestión e Inspección Tributaria.

Por la intensa relación entre generalidad e igualdad, y porque su aplicación como principio general en la configuración del hecho imponible y obligados al pago es determinada por Ley, no deja apenas maniobra a la Ordenanza Fiscal para su modulación. En este sentido, cuando la Ordenanza improvise elementos no previstos por Ley y que pudieran lesionar este PGD, tendremos supuestos de infracción de la reserva de Ley prevista en el art. 31.3 CE y, cuando introduzca tratos no generales, será

30 Ciertamente la excepción o quiebra del principio de generalidad en el caso de beneficios fiscales es de carácter parcial y para un reducido ámbito o población. En este sentido, el principio de generalidad, seguirá siendo esencial a la configuración de cualquier tributo pero, como admite el TC, el legislador podrá establecer parcelas donde no se aplique sin que ello afecte a su eficacia general y validez constitucional.

31 CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal* (1996), núm. 141, p. 183.

32 CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: “Los principios constitucionales”, cit., p. 185.

más procedente la alegación de la infracción de la igualdad de trato tributaria como se estudiará en el siguiente apartado. Quedando la eficacia de este principio más en la órbita del control constitucional que en la jurisdicción contencioso-administrativa. Todo ello sin perjuicio de que, cualquier órgano jurisdiccional, pueda apreciar y citar este principio de generalidad cuando se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de una Ordenanza Fiscal, cuando ésta no haya respetado la configuración legal del tributo en cuanto a su generalidad (reserva de Ley) o cuando aprecie trato desigual en la norma municipal (igualdad tributaria), dada la conexión de los principios citados.

V. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

El principio general de igual tributaria es uno de los principios constitutivos y esenciales en el sistema tributario español. Esta importancia le viene dada, entre otras razones, porque la igualdad forma parte de los valores superiores del Ordenamiento jurídico español (art. 1.1 CE). Además, en el art. 9.2 CE se impone el deber a los Poderes Públicos 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. Y por otra parte, el art. 14 CE reconoce la igualdad de los españoles ante la Ley. Por todo ello no es extraño que, en mayor o menor medida, a la hora de configurar los tributos, el legislador deba considerar este principio dado su amplia presencia y referencia en el texto constitucional³³.

Este papel fundamental del citado PGD queda asimismo patente en la propia redacción del art. 31.1 CE cuando establece la obligación de contribuir "mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Para considerar y estudiar el contenido del principio de igualdad se hace necesario partir de las dos vertientes del mismo; por un lado la igualdad ante la Ley, y por otro la igualdad en la aplicación de la Ley. Dicho en palabras del TC: "la regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el art. 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del Poder Legislativo, pero es asimismo igualdad en la aplicación de la Ley, lo que impone que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que

33 Esta necesidad de considerar el principio de igualdad "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" [SSTC 22 julio 1996 (RTC 1996, 134) y 19 octubre 2001 (RTC 2001, 212), entre otras].

debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”³⁴

Por ello, la igualdad ante la Ley garantiza que el legislador dé un trato igual a los iguales, y el principio de igualdad en aplicación de la Ley buscará la aplicación de la Ley sin discriminaciones. Esta prohibición de discriminación implica que, como afirma CHECA GONZÁLEZ, “ni la Administración ni los Tribunales pueden introducir, en la interpretación y aplicación de las Leyes tributarias, injustificadas discriminaciones que no se encuentren en los propios textos legales”³⁵.

Otra presentación de la igualdad estrictamente tributaria nos la proporciona RODRÍGUEZ BEREJO³⁶ cuando expone sus tres sentidos o acepciones:

a) Por un lado está la igualdad ante los impuestos, que es la manifestación de que todos deben soportar por igual las cargas impositivas para el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas ni privilegios de clase³⁷.

b) Por otra parte figura la igualdad en los impuestos, esta igualdad parte del gravamen común como obligación tributaria, pero además es necesario que dicha igualdad atienda o se fije en función de la capacidad económica de cada uno, de suerte que contribuyan igual los que igual renta o patrimonio dispongan.

c) Por último, este autor nos presenta la igualdad tributaria por medio de los impuestos, siendo esta igualdad la destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una mayor tributación a quienes tienen mayor riqueza³⁸. Es el denominado Derecho desigual para realizar la igualdad.

Para concluir este punto conviene poner de manifiesto, sin embargo, que no toda desigualdad será sancionable desde el punto de vista constitucional pues, “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. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida,

34 STC 14 julio 1982 (RTC 1982, 49).

35 CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Pamplona (1997): Aranzadi, p. 959.

36 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid (2011): Marcial Pons, p. 46.

37 Esta igualdad tiene caracteres parecidos al principio de generalidad anteriormente expuesto. Este solapamiento entre principios generales del derecho tributario no es más que una manifestación de su interrelación y conexión que a veces, como sucede entre el principio de generalidad e igualdad, deje un espacio reducido para su diferenciación.

38 Esta aplicación del principio de igualdad guarda relación con el art. 40.1 CE que establece que “los Poderes Públicos promoverán... una distribución de la renta regional y personal más equitativa” y, además, también se puede relacionar fácilmente con el principio de progresividad.

de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. En resumen, el principio de igualdad, no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida³⁹, y cuando no se respeten dichas premisas “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 art. 31”⁴⁰.

I. Infracción de la igualdad de trato en la Ordenanza Fiscal.

Hemos podido comprobar anteriormente como, en la medida que expandimos la función de un principio jurídico, topamos con otros PGD aplicables en materia fiscal, llegando en ocasiones a confluír varios en la misma situación y pudiendo incluso confundir su llamada al caso concreto. Esto no deja de ser una constante en ciertos principios generales que dan el marco a materias concretas del Derecho y que, como el caso de la igualdad tributaria, el propio TC reconoce como indisoluble respecto de otros principios⁴¹.

También debemos poner de manifiesto que el principio de igualdad tributaria del art. 31.I CE es una especificación del mismo principio citado en el art. 14 CE⁴². Y que, de conformidad con lo expuesto, “el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica, utilizando la técnica de la progresividad”⁴³. O como sucinta y certeramente lo propone el Tribunal Constitucional, la igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales⁴⁴. A continuación vamos a analizar sendas Sentencias que abordan lo expuesto.

A) Tratamiento desigual a los iguales.

La resolución judicial que vamos a contemplar aborda la aplicación de este PGD desde la vertiente de igualdad en los impuestos, tal y como la propone RODRÍGUEZ

39 STC 14 febrero 2002 (RTC 2002, 39).

40 STC 22 julio 1996 (RTC 1996, 134).

41 Un claro ejemplo de esta conexión entre el principio de igualdad y otros PGD nos la presenta la STC 10 noviembre 1988 (RTC 1988, 209), en la que se afirma que “la igualdad ante la Ley -ante la Ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisoluble de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado”.

42 CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios”, *Tribuna Fiscal* (1994), núm. 40, p. 58.

43 BONELL COLMENERO, R.: “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* (2005), XXXVIII, p. 203.

44 STC 26 abril 1990 (RTC 1990, 76).

BEREJO, o igualdad de trato en la Ley como también se la conoce. La STSJ Cataluña 21 marzo 1997⁴⁵, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, afirmó sobre este trato desigual: "carece de toda justificación la diferencia de trato entre unas poblaciones y otras, ya que para los restantes pueblos del municipio se establece una cuota diferenciada según hayan sido satisfechas o no contribuciones especiales, en tanto que para Renedo, los hechos imponibles en él localizados darán lugar a la exacción de una cuota única que prescinde de la anterior distinción, con lo que quienes hubieran sufragado previamente el coste de establecimiento del servicio mediante contribuciones especiales, al no ver reconocida esta circunstancia, habrá de soportar una cuota cuantitativamente superior a los radicados en las restantes poblaciones". Ello venía como consecuencia de la exigencia del tributo municipal que, en aplicación de la Ordenanza Fiscal, establecía una diferencia de trato que "no responde, en absoluto, a criterios de capacidad contributiva suficientemente explicados en la memoria económico-financiera o en la Ordenanza Fiscal y, además, constituye una discriminación contraria al art. 14 de la Constitución, en relación con el art. 31.1 de la Carta Magna, reconocedor del principio de igualdad tributaria".

Tal y como vemos el Tribunal sanciona la desigualdad de trato que dispensaba la norma local entre unas poblaciones y otras. Esta situación tenía como resultado que los habitantes de Renedo tributaban de forma desigual (una cuota cuantitativamente superior afirma la sentencia) a la de sus vecinos y, por lo tanto, la norma conculcaba de forma manifiesta el principio de igualdad, es su vertiente de igualdad de trato.

También la STSJ Valencia 19 enero 1991⁴⁶ entendió que vulneraba el principio de igualdad la discriminación de los usuarios del servicio de agua según la ubicación física dentro del municipio "porque lo equitativo es la distribución de los costes entre todos los usuarios sin distinción de su ubicación geográfica".

B) Tratamiento igual a los desiguales.

Igual suerte correrá la Ordenanza que dé igual trato a los desiguales, pues este principio tiene esta doble vertiente activa. Este fue el caso de la Ordenanza Fiscal número 120 del Ayuntamiento de Oviedo, reguladora de las tasas por la ocupación privativa o el aprovechamiento especial del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local. La STS 19 junio 2008⁴⁷, y siendo ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, se pronunció sobre la tarifa que establecía un único precio medio de mercado para toda la Ciudad de Oviedo, a pesar de que el estudio económico-financiero contempló distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en que tiene lugar; y por ello afirmó que: "el tema discutido no

45 STSJ Cataluña 21 marzo 1997 (recurso núm. 780/1996).

46 STSJ Valencia 19 enero 1991, *Revista General del Derecho* (1991), núm. 558, p. 1948.

47 STS 19 junio 2008 (recurso núm. 1841/2006).

versa sobre el valor del que parte el Ayuntamiento para calcular la utilidad derivada del aprovechamiento sino sobre la exigencia de un único precio para toda la Ciudad, a pesar de reconocer la existencia de distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar; y sobre la aplicación de coeficientes extraños al cálculo del valor de la utilidad”.

Por ello el fallo de la citada sentencia terminó casando la resolución recurrida y anulando la norma del citado Ayuntamiento, en la medida que el propio municipio reconocía que habían distintos valores y rentabilidades de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar y, sin embargo, estableció un precio igual para toda la ciudad.

2. Infracción de la igualdad por omisión en la Ordenanza Fiscal.

Tras comprobar las dos formas activas de infringir el principio de igualdad por parte de la norma local, resta ahora verificar si la Ordenanza Fiscal puede conculcar este PGD por omisión. A este respecto, y salvando las diferencias, resulta habitual encontrar la figura de “infracción por omisión” en el *ius puniendi* del Estado, no en vano, en el derecho sancionador tributario tenemos esta previsión en el art. 183.1 LGT. Resultando pacífico que la naturaleza de esta infracción es por la existencia previa de un deber u obligación que ha sido desatendida por el sujeto infractor y por ello merece el reproche social que le asigna la ley sancionadora⁴⁸.

En nuestro caso, el principio de igualdad, lejos de trasladar una obligación o deber a la persona, otorga un derecho -que además es de los calificados como fundamentales por nuestra Constitución- y por lo tanto, lo que surge es una garantía de una situación jurídica en el sujeto. El cual, de ver frustrado este derecho, aunque sea por una norma de carácter general, podrá impetrar el auxilio judicial para restablecer o hacer efectivo este principio. Por ello entendemos que la previsión en una Ordenanza Fiscal de una relación tributaria que no considere alguna o varias circunstancias que atienda a la aplicación cabal del principio de igualdad, podrá ser alegada en una eventual impugnación de la norma local con el fundamento de su infracción por omisión.

Un ejemplo de lo antedicho nos lo muestra la STSJ Cataluña 15 enero 1997⁴⁹, que entendió que atentaba contra el principio de igualdad establecer unas tarifas por el servicio de agua que discriminaban el exceso de consumo normal sin prever ninguna norma de corrección para las familias numerosas. Doctrina que coincide

48 Este incumplimiento de la obligación tributaria requiere, asimismo, que la conducta haya sido dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia, pues este tipo de normas no admiten la responsabilidad objetiva como muestra el art. 179 LGT y tiene reiterado el Tribunal Constitucional -STC 26 abril 1990 (RTC 1990, 79), por todas-.

49 Sentencia citada en: PEDREGAL MATEOS, B.: *Población y Panificación Hidrológica*. Sevilla (2005): Universidad de Sevilla-Junta de Andalucía, p. 114.

con la sostenida por la STS 28 diciembre 2007⁵⁰, siendo ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado, en la que estimaba el recurso interpuesto por la Asociación de Familias Numerosas de Zaragoza contra la Ordenanza Fiscal de dicho municipio que regulaba la tarifa del servicio público de abastecimiento de agua. En la sentencia del Alto Tribunal se reconoce la infracción de este principio, por omisión. El fallo se fundamenta con el siguiente razonamiento: “centrándonos sin embargo en la posible conculcación del principio de igualdad ante la Ley, es evidente que la tarifa cuestionada, al contener una parte fija y una variable, se convierte en una exacción dotada, de un lado de una finalidad recaudatoria evidente, y además de una finalidad no fiscal, dirigida a reducir el consumo del agua, al tratarse de un bien escaso, por lo que en principio estaría justificada esa parte variable de la misma que eleva el precio del agua en la medida en que comienza a ser excesivo en relación con el considerado como normal. Pero este distinto tratamiento fiscal, al que nada hay que reprochar, sí vulnera el principio de igualdad, por omisión, cuando grava en mayor medida a quienes no incurrir en el exceso de consumo. Es evidente que dentro del sistema tributario existen gravámenes objetivos, que no tienen en cuenta las circunstancias personales de quienes realizan el hecho imponible, sino tan solo su realización, lo que puede provocar situaciones de desigualdad material, pues supondrá un mayor esfuerzo fiscal para unos en relación con otros y que sin embargo no necesariamente han de ser calificados como inconstitucionales pues puede estar justificada esta opción por diversos motivos. Sin embargo, no estamos ante esta situación, sino ante una tarifa que en parte tiene una finalidad no fiscal, dirigida a desincentivar mediante el aumento del precio del agua, a quien se excede del consumo ordinario previsto; y es precisamente en este punto, donde la Administración, al no tener en cuenta para su cálculo, en la parte variable, el número de personas que habitan en cada domicilio, (para cuya aplicación bastaría tener en cuenta el padrón municipal), trata de forma distinta a quienes conviven en un mismo domicilio, teniendo derecho al consumo de agua, en los mismos términos que cualquier ciudadano que habite solo en un domicilio, cobrando a aquéllos más por un supuesto exceso de consumo”.

Es de destacar que este proceso se ventiló por el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona regulado en el Capítulo I, del Título V, de la LJCA, y concluyó con el reconocimiento de que “se ha vulnerado el principio de igualdad, en tanto se separa del trato tributario que se da a los ciudadanos del municipio de Zaragoza que viven solos, declarando contraria a derecho por omisión la Ordenanza Fiscal 24-25”. Por lo que la aplicación de la vertiente omisiva de este derecho tributario quedó avalada por el TS sin matiz alguno.

50 STS 28 diciembre 2007 (recurso núm. 3332/2005).

VI. CONCLUSIONES.

La igualdad es uno de los valores superiores de nuestra Constitución tal y como establece su art. 1 y, en este sentido, aparece en su texto recogida en sus distintas manifestaciones. Así, el art. 9.2 CE establece el siguiente mandato “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” y, en el art. 14, reconoce un verdadero derecho subjetivo cuando afirma que “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”. Por ello, el TC dirá de este PGD que es también “un valor preeminente en el Ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central”⁵¹.

Partiendo de la previsión constitucional de generalidad e igualdad tributaria del art. 31.1 CE, la doctrina estudiada y las sentencias analizadas, podemos concluir que estos principios en las Ordenanzas Fiscales se dan en una vertiente activa de carácter positivo: todos los ciudadanos iguales deben pagar lo mismo; y carácter negativo, los ciudadanos desiguales no deben pagar igual. Por otra parte, la vertiente omisiva de este principio será de sutil y delicada apreciación por cuanto tendrá como causa una tasa o contribución especial municipal que, de entrada, cumple los parámetros de su establecimiento formal y material, y sin embargo, adolecerá de alguna o varias consideraciones por virtud de las cuales, resulte una cuota injusta normalmente por excesiva. Y será esa omisión, precisamente, la que determine la infracción del principio de igualdad.

En resumen, podemos afirmar que el principio de generalidad impone a la norma local la obligación de llamar a *todos* al sostenimiento de los gastos públicos municipales y no establecer exenciones o bonificaciones carentes de justificación. Asimismo, el principio de igualdad implicará también que todos los ciudadanos son iguales *ante* y *en* los tributos locales, además de ser éstos un instrumento por medio de los cuales el Estado fomenta asimismo la igualdad (art. 40.1 CE). Y la conjunción de ambos principios en el ámbito de la Administración Local podemos sintetizarla de la siguiente manera: todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos municipales y no deberá existir en la Ordenanza Fiscal desigualdades de trato injustificadas ni privilegios.

51 STC 21 enero 1986 (RTC 1986,8). En idéntico sentido, las anteriores SSTC 22 noviembre 1983 (RTC 1983, 103) y 23 noviembre 1983 (RTC 1983, 104).

BIBLIOGRAFÍA

ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid (2012): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

BONELL COLMENERO, R.: *Principio de igualdad y deber de contribuir*, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* (2005), XXXVIII, pp. 177-208.

CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona (2012): Aranzadi.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Pamplona (1997): Aranzadi.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal* (1994), núm. 40, pp. 51-62.

CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", *Gaceta Fiscal* (1996), núm. 141, pp. 182-183.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid (2000): Tecnos.

RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid (2011): Marcial Pons.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia (1987): Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana.