

**EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA:  
UNA NOTA PARA SU INTERPRETACIÓN REFORZADA EN EL MARCO  
DEL ESTADO AUTONÓMICO**

Eduardo Sanz-Arcega

Instituto de Estudios Fiscales

Grupo de Investigación en Economía Pública, Universidad de Zaragoza

*SUMARIO*

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD A LA LUZ DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.
3. UN ARGUMENTO ADICIONAL PARA LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL REFORZADA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA.
4. CONCLUSIONES.
5. BIBLIOGRAFÍA.

*Resumen:* El objetivo de este trabajo es proponer un argumento adicional para una interpretación reforzada del principio constitucional de progresividad tributaria. En primer lugar, se expone la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el principio de progresividad. Acto seguido, se describe una interpretación novedosa al mismo, a tenor de la cual dicho principio desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los entes territoriales de cada nivel de gobierno. El criterio propuesto puede servir como argumento adicional para la evaluación de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

*Palabras clave:* Constitución, Principio de progresividad tributaria, Estado autonómico, Tribunal Constitucional.

*Abstract:* The aim of this work is to propose an additional argument for a reinforced interpretation to the constitutional principle of tax progressivity. First we expose the doctrine of the Constitutional Court about the principle of tax progressivity. Then, we describe a new interpretation to the principle of tax progressivity. According to it, the principle should deploy their effects on each jurisdiction of each level of government. The proposed interpretative approach can serve as an additional argument for assessing the constitutionality of any tax reform.

*Key Words:* Constitution, Principle of Tax Progressivity, Spanish Autonomous State, Constitutional Court.

## **1. Introducción**

El sistema tributario se inspira en diferentes principios de justicia fiscal acordes con el credo teleológico de la forma de Estado<sup>1</sup>. La naturaleza social del Estado en España convierte en mandato constitucional la consecución de un reparto personal y regional más equitativo de la renta (entre otros, arts. 1.1, 2 y 40.1 de la Constitución Española).

---

<sup>1</sup> La misión de los principios tributarios es, precisamente, “arrancando del terreno valorativo de los fines, terminar en el campo positivo del sistema fiscal al que transmiten las concretas y determinadas exigencias que afirman el cumplimiento de las finalidades de la tributación” (Fuentes Quintana, 1974, pág. XIV).

A partir de la mención constitucional explícita de los principios que recogen el ideal de justicia tributaria, el fin de redistribución de la renta se traslada a la esfera fiscal-constitucional. En este sentido, de acuerdo con el literal del artículo 31.1 de la Constitución, partiendo del principio de capacidad económica, el sistema tributario justo debe inspirarse en los principios de igualdad y progresividad<sup>2</sup>. Precisamente, de este último se predica cómo resulta el principio que “alienta la redistribución de la renta”<sup>3</sup>.

El objetivo de este trabajo es proponer una interpretación reforzada del principio constitucional de progresividad tributaria, a tenor de la cual dicho principio desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los niveles de gobierno. La argumentación que se expondrá puede servir como criterio adicional para la evaluación de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

A tal fin, el trabajo se estructura como sigue. En primer lugar se expone la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el principio de progresividad tributaria. Acto seguido, se describe un argumento adicional para su interpretación. Una última sección concluye.

## **2. El principio de progresividad a la luz del Tribunal Constitucional**

De acuerdo con el literal constitucional, “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” (art. 31.1 CE).

Dicho precepto ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en el sentido de que “la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresa que alcanza el máximo nivel normativo”, que “no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”<sup>4</sup>.

Específicamente por lo que se refiere al principio de progresividad, la doctrina constitucional ha definido una interpretación que se asienta sobre tres desarrollos jurisprudenciales concatenados: la consideración del sistema fiscal en su conjunto como parámetro para dilucidar la satisfacción del principio; la posibilidad de establecer tributos regresivos, así como tributos progresivos con elementos regresivos; y, finalmente, la conexión entre el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad, a partir de la cual este impondría un límite genérico a la virtualidad práctica de aquel. A continuación desarrollaremos someramente cada uno de los tres argumentos enunciados.

En primer lugar, el Tribunal ha declarado, ya desde sus primeros pronunciamientos, cómo la progresividad se refiere al conjunto del sistema tributario<sup>5</sup>. Dicha aseveración

---

<sup>2</sup> Por todas; seminalmente STC 27/1981, de 20 julio, FJ 4.

<sup>3</sup> STC 27/1981, 20 de julio, FJ 5. Doctrina consolidada.

<sup>4</sup> Respectivamente, SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5C; y 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

En otras palabras, “los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos [poderes públicos y ciudadanos [FJ 3, STC 76/1990, de 20 abril] ] a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).

<sup>5</sup> Por todas, SSTC 27/1981, 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5c; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11B; 189/2005, de 7 de julio, FJ7; 327/2006, de 20 de noviembre, FJ4.

no se matiza, por lo que el sistema tributario incluiría, como un todo, los tributos atinentes a las Haciendas estatal, forales, autonómicas y locales<sup>6</sup>.

Como segundo argumento que dota de contenido al principio de progresividad, el Tribunal admite que dentro del sistema tributario español “pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema”<sup>7</sup>.

Es decir, la progresividad del conjunto del sistema tributario no obsta para que dentro del mismo “no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema”<sup>8 9</sup>.

En todo caso, “es claro que el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado”<sup>10</sup>. A modo de ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es “una figura impositiva primordial [...], dada su estructura y su hecho imponible”<sup>11</sup>, de lo que se deduce que el Tribunal declararía inconstitucional la transmutación regresiva de dicho tributo.

A contrario, el impuesto “de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, [tiene una] incidencia en el conjunto del sistema tributario escasa si la comparamos con la de otros impuestos de mayor peso específico”<sup>12</sup>, de la misma forma que “la llamada tasa del juego, tributo que, ni tiene carácter general, ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales [referidos al logro de un sistema tributario justo]”<sup>13</sup>.

---

<sup>6</sup> A mayor abundamiento sobre las Haciendas forales, su existencia no quiebra la afirmación de que existe un único sistema tributario. En este sentido, “los tributos [forales] son los mismos que integran el sistema tributario español. [...] Cuestión distinta es la relativa a las [disímiles y cualificadas] potestades normativas [forales]” (López Basaguren, 2005, pág. 629).

<sup>7</sup> STC 7/2010, 27 abril FJ 6, doctrina acogida por la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b.

<sup>8</sup> STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

<sup>9</sup> Con otras palabras, “el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte *per se* ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario» (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6)” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b), pues “la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado” (STC 27/1981, 20 julio, FJ 5; STC 19/2012, 15 febrero, FJ 4b)

<sup>10</sup> STC 7/2010 de 27 de abril, FJ 6.

<sup>11</sup> SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 8; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3d.

<sup>12</sup> STC 7/2010, 27 abril FJ 6.

<sup>13</sup> Auto 71/2008, de 26 de febrero, FJ5.

Por último, como tercero de los argumentos sobre los que se asienta la interpretación del principio de progresividad, el Tribunal Constitucional ha establecido un límite genérico a su aplicación efectiva, a partir del establecimiento de una conexión con el principio de no confiscatoriedad. Teniendo presente, en todo caso, que el propio Tribunal reconoce, de partida, “la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”<sup>14</sup>.

Dicho lo cual, si bien en sus primeros pronunciamientos el Tribunal afirmaba que “no cabe confundir la confiscatoriedad que prohíbe el art. 31.1 de la Constitución con la progresividad del sistema tributario”<sup>15</sup>, posteriormente se relajó dicha separación al aceptar que la interdicción de confiscatoriedad impone “un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario”<sup>16</sup>.

A partir de la constatación de que “la no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario”<sup>17</sup>, se ha consolidado una doctrina que entiende que “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”<sup>18</sup>. A modo de ilustración, resultaría “confiscatorio un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”<sup>19</sup>.

### **3. Un argumento adicional para la interpretación constitucional reforzada del principio de progresividad tributaria**

Con base en los desarrollos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional que han definido el contenido y la virtualidad práctica del principio de progresividad tributaria, dicho principio, a partir de su relación inextricable respecto de la finalidad de alcanzar un sistema tributario justo, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos<sup>20</sup>.

---

<sup>14</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9. Doctrina reiterada en sucesivos pronunciamientos (valga como ejemplo STC 7/2010, 27 abril FJ 6).

<sup>15</sup> STC 37/1987, 26 marzo, FFJJ 4i y 12.

<sup>16</sup> STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9.

<sup>17</sup> STC 14/1998, 22 enero, FJ 11B.

<sup>18</sup> STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9. Dicho fundamento jurídico termina afirmando que “dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga carácter confiscatorio, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”.

<sup>19</sup> STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9.

<sup>20</sup> Tal y como se ha puesto de relieve, “la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresa que alcanza el máximo nivel normativo”, basado en “el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica”, “no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad” (respectivamente, SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5C; STC 76/1990, de 20 de abril, FJ 3; y 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).

Por otra parte, el grado de descentralización del Estado autonómico alcanzado en materia fiscal ha dotado a todos los niveles territoriales de la Administración de potestades en el ámbito tributario. La Administración central goza de un fondo competencial universal (art. 133.1 CE, a los que se añaden los arts. 149.1.14º y 157.3 CE, *ex TC*<sup>21</sup>). “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes” (art. 133.2 CE), posibilidad entronizada, fundamentalmente, a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA, para las Comunidades; y el 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, en lo atinente al poder tributario de las Corporaciones Locales<sup>22</sup>.

De lo anterior puede deducirse cómo, aun partiendo de la unicidad del sistema tributario español (que no se discute), el principio de progresividad tributaria despliega sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los niveles territoriales de la Administración (arts. 31.1 en relación con el art. 9.1 CE). Es decir, el ejercicio del poder tributario de cada Administración debe respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, entre los que se encuentra el principio de progresividad.

En consecuencia, más allá de la posición del Tribunal que enjuicia la satisfacción del principio de progresividad si el sistema fiscal en su conjunto es progresivo; a nuestro juicio los efectos del principio constitucional de progresividad tributaria implican, necesariamente, que el mayor porcentaje de la recaudación tributaria de cada una de las Administraciones por tributos sobre los que ejercen competencias normativas<sup>23</sup> debe provenir de figuras tributarias progresivas<sup>24</sup>. En este sentido, de acuerdo con la posición del Tribunal Constitucional, en el cálculo de la recaudación por tributos progresivos se incluirían aquellos tributos progresivos que cuenten con aspectos proporcionales<sup>25</sup>, y aun regresivos<sup>26</sup>; siempre y cuando su naturaleza progresiva no haya sido desvirtuada<sup>27</sup>.

En el caso de que de la realización del cálculo anterior se obtuviera, para cualquier Administración, que el mayor porcentaje de la recaudación tributaria proviniese de figuras tributarias regresivas o proporcionales, dicha Administración debería aprobar una reforma fiscal que garantizase la primacía de la recaudación por tributos progresivos.

La interpretación reforzada del principio de progresividad propuesta puede servir también de parámetro adicional para enjuiciar la constitucionalidad de cualquier

<sup>21</sup> Valga como ejemplo el FJ 5 de la STC 96/2013, de 23 de abril.

<sup>22</sup> Las especificidades de las Haciendas autonómicas y locales forales se recogen en sus leyes singulares. Leyes que, en todo caso, no amparan sino el ejercicio de un poder normativo cualificado por parte de las Haciendas forales respecto de las demás.

<sup>23</sup> Como la suma de los ingresos por impuestos, tasas y precios públicos.

<sup>24</sup> Como se ha puesto de manifiesto, dicha aseveración puede deducirse de la interpretación del artículo 31.1 CE en relación con el 9.1 CE.

<sup>25</sup> STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

<sup>26</sup> SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6 y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b.

<sup>27</sup> Valga como ilustración la aprobación de un hipotético impuesto sobre la renta de las personas físicas con dos tarifas y que, en virtud de un conjunto de deducciones y exenciones, redundase en tipos medios similares para ambos tramos.

reforma fiscal propuesta por la Administración central o por cada una de las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales.

## 4. Conclusiones

La importancia del sistema fiscal reside en que deviene en “elemento esencial para el funcionamiento de las sociedades porque debe aportar los recursos necesarios para financiar los gastos colectivos”<sup>28</sup>. De ahí que los objetivos teleológicos de una sociedad formalizados constitucionalmente también se proyecten sobre la esfera tributaria. En el caso español, el principio constitucional de progresividad tributaria queda íntimamente conectado con la función de redistribución de la renta consagrada por el Estado social.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la aproximación del Tribunal ha dicho principio se ha centrado, fundamentalmente, en requerir para su satisfacción la existencia de un sistema tributario progresivo en su conjunto.

Dando un paso adicional, el objetivo de este trabajo ha sido la elaboración de una interpretación reforzada del principio de progresividad, a tenor de la cual este desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los entes territoriales de cada nivel de gobierno. La interpretación propuesta sirve como parámetro adicional para el enjuiciamiento de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

A modo de corolario, la importancia de que los principios de justicia fiscal constitucionalizados tengan un reflejo efectivo en el sistema tributario resulta la mejor garantía para el logro de la equidad tributaria democráticamente aceptada.

## Bibliografía

Fuentes Quintana, Enrique (1974): “Introducción”, a la obra los *Principios de la imposición* de Fritz Neumark, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

López Basaguren, Alberto (2005): “El concierto económico y la financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco: entre mito y realidad”, en *El Estado Autonómico: integración, solidaridad, diversidad. 25 años de Estatuto de autonomía del País Vasco*, Vol. I, Madrid, Colex-INAP, págs. 619-634.

Tribunal Constitucional. *Repertorio Jurisprudencial*.

Zubiri, Ignacio (2014): “Una evaluación del sistema fiscal español y las reformas necesarias”, *Cuadernos del Círculo Cívico de Opinión*, nº 12, págs. 37-48.

<sup>28</sup> Zubiri (2014), pág. 37.