



Trabajo Fin de Grado

EL SISTEMA DUAL EN EL IRPF Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Autor

Carla Castillo Pintanel

Director

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho

2018

ABREVIATURAS

Art	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española de 1978
cit	Obra citada
Dir.	Director
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
P	Página
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
UE	Unión Europea

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	1
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	1
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.	2
II. EL IRPF EN EL SISTEMA TRIBUTARIO	3
III. DE UN IMPUESTO SINTÉTICO A UN IMPUESTO DUAL.....	4
IV. MODELO DUAL PURO	8
V. MODELO DUAL ESPAÑOL	11
VI. SISTEMA DUAL Y SUS RELACIONES CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART. 31 CE.....	15
1. PROGRESIVIDAD	16
1.1 Límites.....	20
1.2 Error de salto	23
2. IGUALDAD	24
VII. CONCLUSIONES.....	27
VIII. REFERENCIAS BIBLIGRÁFICAS	30

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

Los sistemas fiscales en los Estados modernos constituyen la base fundamental para garantizar la suficiencia financiera ligada al gasto público. Cada Estado pone en marcha su propio sistema fiscal con el objetivo de hacer frente a las necesidades del gasto, de tal modo que podría afirmarse que hay tantos sistemas fiscales como Estados.

En el sistema fiscal español, el IRPF es una de las principales fuentes de obtención de ingresos. Desde el establecimiento del estado social y de derecho proclamado en la CE de 1978, la contribución de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público se viene efectuando de manera sustancial a través de IRPF. La importancia del mismo en el sistema fiscal español se manifiesta a través de los cambios legislativos que este impuesto ha sufrido con el fin de adaptarlo a las nuevas necesidades. Sin embargo, la preocupación del legislador siempre ha sido la de preservar los principios progresividad, igualdad y contribución según la capacidad económica del contribuyente.

Una de las cuestiones fundamentales es la de saber si, en efecto, las sucesivas reformas del IRPF han salvaguardado los citados principios. La reforma del 2006 instituye el sistema dual del IRPF. No obstante, del análisis detallado de la misma se concluye que el Estado español no ha adoptado un sistema dual puro, adaptando el citado sistema dual a sus necesidades de financiación. La crisis económica iniciada en 2008 ha obligado al legislador a introducir nuevas reformas, motivadas por la coyuntura económica y sus repercusiones económico-sociales.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

El presente trabajo se justifica por la importancia del IRPF no solo desde el punto de vista de la suficiencia financiera del Estado para hacer frente a sus gastos, sino también en virtud de la repercusión de este impuesto para el contribuyente. De este modo, es esencial estudiar si el IRPF es un impuesto que hace compatible la suficiencia financiera del Estado y la redistribución de la riqueza, respetando los principios de contribución según la capacidad económica, progresividad e igualdad.

Así, determinadas opiniones ponen en duda que la estructura del IRPF sea justa. En este marco, se considera que el IRPF tiene una excesiva progresividad que perjudica a las rentas altas obtenidas del trabajo; por otro lado, las críticas se dirigen a supuestos privilegios en el tratamiento fiscal de las rentas del capital, que estarían gravadas de manera menos onerosa que las rentas del trabajo.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

El resultado de este trabajo se basa en una perspectiva de análisis crítico, tanto de las fuentes primarias (legislación) como de la doctrina científica, analizando parte de la bibliografía específica consultada sobre el tema.

Las fuentes primarias han sido utilizadas para fijar las características del sistema tributario español y, más concretamente, del IRPF y su evolución a partir de 1978. Por su parte, el análisis de la doctrina nos ha servido para poner de relieve aquellos puntos de conflicto en la aplicación de la legislación relativa al citado tributo.

II. EL IRPF EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario español se compone de un conjunto de tributos exigidos por los distintos niveles de las Haciendas Públicas (Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales), con el fin de obtener los ingresos destinados a financiar el gasto público.

La LGT es el eje central del ordenamiento tributario español y en su art. 2 clasifica los tributos en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Contemplados como tributos relacionados con la capacidad económica del contribuyente, los impuestos gravan bien las manifestaciones indirectas de la capacidad económica a través del consumo y de la transmisión de bienes, como el IVA o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o los impuestos especiales (alcohol, tabaco, hidrocarburos,...), bien de manera directa mediante la percepción de rentas y tenencia de patrimonio, como por ejemplo el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Introducido por vez primera en 1978, aunque con diversas modificaciones posteriores¹, el IRPF es una figura impositiva fundamental en nuestro ordenamiento jurídico y constituye la parte central del sistema impositivo, como recoge el TC en gran número de sentencias, entre las que podemos citar, a modo de ejemplo, la STC 19/2012, de 15 de febrero, donde viene a afirmarse que:

«Conforme a nuestra doctrina, dada su estructura y hecho imponible, el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema».

El IRPF es un impuesto directo de carácter personal que grava las rentas obtenidas por las personas físicas de fuentes diferentes, como el trabajo, las actividades económicas, el capital y las ganancias o pérdidas patrimoniales. Ahora bien, estas fuentes de obtención

¹ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P, «La Reforma del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2007.

de rentas se agrupan en dos grandes bloques, que dan origen a dos *bases impositivas*: por un lado, la base imponible general; y, por otro, la base imponible del ahorro, recibiendo cada una de ellas un trato fiscal diferenciado.

III. DE UN IMPUESTO SINTÉTICO A UN IMPUESTO DUAL

Tradicionalmente, y hasta finales del siglo XX, los impuestos que gravan la renta se configuraban de manera sintética con un gravamen progresivo. A estos efectos, es preciso señalar que, cuando hablamos de un impuesto sintético, nos estamos refiriendo a aquel que otorga un tratamiento uniforme a todos los rendimientos obtenidos por el contribuyente, sin considerar la fuente de la que procedan. Como alternativa a este modelo sintético, aparece el modelo dual en 1980, de la mano de NIELSEN, en su obra *Opsparing*.²

Desde entonces, se ha producido un progresivo cambio en la mayoría de los países de nuestro entorno, que han ido introduciendo en el IRPF un trato diferenciado a las rentas del capital. Este proceso se conoce como la «dualización» de dicho impuesto, proceso que en nuestro país también ha tenido lugar, como a continuación vamos a analizar.

En los que nos ocupa, haremos un recorrido sobre las reformas en nuestro ordenamiento jurídico que han ido acercando el sistema tributario español al modelo dual.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, norma por la que se implanta por vez primera el IRPF como tal en el sistema tributario español es una norma que llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta y, por tanto, estableció un sistema sintético. El único trato diferenciado que encontramos en esta ley es la existencia de dos tipos de renta: por un lado, se estableció la renta regular, esto es, una categoría residual en la que se incluían todas las rentas que no tenían la consideración de irregulares; por otro, la categoría de renta considerada como renta irregular, en la que se incluían las rentas cuyo periodo de generación era superior a un año. A la renta irregular se le aplicaba un trato diferenciado, que consistía en anualizarla;

² Citada por DOMÍNGUEZ BARRERO F, y LÓPEZ LABORDA, J, «Planificación fiscal con el impuesto dual sobre la renta», *Instituto de Estudios Fiscales*, 2005, p. 7

es decir, se la dividía por el número de años y el resultado obtenido era sumado a las rentas regulares aplicándosele a esta suma un tipo progresivo. En la propia ley se estableció el motivo de tal distinción: evitar la sobreimposición al aplicar la tarifa progresiva.³

Así pues, por medio de dicha ley se instauró un sistema sintético, en el que se aplicaba una escala progresiva a una única base, la cual se encontraba compuesta por todos los rendimientos y variaciones patrimoniales.

Ahora bien, la Exposición de Motivos de la actual LIRPF pone de relieve que el tributo en cuestión ha sufrido una serie de modificaciones para adaptarse a la coyuntura social del momento:

«La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España con la reforma tributaria de 1978, si bien ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva».

Por primera vez, en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, aparece un trato diferenciado de la renta en función de su origen. Se intentó favorecer a las rentas obtenidas del trabajo aplicándoles una reducción del 2% en concepto de gastos. Pero, además, mediante esta reforma se perdió la característica de comunicación, ya que la referida norma impidió la compensación de las pérdidas patrimoniales con los rendimientos positivos, pero no supuso lo contrario, es decir, se seguía pudiendo compensar los rendimientos negativos con los incrementos del patrimonio. Tal prohibición se introdujo con el fin de evitar que los contribuyentes simularan pérdidas patrimoniales para compensar rendimientos positivos.

³ MARTOS GARCÍA, J J, *IRPF dual, Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 17-20.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, siguiendo con el trato especial a las rentas irregulares de la Ley de 1978, implantó la aplicación de coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales con un plazo de generación superior a dos años.

Para la doctrina, como señala ORTIZ CALLE, la ruptura total con el sistema sintético se produce con el Real Decreto-Ley, de 7 de junio de 1996, de Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, ya que, por primera vez, se introduce un tipo fijo en el IRPF y a las ganancias y pérdidas patrimoniales se les aplicaba el tipo del 20% para las que se generaban durante más de dos años. Se viene considerando que es en tal momento cuando se rompe el sistema sintético, puesto que se entiende como condición necesaria para que un impuesto sobre la renta siga teniendo un carácter sintético que todos los rendimientos se integren en una sola base imponible y se les aplique la misma tarifa progresiva.⁴

El siguiente paso hacia la «dualización» se produce con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, por medio de la cual se consolida el trato diferenciado a las ganancias patrimoniales con un periodo de generación superior a dos años, integrándose estas en una base distinta, denominada base imponible especial, a la que se le aplicaba el tipo fijo del 20%, mientras que a la base imponible general seguía aplicándose una escala progresiva.

Por medio de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, se introdujeron cambios que, siguiendo la línea anterior, rompían con el modelo sintético del IRPF: se ampliaron el elenco de rentas que se insertaban en la base especial, ya que pasaron a la misma las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la trasmisión de elementos adquiridos con más de un año de antelación. A su vez, se redujo el tipo único al 18%, coincidiendo este con la suma del tipo mínimo estatal y el tipo mínimo autonómico.

Es definitivamente con la actual LIRPF cuando se produce de manera explícita la «dualización», siendo esta la reforma que más se acerca al modelo dual puro, que explicaremos más adelante. La base imponible especial pasa a llamarse base imponible

⁴ ORTIZ CALLE, E, «La dualización del impuesto sobre las rentas de las personas físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual», *Crónica tributaria*, núm. 129, 2008, pp. 142-144.

del ahorro. No solo cambió el nombre, sino también su configuración, ya que se amplió la renta que la compone.

La base imponible del ahorro se encuentra configurada por los rendimientos del capital mobiliario establecidos en el art. 25 de la ley, salvo los incluidos en el apartado 4, denominados “otros rendimientos del capital mobiliario”. Además de los rendimientos del capital se incluyen en esta base las ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por la trasmisión de un elemento patrimonial. Tras esta reforma la distribución de la renta en las bases imponibles es la siguiente:

BASE IMPONIBLE GENERAL	BASE IMPONIBLE DEL AHORRO
<ul style="list-style-type: none"> - Rendimientos del trabajo - Rendimientos del capital inmobiliario - Otros rendimientos del capital mobiliario procedentes de: <ul style="list-style-type: none"> o de la propiedad intelectual. o de la prestación de servicios técnicos. o del arrendamiento de bienes mueble, negocios y minas. o de la cesión del derecho de imagen. - Rendimientos de actividades económicas. - Ganancias y pérdidas patrimoniales salvo que se deriven de la trasmisión de elementos patrimoniales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimientos del capital mobiliario procedentes: <ul style="list-style-type: none"> o Obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. o Cesión a terceros de capitales propios. o Contratos de seguro de vida. - Ganancias y pérdidas patrimoniales que se deriven de la trasmisión de elementos patrimoniales.

La crisis económica posterior ha obligado a deshacer un poco el camino previamente recorrido hacia el modelo dual. Así, el legislador ha realizado una serie de cambios en el sistema impositivo para poder hacer frente a la deuda pública. En el IRPF esto se ha traducido en el aumento de la progresividad y en la eliminación del tipo único que gravaba la base imponible del ahorro. De este modo, cabe señalar que la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para el año 2010, creó una escala reducida con una progresividad muy leve para gravar la base del ahorro. Desde 2013, a la base del ahorro se le aplica una escala compuesta por tres tramos como podemos comprobar en sede del art. 66 de la LIRPF.⁵

IV. MODELO DUAL PURO

El *Modelo Dual*, también conocido en inglés como *Dual Income Tax*, es un modelo impositivo que consiste en otorgar un trato distinto a las diferentes rentas, dependiendo del origen de estas.

El origen de este modelo lo encontramos en los años ochenta en Dinamarca, Noruega, Finlandia y Suecia, estados que realizaron importantes reformas para rebajar la presión fiscal, puesto que estos países tenían tarifas en el impuesto sobre la renta con tipos muy elevados, lo que les hacía ser poco competitivos. Ponen en marcha esta restructuración en un particular contexto internacional, cuando el capital se estaba convirtiendo en un factor muy móvil. Posteriormente, el sistema dual se ha ido implantando en gran número de países, que lo han adaptado a sus necesidades, alejándose del modelo dual puro o ideal. Ahora bien, puede afirmarse que el modelo dual del IRPF tiene particularidades en cada Estado, incluso en cada momento.

El modelo dual «ideal» o «puro» no se aplica *strictu sensu* en ningún país, pero sirve de referencia teórica en la configuración de muchos de los sistemas fiscales de nuestro entorno.⁶ Este modelo teórico reúne una serie de características que lo diferencian del

⁵ CALVO ORTEGA, R, «Fiscalidad y crisis financiera en la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2011.

⁶ ORTIZ CALLE, E, «La dualización del impuesto...», *Crónica tributaria*, núm. 129 2008, cit. p. 153

sistema sintético⁷, y que pasamos a enumerar a continuación, aunque, como veremos, en la práctica no todas se encuentren presentes en nuestro sistema tributario.

1. La renta de los contribuyentes se clasifica en dos grandes grupos: la renta del trabajo y las rentas del capital.

La renta del trabajo o ganada es la suma de los salarios, las pensiones y las prestaciones de la seguridad social. De estas rentas solo tributa una parte, ya que queda excluido un mínimo personal. Así, tales rentas tributan según un tipo progresivo. Las rentas del capital o no ganadas, que incluyen tanto las ganancias derivas del capital mobiliario como inmobiliario, son aquellas que provienen de intereses, dividendos, alquileres y ganancias del capital y tributa a un tipo impositivo único, que es bajo.

En la práctica, la separación de las bases imponibles puede hacerse por dos métodos diferentes: bien con una separación completa de las bases imponibles o tratándolas de manera conjunta, gravando las provenientes del trabajo adicionalmente con un tipo progresivo⁸. A estos efectos, es preciso indicar que la existencia de dos bases imponibles totalmente diferenciadas permite disminuir la tributación de las rentas del capital, sin que esto afecte a las rentas del trabajo, ya que disminuir las rentas del trabajo de manera general supondría un coste recaudatorio importante.

2. El tipo de gravamen para las rentas que hemos diferenciado en el apartado anterior es diferente, puesto que las rentas del trabajo se gravan conforme a una escala progresiva, mientras que los rendimientos y las ganancias del capital se gravan a un tipo único proporcional. Continuar gravando los rendimientos del trabajo de forma progresiva encuentra su justificación en que de esta manera es posible disminuir la presión fiscal sobre los trabajadores con menos salarios.
3. El mínimo exento solo se aplica a la base formada por el rendimiento del trabajo, puesto que si aplicáramos este mínimo a las rentas del capital se formaría una tarifa

⁷ DURÁN CABRÉ, JM, «El impuesto lineal y el impuesto dual como modelos alternativos al IRPF. estudio teórico y análisis empírico aplicado al caso español», *Instituto de Estudios Fiscales*, 2007, pp. 69 -74.

⁸ PICOS SÁNCHEZ, F, «El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España», Gago Rodríguez (dir), *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004.

progresiva con dos tramos: el primero de ellos con un tipo cero y el segundo con el tipo establecido para las rentas del capital.

4. El tipo fijo por el que tributan las rentas de capital debe coincidir con el tipo mínimo establecido en la escala progresiva para las rentas que provienen del trabajo. Esto se implanta para evitar la exportación de capitales, es decir, se trata de un incentivo fiscal. Además, este tipo tiene que ser el mismo que el tipo establecido en el IS, con el objetivo de evitar un trato desigual entre las rentas sujetas al IRPF y al IS. Con ello se trata de disuadir la creación de sociedades por los empresarios y trabajadores por cuenta propia para tributar por el IS, en vez de hacerlo por el IRPF. Además de crear sociedades, es también una práctica habitual realizar transferencias de riqueza entre los miembros de una familia, aprovechando las diferencias en los tipos marginales.

5. En las rentas mixtas, procedentes del trabajo y del capital conjuntamente, como es el caso de las rentas que obtienen los empresarios individuales y los autónomos, el modelo dual puro distingue sus dos componentes, trabajo y capital, dándoles un trato diferente e incluyendo a efectos de gravamen cada componente en uno de los grupos de renta enunciados anteriormente.

El modelo Dual se opone al modelo sintético. Con la implantación de un modelo dual, se consiguen solventar una serie de problemas que podemos encontrar en los sistemas sintéticos.

Así, uno de los principales motivos por los que se empiezan a desarrollar, aunque de forma parcial, el sistema dual es la globalización que conlleva una mayor libertad de circulación de capitales: dado que cada Estado es libre para aplicar tipos diferentes a las rentas, el contribuyente puede deslocalizar sus rentas hacia sistemas fiscalmente más ventajosos. Para evitar este fenómeno, cada Estado puede conceder un trato fiscal beneficioso a las rentas que provienen del capital.

El sistema dual, a pesar de contar con una serie de ventajas frente al modelo sintético, tiene una serie de inconvenientes. Como es sabido, el sistema dual quiebra el principio de

renta global y esto a su vez produce que fracase la equidad horizontal, además de la equidad vertical⁹. La equidad horizontal se rompe al otorgar diferente trato dependiendo del origen de las rentas. Las diferencias de trato son sustanciales: por ejemplo, en el caso español, podemos observar que la base liquidable general estatal, donde se integran los rendimientos procedentes del trabajo, se grava entre 9,5% y 22,5%¹⁰, mientras que a la base liquidable del ahorro estatal se le aplica como tipo mínimo de 9,5% y un máximo de 11,5 %.¹¹

Al igual que la equidad horizontal, la equidad vertical desaparece cuando se implanta un modelo dual. Esto es así debido a que las rentas del capital mobiliario e inmobiliario se concentran principalmente en los contribuyentes con mayor capacidad económica y al aplicarles un sistema progresivo tributarían por los tipos marginales más altos. No obstante, con el sistema dual, las rentas del capital tributan a tipos muy inferiores, lo cual podría ser un factor que convirtiese el IRPF en un impuesto regresivo.¹²

V. MODELO DUAL ESPAÑOL

El modelo dual puro o teórico que formuló Nielsen en 1980 no ha sido plasmado de manera completa en ninguno de los sistemas impositivos, pues, como ya hemos explicado, cada Estado lo ha configurado según sus intereses.

En este apartado vamos a realizar una comparación del modelo dualizado de la LIRPF en España con el modelo dual puro. Como se ha mencionado anteriormente, la ley que introduce un esquema dual es la actual LIRPF, que ha sufrido varias reformas, por lo que vamos a analizar el modelo original, así como las reformas que se han llevado a cabo.

Así, en la propia Exposición de Motivos el legislador justifica la implantación de este modelo. En primer lugar, tenemos el propósito de unificar el tratamiento de todas las

⁹ CAZORLA PRIETO, LM, «Los llamados impuestos sobre los ricos», *revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2012.

¹⁰ Art. 63 LIRPF.

¹¹ Art. 66 LIRPF.

¹² MARTIN RODRIGUEZ, JM, «Análisis critico de la tributación dual en el IRPF», *Conference Paper*, 2014.

inversiones para que la decisión de invertir no esté influida de manera artificial por el régimen fiscal, afirmándose, a este respecto, que:

«Se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad.»

Además, esta reforma también se encuentra condicionada por las modificaciones operadas en los sistemas impositivos de nuestro entorno, y así ha quedado reflejado en la referida Exposición de Motivos de la LIRPF:

«La creciente globalización de la economía está introduciendo una importante preocupación por la productividad y el crecimiento económico. Va acompañada de nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, en las que se destacan la reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, la simplificación de tarifas e incentivos fiscales, así como la búsqueda de una disminución en la tributación del factor trabajo».

En el año 2006 se implantan dos bases imponibles: la base general y la base del ahorro. Se trata de dos bases completamente diferenciadas y sin comunicación, como se desprende de los art. 48 y 49 de la LIRPF, puesto que solo pueden integrarse y compensarse entre ellas, no hay comunicación entre una y la otra. Ahora bien, estas bases no se corresponden de manera rigurosa con lo definido en el modelo puro, porque la base imponible general no recoge únicamente salarios, pensiones y prestaciones de la seguridad social. Más bien se trata de una categoría residual, y así se entiende el art. 45 de la LIRPF.¹³ Además, los rendimientos procedentes del capital inmobiliario se integran en esta categoría residual, puesto que no se enumeran en el art. 46 de la LIRPF.¹⁴

¹³ ROMERO GARCIA, F, «Los rendimientos derivados de la participación en fondos propios en la Ley 35/2006, del IRPF», *Revista Española de Derecho Financiero*, num.136, 2007.

¹⁴ ORTIZ CALLE, E, La dualización del impuesto..., cit.

La base del ahorro, establecida en 2006 tenía una particularidad, puesto que los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales solo se integraban entre sí cuando eran positivas. Esto en la práctica se traducía en dos bases imponibles diferenciadas, aunque posteriormente esto cambió, y en la actualidad tenemos para la base del ahorro un sistema de integración y compensación similar al establecido para la base general.¹⁵

La reforma establecida por obra de la Ley 16/2012 alteró la estructura básica del sistema dual e implantó un trato diferenciado no por el origen de las rentas, sino por el periodo de generación. Nos referimos a la modificación del art. 46 b) de la LIRPF, del cual desaparecieron las ganancias y pérdidas patrimoniales cuyo periodo de generación era inferior a un año, pasando por tanto a la base general. La posterior reforma de 2014 eliminó este cambio, y configuró un art. 46 muy similar al original de 2006.

Otra característica fundamental del modelo dual puro es la aplicación de un tipo progresivo a los rendimientos procedentes del trabajo. Este requisito sí se cumple, ya que los rendimientos del trabajo se engloban dentro de la renta general que se integran en la base imponible general, a la que posteriormente se le aplica la tarifa progresiva establecida en el art. 63 de LIRPF. Esta escala progresiva se aplica a todos los rendimientos que integran la base general, no únicamente a los rendimientos del trabajo. Las reformas de la LIRPF han enfatizado esta progresividad, aumentando los tipos de gravamen. Por su parte, la Ley 39/2010 dividió el último tramo en tres diferentes, aumentando los tipos marginales más elevados, incrementándose la progresividad para los períodos 2012 y 2013.¹⁶

En el texto original de la LIRPF se estable que la base liquidable del ahorro se gravará con un tipo fijo del 18%, pero este tipo únicamente ha sido aplicado en los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 (art. 66). La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos

¹⁵ Para los períodos 2015, 2016 y 2017, se ha establecido un régimen transitorio en la Disposición adicional 12 de la LIRPF, a cuyo tenor: «El porcentaje de compensación entre los saldos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley en los períodos impositivos 2015, 2016 y 2017 será del 10, 15 y 20 por ciento, respectivamente»

¹⁶ MARTOS GARCÍA, JJ, IRPF Dual..., cit.

generales del estado para el año 2010 crea una escala de gravamen aplicable a la base del ahorro, segmentando en dos tramos el tipo único transformándolo en una escala ligeramente progresiva. Posteriormente, para los ejercicios 2012 y 2013 se volvió a aumentar la progresividad en la última reforma introducida en 2014, en la que se establece una escala progresiva que cuenta con tres tramos.

Por otro lado, cabe señalar que el mínimo personal exento puede aplicarse a la base del ahorro cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal. Por tanto, en estos casos se crea una tarifa progresiva con dos tramos. Es por ello por lo que, hasta en los años 2007 y 2008, cuando existía un tipo fijo para la base del ahorro, podía existir cierta progresividad.¹⁷

Si analizamos el sistema impositivo actual, el tipo general de gravamen para los contribuyentes del IS establecido en la LIS en su art. 29 es del 25%. Por lo tanto, podemos afirmar que quiebra otro de los principios del modelo dual puro. En 2006, cuando se instaura el modelo dual, estaba previsto que el IS se gravara a un tipo del 30%, estableciéndose, empero, el tipo del 18% a la base del ahorro del IRPF. Esta discordancia entre el tipo IS y el tipo único de la base del ahorro obedece a que en el art. 42 LIS existía una reducción por reinversión de beneficios.¹⁸ Sin embargo, este equilibrio se perdió con la reforma del 2009, motivada por la crisis económica.

Con la entrada en vigor de la Ley de 2006, el tipo marginal más bajo de la escala progresiva era el 24%; por tanto, el tipo que se estableció para gravar la renta del ahorro era seis puntos menores.

Por último, debemos comprobar si en la LIRPF se tienen en cuenta las llamadas rentas mixtas. A estos efectos, si analizamos los art. 44, 45, 46 de dicha norma, donde se hace referencia a la clasificación de las clases de renta, observamos que no se hace mención alguna a las rentas mixtas, y como no se dice nada en el art. 46 de los rendimientos de las actividades económicas, los mismos van a incluirse en su totalidad en la base imponible

¹⁷ ORTIZ CALLE, E, La dualización del impuesto..., cit.

¹⁸ MARTIN RODRIGUEZ, JM «Análisis crítico de la tributación...» cit.

general. Para algunos autores, como ROMERO GARCIA, esto es el mayor y más significativo alejamiento del modelo dual puro.¹⁹

Una vez estudiadas las características que se dan en los sistemas duales puros y analizada la Ley 35/2006, podemos ver que existen rasgos en común y que es lógico que se diga que esta ley es la que implanta un modelo dual en el sistema impositivo español. Ahora bien, es preciso apuntar que existen diferencias muy significativas; Así, algunos autores, como CARBAJO VASCO y GALÁN RUIZ, niegan la existencia de un modelo dual en el IRPF y sostienen que únicamente se ha otorgado un trato de favor a las rentas del capital.²⁰

VI. SISTEMA DUAL Y SUS RELACIONES CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART. 31 CE.

La Constitución española de 1978 define el marco general de la Hacienda Pública del que emanan una serie de principios que ordenan la actividad financiera del Estado, estableciendo deberes y límites al legislador, de modo que este desarrolle la normativa tributaria conforme a estos límites y principios. Así, es preciso poner de relieve que la justicia es la finalidad esencial del sistema tributario, por lo que estos principios persiguen la consecución de dicho objetivo.²¹

En el art. 31 de la CE se enumeran los principios constitucionales en materia tributaria. La doctrina se refiere a tales principios con la expresión “principios materiales de justicia financiera o tributaria”,²² que constituyen la base o el mandato para el legislador, ya que es necesario que se desarrollen por medio de ley con el fin de que puedan ser aplicados. Estos principios se tienen que ver reflejados en la estructura y en la cuantificación del

¹⁹ ROMERO GARCIA, F, «Los rendimientos derivados de la ...» cit.

²⁰ CARBAJO VASCO, D. y GALÁN RUIZ, J, *La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007, pp. 48-50.

²¹ VIDAL MARÍN, T, *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

²² MARTÍN QUERALT, J, «La Constitución española y el Derecho Financiero», *Hacienda Pública española*, núm. 63, 1980, p. 100.

sistema tributario, por lo que vamos a tratar de analizarlos, para después comprobar si el sistema “dual” establecido para el IRPF, se ajusta a la CE.

Estos principios que se enumeran en el mencionado artículo se encuentran interrelacionados, de tal manera que un sistema tributario fundado en el principio de igualdad presupone que va a existir un efecto redistributivo, en la medida que la igualdad se concreta a través del principio de progresividad.

La capacidad económica se relaciona con el principio por el cual deben contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad para ello²³. Algunos autores como PÉREZ DE AYALA consideran que la capacidad económica no es un principio autónomo, sino que es un presupuesto necesario sobre el que se asientan el resto de principios constitucionales.²⁴ A través de los principios de progresividad e igualdad se consigue que el contribuyente tribute en función de su capacidad económica.

1. PROGRESIVIDAD

El art. 31 de la CE establece que el sistema tributario español deberá estar fundando en el principio de progresividad, el cual, no obstante, no es un derecho fundamental, pero sí un derecho constitucional directamente aplicable, que deberá desarrollarse por medio de la oportuna ley.

Hemos de poner de relieve que incluir este principio en la CE resulta algo novedoso, tanto en España como en Derecho comparado, pues el único precedente que existía es el texto constitucional italiano. Esto es así porque incluir dicho principio en el texto constitucional es algo propio de los sistemas tributarios contemporáneos, a fin de buscar justicia.

En relación con esta cuestión, señalaremos que el principio de progresividad constituye una exigencia del principio de igualdad, en la medida en que se intenta conseguir la

²³ DE VICENTE DE LA CASA, F «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, p. 151.

²⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L., «Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pp. 87 y ss.

redistribución de las riquezas de una manera efectiva y, por ende, un sistema tributario más justo.

Ahora bien, debe señalarse que no es necesario que todos los impuestos se configuren de manera progresiva; lo esencial es el resultado final, es decir, que el sistema tributario sea progresivo en su conjunto, y así lo entiende la STC 27/1981 de 20 de julio, donde se afirma que “la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta”.

Así, los impuestos directos se adecúan mejor a la idea de progresividad y más concretamente los personales. Por ello el legislador utiliza principalmente la figura del IRPF para cumplir el mandato constitucional de configurar un sistema impositivo progresivo en su conjunto. Esto se debe a que la capacidad económica es individual para cada contribuyente y solo gravando la renta personal se puede hacer efectiva la progresividad, como lo ha expresado el TC en la Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, a tenor de la cual:

«El principio de capacidad económica se aplica de manera diferente en unos y otros tributos, siendo en el IRPF donde se garantiza el reparto de la carga tributaria que exige un sistema tributario para poder ser considerado justo».

El IRPF es el impuesto que mayor idoneidad posee para generar ingresos públicos y, por tanto, constituye el marco de actuación en el que debe expresarse los principios de justicia tributaria. El cumplimiento del principio de progresividad depende casi de manera exclusiva del modo en que se configure el IRPF aunque, no es este el único principio cuyo cumplimiento se ve condicionado por las características de esta figura impositiva, ya que todos los principios de justicia tributaria formulados en el art. 31 de la CE deben quedar reflejados en la configuración de este impuesto. Estas afirmaciones están apoyadas en la STC 182/1997, de 28 de octubre:

«Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, recordadas expresamente en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 5/1992, cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo

tiempo, es sobre todo a través del I.R.P.F. como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que 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».

Cuando hablamos de progresividad en el IRPF nos referimos a que, a medida que aumenta la riqueza del obligado tributario, aumenta la cantidad de renta que tiene que destinar al pago del impuesto. Dicho de otro modo, las rentas más altas se encuentran gravadas en una cantidad superior, lo cual se pone de relieve en la TS 1662/2000, de 2 de marzo:

«Si se quiere, podrá discutirse que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es más o menos progresivo, es decir, la medida en que su onerosidad aumenta en función de la capacidad económica del contribuyente».

Siendo esto así, debemos poner de manifiesto que un gravamen resulta progresivo cuando los tipos impositivos no son simplemente proporcionales, sino que varían al alza al aumentar la base impositiva.

Podríamos decir que el principio de progresividad y el concepto de proporcionalidad son opuestos, pues la diferencia entre un sistema progresivo y uno proporcional estriba en que en el sistema proporcional todos los contribuyentes destinarían el mismo porcentaje de su renta para pagar el impuesto, mientras que en el progresivo el porcentaje de la renta destinado a satisfacer el impuesto aumenta a medida que aumenta la renta.²⁵

Ahora bien, no puede confundirse la progresividad con la tarifa progresiva, en la medida en que la progresividad constituye un principio constitucional y la tarifa progresiva es la manera por la que ha optado el legislador español para cumplir el mismo²⁶. Tal sistema se encuentra plasmado en el art. 63 de la LIRPF, donde se ve de manera muy gráfica que,

²⁵ VIDAL MARÍN T, «Un estudio constitucional sobre...» p.115, cit.

²⁶ SIMÓN ACOSTA, E, *Manuales Universitarios, Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Aranzadi, 2017.

a medida que aumenta la base liquidable, aumenta el porcentaje aplicable; es decir, tenemos una tarifa creciente.

No obstante, mencionemos que el precepto arriba referido no constituye el único método para conseguir que el impuesto sea progresivo. Otra manera de conseguir dicha progresividad sería aplicando una serie de deducciones y reducciones en la base imponible aplicable a todos los contribuyentes, como queda expresado en la STC 255/2004, de 23 diciembre:

«Para aquellas unidades familiares cuyos miembros optaban por la tributación conjunta, sometiendo a tributación sus rentas de forma acumulada, la normativa reguladora del impuesto en cuestión, con el objeto de atemperar los efectos de dicha acumulación en un tributo progresivo como es el impuesto sobre la renta, previó varios tipos de deducciones».

Una vez descrito en qué consiste el principio de progresividad, vamos a ver cómo se ve reflejado en el sistema dual. Si analizamos la configuración del IRPF, podemos observar que la distinción entre la renta general y la renta del ahorro tiene su repercusión a lo largo de toda la configuración del tributo, ya que de ella se derivan dos bases imponibles diferenciadas y en última instancia dos bases liquidables que son gravadas de forma diferente. La principal diferencia que encontramos en el trato de las dos bases es que, mientras que la base impone general se somete a un grado importante de progresividad, la base del ahorro, por el contrario, se somete a un grado de progresividad más moderado, pues solo cuenta con tres tramos y la diferencia entre el tipo inferior y el marginal más alto es tan solo de cuatro puntos porcentuales, lo que se aproxima bastante a los efectos de un gravamen proporcional.

Por lo tanto, según lo expuesto anteriormente, la necesaria progresividad en el IRPF se consigue gravando la base liquidable general de manera muy progresiva, ya que el carácter progresivo de la base liquidable del ahorro es muy limitado. Esto no significa que el impuesto en cuestión contravenga la CE por no adaptarse en su totalidad al principio de progresividad. Así, para el TC, dicho principio constitucional se cumple si el sistema impositivo español es progresivo en su conjunto. Esta consideración permite que un tributo no se configure de manera progresiva, o que incluso dentro de un impuesto

progresivo tengan cabida diferentes manifestaciones de proporcionalidad, según la STC 76/1990, de 26 de abril:

«El art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo».

Además, el legislador, que es quien ha decidido las diferentes formas de gravar los tipos de renta, tiene potestad para ello, ya que según la STS 19/2012, de 15 de febrero puede establecerse, en cada momento, el grado de progresividad que se considere más adecuado:

«El legislador tiene capacidad para decidir en cada momento el grado de progresividad del sistema tributario».

1.1 Límites

El límite a la progresividad lo enuncia ya la CE, donde se establece de manera explícita la prohibición de confiscatoriedad. A este respecto, la no confiscatoriedad constituye un límite explícito a la progresividad que, además de ser una prohibición o límite, se trata de un principio constitucional, al igual que la progresividad. Así, y en palabras de RODRÍGUEZ BEREIRO “existe el principio de no confiscatoriedad como lógico contrapunto del principio de progresividad”²⁷.

Como sucede con la progresividad, la inclusión del límite de confiscatoriedad es algo novedoso, que no se encuentra en otros textos jurídicos, ni tampoco en las principales constituciones, como la Constitución Italiana o la Ley de Born.²⁸

Hay autores como PALAO TABOADA que consideran que no era necesario incluir en el texto constitucional esta prohibición, ya que puede desprenderse del derecho a la

²⁷ RODRÍGUEZ BEREIRO, A, «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, num. 20, 2007.

²⁸ SAEZ ARCEGA, E, «El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender.», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pp121-133, 2015.

propiedad privada recogido en el art. 33 de la citada norma.²⁹³⁰. La confiscatoriedad más que un principio es una obviedad, al ser un límite que se encuentra en la naturaleza del tributo: si un impuesto tiene carácter confiscatorio lo que se produce es la desnaturalización del mismo, ya que no estaría cumpliendo la función para la que ha sido creado. Ésta no ha sido la única crítica que ha recibido la introducción de este término como principio que inspira el ordenamiento tributario. Las críticas no solo van dirigidas a la necesidad o no de introducirlo, sino también a la evidente contradicción entre confiscar y recaudar: confiscar en el sentido literal del término supondría la apropiación de bienes, de manera ilegal por parte de la Administración.³¹

Ahora bien, puede interpretarse que el legislador introdujo esta prohibición para alcanzar un sistema tributario más justo y evitar que el principio de progresividad se opusiera a algún derecho fundamental, como es el derecho a la propiedad privada, recogido en el art. 33 de la CE. Así se pone de manifiesto en sentencias del TC, como por ejemplo en la núm. 26/2017, de 16 de febrero:

«Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible, so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar 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 [el derecho a la propiedad privada]».

Por su parte, se considera que la confiscatoriedad hay que analizarla estudiando el sistema tributario en su conjunto, examinando si todas las obligaciones tributarias resultan

²⁹ MENÉNDEZ MORENO, A, «Derecho de propiedad y derecho tributario: una inveterada relación de amor/odio» *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2017.

³⁰ PALAO TABOADA, C, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios Jurídicos, Madrid, 1976.

³¹ CASANA MERINO, F, «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario», *Revista Derecho financiero y hacienda pública*, núm. 216, 1991.

confiscatorias, aunque, como se va a afirmar, es muy difícil que el sistema tributario en general no sea confiscatorio, si un tributo lo es. Esta posición también la mantiene parte de la jurisprudencia, ya que encontramos pronunciamientos del TC como el auto TC 71/2008, de 26 de febrero que lo ponen de manifiesto y aluden a la confiscatoriedad refiriéndose al sistema tributario en general:

«Se producirá confiscación ... cuando mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegará a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades».

Siendo esto así, el objetivo del principio de progresividad debe ser el de redistribuir la riqueza, no el de eliminarla. La progresividad no puede tener una intensidad tan fuerte que produzca un resultado confiscatorio. Por ello, no cabe duda de que aplicar a la base imponible tipos que alcanzarán el 100% sería confiscatorio, como pone de manifiesto la STC 150/1990 de 4 de octubre:

«Por otra, está claro que el tributo debe afectar tan solo a una parte de la propiedad y la renta del sujeto pasivo, mientras que la otra parte debe quedar en poder de los ciudadanos.”, “Y, con mayor razón, es evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta».

Sin embargo, no es necesario que el tipo impositivo alcance el 100% para que pueda considerarse confiscatorio. Si observamos el Derecho comparado encontramos que en algunos Estados el legislador o los tribunales han establecido el límite a partir del cual el tipo impositivo se considera confiscatorio. Tenemos el caso de Alemania, cuyo TC ha considerado que estaremos ante un impuesto confiscatorio cuando este grave más del 50% de las rentas. La Corte Argentina que ha establecido el 33% como límite a la confiscatoriedad.³² En España, ni el legislador ni los tribunales han establecido de manera clara cuándo se produce confiscación y el único límite a la progresividad en el sistema tributario lo encontramos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo art.

³² SIMÓN ACOSTA, E, “La inefable confiscatoriedad del sistema tributario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm.878, 2014.

31 establece que la cuota íntegra de este impuesto y del IRPF no podrá exceder del 60% de su base imponible, y en este sentido se ha pronunciado la STC 150/1990 de 4 de octubre donde indica que:

«Corresponde al legislador establecer el límite cuantitativo de la no confiscatoriedad del impuesto».

1.2 Error de salto

Configurar el IRPF de manera progresiva es algo necesario en nuestro sistema tributario, pero ello debe realizarse de tal manera que no afecte a otros principios, como pueden ser el de igualdad y capacidad económica. Un problema muy frecuente en los sistemas impositivos progresivos es lo que se conoce como *error de salto*, es decir, se dan diferencias de gravamen excesivas entre capacidades económicas similares o muy próximas³³.

Así, tal imperfección de los sistemas progresivos tiene su origen en diferentes motivos. En primer lugar, la causa principal del mismo es la no aplicación de la tarifa progresiva por escalones, aunque existen más causas, como la aplicación a la cuota de coeficientes progresivos de ponderación en función de la capacidad económica, las exenciones sometidas a límite cuantitativo y, por último, las deducciones a la cuota condicionadas al cumplimiento de requisitos económicos.

Para solventar el principal motivo, en el IRPF se aplica el tipo progresivo por escalones, por contraposición al otro método que consiste en aplicar a la totalidad de la base liquidable un único tipo de tarifa. El sistema por escalones consiste en dividir la renta en una serie de tramos o escalones, a cada escalón le corresponde un tipo marginal aplicable a la base que excede entre la cuantía inicial de cada tramo y la del tramo siguiente.

Otro de los motivos del error de salto se haya en el hecho de establecer como requisito de las exenciones que las mismas no sobrepasen un límite máximo. Para evitar este tipo de

³³ CUBERO TRUYO, A, «Una teoría constitucional sobre el error de salto», Revista Española de Derecho Financiero núm.147, 2010.

errores, los límites deben configurarse de tal manera que el límite máximo no sea requisito *sine quo non*, sino el límite hasta el cual se aplica la exención. La solución es considerar la parte exenta como la parte inicial de la base liquidable, a la que le corresponde un tipo de gravamen igual a cero, es decir, volveríamos a recurrir a la aplicación de una tarifa escalonada.

El legislador tiene que evitar que aparezca esta imperfección, porque de ella se puede desprender la inconstitucionalidad de la norma, ya que este error de salto se puede traducir en un privilegio injustificado para las rentas que no pasen los límites marcados. De la LGT podemos deducir que el legislador sí que es consciente de este problema y, por ello, en su art. 56.3 establece un mecanismo de corrección que consiste en reducir la cuota íntegra de oficio cuando se produzca este fenómeno y matiza que deberá de reducirse al menos el exceso. No es la única medida correctora del error de salto, otro ejemplo lo encontramos en el art. 85.3 del Reglamento del IRPF, muy similar a la anterior.

Debemos señalar que la mayoría de los errores de salto no la encontramos en la legislación estatal. No hay que olvidar que el IRPF es un impuesto cedido en parte a las CCAA, y que estas tienen competencias normativas en materia de deducciones que suelen condicionar a requisitos económicos. Por ello, a nuestro modo de ver, el legislador tendría que haber configurado una prohibición de error de salto, en vez de un método de corrección a posteriori, o lo que es, lo mismo, exigir la progresividad por escalones.

2. IGUALDAD

La igualdad se ha convertido en un elemento básico del ordenamiento jurídico y, en concreto, del ordenamiento tributario. La igualdad a la que se refiere el art. 31 de la CE es una igualdad material, que tiene como objetivo la distribución de riqueza para conseguir la justicia tributaria. La igualdad enunciada en el citado precepto tiene autonomía respecto a la igualdad establecida en el art. 14 CE, puesto que no tienen el mismo alcance, ni la misma eficacia.³⁴.

³⁴ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM, *El principio de igualdad en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, C.M, 2016. pp. 77- 82.

El concepto de igualdad material se acerca más al objetivo que buscan todos los principios del art. 31, de la CE; esto es, la justicia tributaria con el fin de distribuir la riqueza.

Para que se cumpla este principio, el legislador debe gravar de la misma forma capacidades económicas similares, lo que se conoce como principio de equidad horizontal. Y así lo entiende la STC 57/2005, de 14 de marzo:

«El principio de igualdad «ante o en la Ley» 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 que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación».

A este respecto, es preciso poner relieve que el sistema dual puede entrar en conflicto con la equidad horizontal, puesto que es imposible que un sistema dual, por sus propias características, trate de manera igual a los iguales, salvo si su composición de las rentas es igual.

Aunque parezca contradictorio, lo que se intenta conseguir por medio de este principio es una igualdad a través de un trato desigual, una igualdad fundada en elementos objetivos, como así lo recoge la STC 46/2000, de 14 de febrero:

«Una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE».

Esta desigualdad es necesaria para entender cumplido el principio de igualdad tributaria y se consigue principalmente por la progresividad, pero no es el único método, ya que en el sistema “dual” con la implantación de dos bases imponibles diferentes también se consigue.

El TC exige que se cumplan dos requisitos para permitir que en la ley se produzcan tratos diferentes:

1. La razonabilidad de la medida: para que se produzca infracción, la desigualdad tiene que ser entre situaciones iguales sin una justificación

objetiva. Es decir, al igual que el art. 14 de la CE prohíbe que la ley trate de manera diferentes situaciones iguales.

2. La proporcionalidad: de la medida tiene que existir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Tenemos que tener presente que el legislador tiene libertad para crear tributos y estructurarlos de la manera que considere más adecuada: la función principal del sistema tributaria es sostener el gasto público, pero a los tributos se les puede dar una finalidad extrafiscal, para incentivar ciertas conductas o por el interés general del Estado, así lo recuerda la STC 245/2009, de 29 de septiembre.

«Por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza».

La doctrina científica, en buena medida, establece que el sistema dual contradice el principio de igualdad y únicamente beneficia a los contribuyentes que reciben rentas procedentes del capital mobiliario.³⁵ Además, si estuviéramos ante un sistema global, la tributación de estas sería muy superior. Si analizamos el sistema dual introducido en nuestro ordenamiento jurídico, podemos ver que la diferenciación que se produce en las dos bases es objetiva y no subjetiva, ya que se diferencian los rendimientos en función de su procedencia y así lo estableció el TC en el Auto 245/2009, de 29 de septiembre:

«Para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14, en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución. tal fin, el órgano judicial compara la tributación de las rentas del trabajo irregulares con la tributación de las rentas del capital o de actividades económicas irregulares a los efectos de ilustrar una eventual desigualdad ante supuestos homogéneos proscrita constitucionalmente (pues, a igualdad de

³⁵ SOLER BELDA, R, *Revista Quincena Fiscal*, núm 11, Aranzadi, C.M, 2014.

capacidades económicas, se tributa de forma distinta). Sin embargo, es necesario subrayar que los términos de la comparación no son iguales».

VII. CONCLUSIONES

El modelo dual puro no es sino una referencia teórica puesto que, si bien ha sido la base a partir de la cual los Estados han ido reformado su sistema fiscal, ninguno de ellos ha adoptado en su integridad todos los presupuestos teóricos de ese modelo para configurar sus sistemas de recaudación fiscal.

Si nos centramos en el sistema impositivo español, observamos que el legislador ha ido introduciendo sucesivas reformas que lo aproximan al sistema dual, sin que este se haya realmente transformado en un modelo dual. Así, a modo de ejemplo, la configuración de las bases imponibles no refleja este modelo, al no separar de manera clara y definitiva el origen de las rentas para establecer su gravamen.

No obstante, el progresivo acercamiento de nuestro sistema impositivo al modelo dual obedece a la intención de ajustar este a los principios recogidos en el art. 31 de la CE. Partiendo de este presupuesto, resulta evidente que el sistema impositivo español se ha ido reformando conforme las necesidades de financiación del Estado han ido evolucionando. En concreto, la LIRPF del 2006 continúa la línea reformadora de la normativa fiscal precedente, pero introdujo aspectos por los que puede ser considerada como la ley que dualiza definitivamente el IRPF, con la intención de evitar la disminución de ingresos fiscales provocados por la globalización. En efecto, no seguir la tendencia de los países de nuestro entorno podría haber implicado una reducción de los ingresos estatales: el capital es la renta más fácil de mover y el dueño de ese capital busca sistemas fiscales que sean menos onerosos para sus rentas. Se trataba, por tanto, de introducir en el sistema fiscal español una serie de medidas que, asemejándolo al de los países de nuestro entorno, evitaran la fuga de capitales. Ahora bien, es sorprendente que, siendo este el objetivo, esta línea de reforma no se haya mantenido con la misma intensidad. Utilizando como argumento la crisis económica, posteriores reformas han ido retrocediendo en la línea reformadora comentada. Y, sin embargo, no hay motivos objetivos para que el riesgo de fuga aumente o disminuya en relación con la buena o mala coyuntura económica.

Otra de las cuestiones fundamentales es dilucidar si el sistema impositivo dual responde a los principios constitucionales. Si es así, este sistema fiscal debería respetar los principios de igualdad y progresividad.

Un sistema sintético, en el que no hay diferencia de trato respecto al origen de las rentas y se aplica a todas ellas una escala progresiva, se ajusta de manera plena a los principios constitucionales aludidos. No obstante, ha quedado establecido por el TC que estos principios tienen que ordenar el sistema tributario en su conjunto y no impuesto por impuesto.

En el IRPF se aplica una escala progresiva, pero solo a una de las bases imponibles, la base general, en tanto que la base del ahorro no es estrictamente progresiva al constar únicamente de tres tramos. En apariencia, esta configuración no contradice el principio de progresividad. Sin embargo, a tenor de la distribución de la riqueza en España, podemos encontrarnos con un efecto regresivo, dado que los contribuyentes con mayores rentas son los que mayor proporción de estas pueden incluir en la base del ahorro.

La progresividad es un principio esencial en un estado social para determinar las cargas contributivas en función de los ingresos y, por tanto, un mecanismo de redistribución de la riqueza. Es necesario que el IRPF se configure contemplando este propósito de progresividad, puesto que, como ha repetido el TC en numerosas ocasiones, se trata del instrumento de recaudación más importante del sistema financiero, siendo, por tanto, el impuesto que mejor puede adecuarse a la idea de progresividad.

No obstante, el modo de configurar la progresividad es una cuestión clave. Si la progresividad no se introduce de manera adecuada pueden producirse efectos no deseados. En consecuencia, es necesario que la progresividad no sea muy elevada, puesto que, de serlo, el impuesto podría tener un carácter confiscatorio contrario a los principios constitucionales. Además, también es esencial que se configure eliminado los errores de salto, ya que estos pueden desincentivar al contribuyente en la obtención de rentas que den origen a su correspondiente gravamen. Por ello, en el IRPF actual, han desaparecido casi por completo los errores de salto, salvo en la legislación de alguna Comunidad Autónoma.

El sistema dual se caracteriza por otorgar un trato diferenciado a las rentas en función de su origen. Esto no contradice el principio de igualdad que establece la CE en el art. 31.

El trato diferenciado de las dos bases imponibles es solo en apariencia un trato desigual arbitrario. Por el contrario, no supone real desigualdad de los contribuyentes, pues se da trato diferente a fenómenos que no son iguales: las bases imponibles agrupan rentas de diferente origen.

VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALVO ORTEGA, R, «Fiscalidad y crisis financiera en la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2011.

CARBAJO VASCO, D. y GALÁN RUIZ, J, *La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007, pp 48-50.

CASANA MERINO, F «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario», *Revista Derecho financiero y haciendo pública*, núm. 216, 1991.

CAZORLA PRIETO, LM, «Los llamados impuestos sobre los ricos», *revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2012.

CUBERO TRUYO, A, «Una teoría constitucional sobre el error de salto», revista española de derecho financiero num.147/2010, 2010.

DE VICENTE DE LA CASA, F, «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», *Crónica tributaria*, núm 144, 2012, p. 151.

DOMÍNGUEZ BARRERO F, y LÓPEZ LABORDA, J, «Planificación fiscal con el impuesto dual sobre la renta», *Instituto de Estudios Fiscales*, 2005

DURÁN CABRÉ, JM, «El impuesto lineal y el impuesto dual como modelos alternativos al IRPF. estudio teórico y análisis empírico aplicado al caso español», *Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 69 -74.

MARTÍN QUERALT J, «La Constitución española y el Derecho Financiero», *Hacienda Pública española*, núm. 63, 1980, p. 100.

MARTIN RODRIGUEZ, JM, «Análisis critico de la tributación dual en el IRPF», *Conference Paper*, 2014.

MARTOS GARCÍA, J J, IRPF dual, *Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 17-20.

MENÉNDEZ MORENO, A, «Derecho de propiedad y derecho tributario: una inveterada relación de amor/odio» *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2017.

ORTIZ CALLE, E, «La dualización del impuesto sobre las rentas de las personas físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual», *Crónica tributaria*, núm. 129 2008, pp. 142-144.

PALAO TABOADA, C, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios Jurídicos, Madrid, 1976.

PÉREZ DE AYALA, J. L., «Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pp. 87 y ss.

PICOS SÁNCHEZ, F, «El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España», Gago Rodríguez (dir.), *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004.

RODRÍGUEZ BEREIRO, A, «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, 2007.

ROMERO GARCIA, F, «Los rendimientos derivados de la participación en fondos propios en la Ley 35/2006, del IRPF», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.136, 2007.

SAEZ ARCEGA, E, «El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender.», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pp121-133, 2015.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM, *El principio de igualdad en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, C.M, 2016. pp. 77- 82.

SIMÓN ACOSTA, E, «La inefable confiscatoriedad del sistema tributario», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm.878/2014, Aranzadi, 2014.

SIMÓN ACOSTA, E. *Manuales Universitarios, Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Aranzadi, 2017.

SOLER BELDA, R, *Revista Quincena Fiscal*, núm 11, Aranzadi, C.M, 2014.

VIDAL MARÍN T, *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.