

---

## *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*

Felipe ROMERO GARCÍA

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Sevilla, 2005, 373 págs.

Este libro proviene de una parte de la Tesis doctoral que el autor defendió en la Universidad de Cádiz y se ha estructurado en dos amplios capítulos. El primero se refiere al concepto del sistema tributario a través de sus notas configuradoras, mientras que el segundo lleva por título: los principios impositivos y el valor «sistema». Al final aparece, como es habitual, la referencia de la bibliografía consultada.

Sabido es que el artículo 31 de nuestra Constitución de 1978 enuncia el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con una serie de principios que informan el instrumento mediante el que dicho deber se despliega: «un sistema tributario justo», por lo que adquiere sentido, como hace el autor al principio del trabajo que comentamos, preguntarse si esa invocación de la norma constitucional al sistema tributario es una simple figura retórica o si, por el contrario, de la misma es posible extraer consecuencias jurídicas que permitan articular un razonamiento que tenga como punto de apoyo la idea de sistema y las cualidades que deben estar presentes en la estructuración técnica de los tributos para que pueda afirmarse la cualidad «sistema».

El objetivo de la investigación pasa por acercarse al concepto de sistema tributario a través de sus notas configuradoras y de los elementos que lo componen, entre los que ocupan lugar destacado los principios que han de regir ese entramado de figuras tributarias. Fijadas esas notas, el autor examina cómo se integra la idea de sistema y sus notas caracterizadoras en el contenido de los principios que la Constitución explicita para el ámbito tributario.

¿Qué es lo que caracteriza a un sistema tributario?, o, si se prefiere, ¿qué circunstancias han de darse para que un conjunto de tributos merezca llamarse así, adquiriendo la connotación de un sistema? Para ROMERO GARCÍA, éste representa un conjunto de elementos interrelacionados que se dirigen hacia algún propósito u objetivo, siendo común a todo sistema las siguientes ideas:

- Un sistema es un conjunto de, al menos, dos elementos.
- En un sistema que sea verdaderamente tal, un elemento influye y es influido por otro u otros de sus elementos.
- Estos elementos pueden agruparse en subsistemas, y un sistema puede hallarse inmerso en otro de orden superior.
- Cada subsistema puede tener una finalidad propia pero, en última instancia, contribuye, o debe contribuir, al objetivo del conjunto.
- El sistema constituye un todo.

---

Tras este enunciado se recorren las notas que permiten hablar de sistema fiscal. En primer lugar la existencia de una pluralidad de figuras tributarias, dada la inviabilidad de una única contribución, y la integración junto a ello de otros elementos como, por ejemplo, un conjunto de medios institucionales, a los que genéricamente se denomina Administración tributaria, síntesis de medios humanos y materiales necesarios para el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los administrados, así como el conjunto sistemático de normas de diferente rango y contenido que jurídicamente disciplinan y regulan la elaboración, aplicación, gestión y recaudación de los diferentes tributos.

Ese *corpus iuris* estaría presidido por los principios constitucionales que explican, informan y limitan el sistema tributario –dado el valor normativo propio que tiene la Constitución–, siendo de capital importancia la doctrina del Tribunal Constitucional porque desempeña una labor orientadora de la actuación legislativa ordinaria. Después se situaría, por su espíritu codificador, la LGT y luego ya esa madeja inextricable de normas legales y reglamentarias de diverso ámbito territorial y la normativa propia de cada figura tributaria.

El siguiente paso que da el autor consiste en agrupar las especies en subsistemas en función de diversos criterios (*v. gr.* materia imponible u objeto del impuesto, también con base en los elementos subjetivo y temporal del hecho imponible o la consideración que se haga de las circunstancias del obligado tributario en la determinación de la cuota tributaria) y después se plantea cuál es la finalidad u objetivo común de las piezas del sistema tributario –en esta sede no sólo habrá de encontrarse implícita la idea de la justa contribución, sino también la satisfacción de objetivos de política económica y social (fines extrafiscales)– y cómo interaccionan los diversos tributos entre sí.

Esta suerte de reflexiones se topa con la consideración del principio de estanquidad tributaria a la luz del concepto de sistema tributario. Según aquél, cada pieza del rompecabezas fiscal tendría un funcionamiento totalmente autónomo, se trataría de un compartimento estanco desde el punto de vista normativo y que, en términos de gestión, se haría separada e independientemente de la aplicación de otras figuras. El autor ofrece una visión panorámica de la evolución de la jurisprudencia y de las distintas posiciones doctrinales, para acabar contemplándolo desde la perspectiva del sistema y la exigencia de coordinación que del mismo se deriva.

Y es que, si el contenido del sistema no puede asimilarse con un mero conglomerado de figuras tributarias más o menos numerosas y variadas, sino con una diversidad de especies sistematizadas y acopladas de acuerdo a una serie de principios rectores sancionados constitucionalmente, la coherencia y coordinación impositivas aparecen entonces como ingredientes ineluctables de la cualidad sistema. En este campo, ROMERO GARCÍA se remonta a la clásica contraposición de sistemas fruto del raciocinio o de la decantación histórica y reflexiona después acerca de las argumentaciones que el valor «coherencia del sistema fiscal» ha encontrado en la jurisprudencia de Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Al final, se comentan diversos supuestos de concurrencia impositiva bien de distintos entes o de un mismo ente territorial.

El capítulo segundo del libro se abre con una breve referencia a la perspectiva de la Ciencia de la Hacienda sobre los principios de la imposición, pasando pronto al enfoque jurídico sobre los mismos, entendiéndolos como «aquellas directrices o ideas fundamentales que constituyen el basamento norma-

---

tivo de la vertiente tributaria del sistema y cuya formulación permitirá enjuiciar la racionalidad de éste. El grado de perfección de un sistema impositivo vendrá dado por la medida en que cumpla los principios que de él se invocan».

Después de una breve consideración de conjunto, el autor va refiriéndose por separado a cada uno de los principios materiales recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución, a saber: generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. En relación a los mismos, repasa las diferentes opiniones de la doctrina científica y tiene en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

La efectividad de la generalidad en la contribución tiene mucho que ver, como razona ROMERO GARCÍA, con el acoplamiento sistemático de los diferentes tributos, con el fin de que no se presenten interferencias injustificadas ni lagunas impositivas. En este sentido, «la sistematicidad y coordinación aparecen como requisitos esenciales de la construcción y aplicación del cuadro de figuras tributarias, que ha de componer un entramado completo, cerrado y sistemático, que impida la evasión de cualquier manifestación de capacidad económica que deba ser sometida a tributación. La contrastación de estas exigencias con la realidad provoca, en no pocas ocasiones, cierto escepticismo, que lleva a afirmar el carácter complejo e inorgánico que, en general, presenta todo sistema tributario».

También para acomodar la tributación a la capacidad económica, haciendo operativa sobre ella la actuación de un principio de igualdad que va más allá de la regla de la igualdad formal, el empleo de una rigurosa técnica jurídica, una de cuyas manifestaciones es la coordinación impositiva, resulta insoslayable para el legislador. Dificilmente, como se sostiene en el trabajo, podrá realizarse la igualdad material, real y efectiva, en el reparto de la carga tributaria, si el legislador articula el conjunto de impuestos de manera asistemática y desarmónica, provocando desigualdades arbitrarias ante presupuestos de hecho indicativos de capacidad económica sustancialmente iguales.

Es comprensible que se dedique una mayor atención al comentario del presupuesto lógico del deber de contribuir como es la capacidad económica, cuyo respeto requiere, una vez rechazada la idea de la imposición única, que los tributos se encuentren coordinados, pues la aptitud para contribuir no es ilimitada. Más ampliamente: «la pluralidad impositiva, en contacto con los requerimientos del principio de capacidad económica, pone en primer plano la exigencia técnica de coordinación entre los impuestos, en tanto que conectados entre sí con arreglo a criterios coherentes, para gravar de manera equilibrada toda riqueza, evitando excesos de gravamen que atenten contra la capacidad económica. A tal fin, la coordinación de los tributos que recaen sobre cada contribuyente, en sus múltiples manifestaciones (remisiones, normas de deslinde, de cierre a la tributación, de exención, crédito de impuestos, etc.) debe procurar que la carga tributaria, tanto parcial –de un concreto y determinado impuesto– como global –del conjunto de impuestos que le afecten–, se adecue a su aptitud para contribuir, es decir, a la "cuota individual" de sostenimiento a los gastos públicos que le corresponda en función de su respectiva capacidad económica».

Tras el recorrido por los principios señalados, así como por «especificaciones» de la igualdad y la capacidad económica como son la progresividad y la exigencia de que el sistema tributario no conduzca a la confiscación, el autor incorpora al trabajo el tratamiento de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica.

---

En relación al primero, se destaca la posición fundamental de la ley como instrumento y garantía de homogeneidad en la construcción de un sistema de tributos. En esta aproximación no se echan de menos aspectos como el de la posibilidad de realización de reformas fiscales por medio de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en aras de lo que dispone el artículo 134.7 de la Constitución, ni el recurso gubernamental a expedientes subrogatorios de la potestad legislativa del Parlamento como sucede cuando se emplean decretos-leyes, entre otras posibles materias, sobre la tributaria.

En cuanto a la seguridad jurídica, como principio consustancial al Derecho, constituye un valor intrínseco y necesario del que se reflexiona sobre su concepto y algunas importantes manifestaciones en la materia tributaria, como son la simplificación del sistema, que permita su más adecuado perfeccionamiento y cognoscibilidad; también la transparencia y previsibilidad de las consecuencias fiscales que derivan de las decisiones adoptadas en el ejercicio de una actividad económica, así como los problemas que comporta el hecho de que determinadas normas tributarias sean retroactivas.

*Miguel Ángel Martínez Lago*