



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Alumno: M^a Francisca García Barrera

Enero, 2017

INDICE

RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	2
PALABRAS CLAVES.....	2
KEYWORDS.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
1. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	5
1.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.....	5
1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA....	8
1.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	9
1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	10
1.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	11
1.6. INTRODUCCIÓN AL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.....	12
1.7. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	13
2. LA PROGRESIVIDAD COMO PRINCIPIO MATERIAL DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	14
2.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA PROGRESIVIDAD.....	14
2.2. CONCEPCIÓN DE LA PROGRESIVIDAD EN LA CONSTITUCIÓN...19	
2.3 RELACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD CON OTROS PRINCIPIOS.....	21
3. LA PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO COMPARADO.....	24
CONCLUSIONES.....	33
BIBLIOGRAFÍA.....	34

RESUMEN

Este trabajo irá encaminado al principio de progresividad, uno de los principios materiales por los que se rige la justicia tributaria. De hecho, la progresividad supone una característica del sistema tributario que permite alcanzar además de fines recaudatorios, una adecuada redistribución de la renta y de la riqueza. Para hablar de progresividad realizaremos un breve enfoque sobre la idea de justicia tributaria, haciendo hincapié en el artículo 31 de la Constitución Española, donde se establecen los demás principios materiales de justicia tributaria, marcando las directrices al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y conllevaremos a una investigación de la relación existente entre todos ellos.

Finalmente se establecerá una comparación del carácter progresivo de algunos tributos como el IRPF en los distintos países europeos y no europeos.

ABSTRACT

This project will be headed toward the progressiveness principle, one of the material principle for that the fiscal justice is regulated. In fact, the progressiveness supposes to be a fiscal system characteristic which lets it reach, apart from collecting purposes, a suitable incomes and wealth redistribution. To speak about progressiveness, we make a brief approach about the fiscal justice 's idea, highlighting in the article 31 of Spanish Constitution, where the rest of fiscal justice principles matter are settled, indicating the guidelines to have obligation to contribute to the public spending maintenance, and we involve a research between the connection of all of them.

Eventually, progressive comparison of some taxes such as PIT will be established in the different European and non-European countries.

PALABRAS CLAVE

Progresividad, justicia tributaria, tributo, principios.

KEYWORDS

Progressiveness, fiscal justice, tax, principles.

INTRODUCCIÓN

La idea de justicia tributaria ha ido evolucionando con el tiempo y con la concepción social del momento. Ya en la Edad Media, particularmente en el antiguo Egipto se empieza a hablar del tributo como una necesidad, es decir, como un componente esencial para una fortaleza de Estado. En dicha época, aparecen los primeros teóricos haciendo referencia a las primeras nociones de justicia tributaria. Éstos teóricos muestran diversas actitudes en lo concerniente a la idea de justicia tributaria. En su primera intervención lo hacen de una manera “individualizada”, es decir, exponiendo percepciones personales con respecto a una idea de Estado más que de justicia. Seguidamente lo hacen de una manera “colectiva”, ya que se incorporan escuelas de pensamiento, las cuales logran enmarcar y expandir de una forma más universal ambas teorías, consiguiendo así sistematizar el Derecho. Todas estas reflexiones afectan a países subordinados por el Imperio Romano, entre los que se halla España.

Se puede decir que la idea de justicia tributaria ha estado presente en el pensamiento jurídico histórico de todos los tiempos, ya que ha sido objeto de estudio de muchos historiadores del Derecho. En el Derecho Romano muchos de los juristas hacían hincapié a ésta de justicia cuando se referían al Derecho como un arte de lo bueno y lo justo, consiguiendo que dicha idea se encuentre regulada en una sociedad justa y no en sentido contrario.

En la preocupación por la justicia tributaria nace un debate en el que el objetivo de nuestro trabajo, la progresividad, es el principal protagonista, en el que la humanidad se ha convencido de que es una herramienta de justicia social y que era necesario su implantación en las legislaciones de los estados. Los impuestos, en los sistemas democráticos, están aprobados por el poder legislativo, siendo estos mismos la manera más eficaz de conseguir recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y no sólo de ellos sino también de una adecuada gestión de los ingresos.

La gestión del gasto público requiere de una gran importancia, ya que para poder hacer frente a ello, se necesita de unos mínimos que iguallen a todas las personas en unos ingresos de subsistencia, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva para

alcanzar esos mínimos que el impuesto conlleva, de aquí nace la teoría de la progresividad.

El principio de progresividad tiene su fundamento en el artículo 31 de la Constitución Española de 1978, el cual en su apartado primero, establece que todos los ciudadanos están obligados al deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, manifestándose, la solidaridad social. Dicho artículo inspira a un deber universal por parte de los ciudadanos, un derecho a un sistema tributario justo que debe inspirarse en el principio de progresividad y de igualdad para la obtención de ingresos por parte del Estado. Por lo que, junto al principio de progresividad aparecen otros principios de justicia tributaria que actuarán conjuntamente con él para marcar las directrices al sostenimiento de los gastos, nos estamos refiriendo a los principios de igualdad, de capacidad económica, de generalidad y de no confiscatoriedad.

La progresividad está marcada, como hemos referido anteriormente, a la correcta aplicación del tributo en los distintos estamentos sociales, no sólo de España sino de todos los países democráticos del mundo. Por consiguiente realizaremos en nuestro trabajo, una comparativa de la gestión de la imposición de algunos de los tributos, centrándonos especialmente en el impuesto de la renta de las personas físicas, en los distintos países europeos y no europeos para tener una visión de la evolución de la tributación de los diferentes impuestos de cada país.

1. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

1.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Para entender el recorrido que ha tenido la justicia tributaria, tenemos que hacer un pequeño análisis en la historia. Para ello, hacemos referencia a la figura del tributo, siendo el índice revelador de la aparición de la justicia tributaria en los distintos ordenamientos jurídicos. Se habla de tributo en el antiguo Egipto y seguidamente, en Roma se caracteriza por ser un elemento esencial para mantener el “statu quo” social, y no es de extrañar que se plasme el tributo como un modelo de recaudación para conseguir riqueza en las arcas del Estado. Aunque, es en Grecia donde se consolida la contribución al pago por los ciudadanos para el sometimiento de los gastos.

Como afirma García Novoa, durante la Edad Media, *“el tributo sería consecuencia del sometimiento de los súbditos a los señores, incluso se van consolidando los Estados nacionales con fines absolutistas”*¹, situación que se mantendría hasta la Revolución Francesa, con el pensamiento de un Estado moderno, fundado en un concepto jurídico, “constitucionalización del tributo”, estableciéndose un Estado social y democrático de derecho.

La Edad Media es una época que se caracteriza por estar dividida, donde sólo la iglesia se presentaba como una unidad sólida, y es por ello, la importancia de las escuelas de pensamiento, donde se intenta entender la idea de justicia en los tributos, y a las que también se sumaron filósofos y religiosos para dar consistencia a los planteamientos propuestos por los teóricos de dichas escuelas. Soler Belda hace referencia a la aparición de estos teóricos juristas diciendo, que con sus pensamientos *“defienden actitudes de justicia frente a las que realmente existen”*².

Primero actúan de manera individualizada proponiendo ideas que van con la concepción social de la época más que en la noción de justicia, y seguidamente con la consolidación del sistema actúan de forma colectiva, es decir, a través de escuelas de pensamiento, que van teniendo cada vez más éxito entre las distintas naciones, y en la que se encuentra España. Junto a estos proyectos teóricos, empiezan a surgir planteamientos progresivos en cuanto a la necesidad de tributación para un mismo bien común.

¹ García Novoa, C. (2012), *El Concepto de Tributo*, Marcial Pons, Madrid, p. 21.

² Soler Belda, R. (2015), *La Progresividad en las Reformas Tributarias*, Madrid, Dykinson, p. 28.

En el campo de la filosofía para Hernández Guijarro se entendió el valor de la justicia como “una aspiración de toda organización humana”³ y de ahí autores como, Aristóteles que afirma que “la justicia será una distribución de honores y riquezas”⁴, haciendo que la idea de justicia se plasme de manera general y no individualizada, por lo que, todos deben contribuir al sometimiento de los gastos públicos. En cambio, Justiniano define la justicia como, “la perpetua y constante voluntad de dar a cada uno lo suyo”⁵, en cambio para Marx ese “lo suyo” es entendido como “lo que se necesita”⁶. La justicia no se dará si no se le da a cada uno lo que le corresponde según sus necesidades, haciendo constar la relación existente entre justicia e igualdad.

Por tanto, la creación del tributo, se ve identificada con presupuestos económicos y políticos, tratándose de una institución con categoría jurídica, que debe ser examinada con herramientas del Derecho y, en especialmente del Derecho financiero y tributario⁷.

Después de haber realizado una breve exposición sobre la evolución de la idea de justicia, con sus primeros pensamientos sobre ella y la creación del tributo, debemos enfocarnos a la justicia tributaria en España. Ante todo hay que decir, que España no ha sido una nación muy dada a escuelas teóricas en materia de justicia tributaria. Con Soler Belda⁸ hacemos, un pequeño examen por los diferentes acontecimientos ocurridos en la nación.

Partimos de la situación acontecida en el Antiguo Régimen donde la diferenciación entre los grupos sociales era algo muy significativo, puesto que era habitual que una clase social tuviera más privilegio que otra. A consecuencia de esta diferenciación, cada territorio o estamento social tenían unas cargas impositivas distintas. El siglo XIX está caracterizado por documentos constitucionales que van apuntando a los que son hoy en día nuestro sistema tributario. Nace la Constitución de 1812 donde ya aparecen los principios de Igualdad, Generalidad, Proporcionalidad y

³Hernández Guijarro, F. (2016), “La Justicia Tributaria en el Ordenamiento Plural”, *Revista Boliviana de Derecho*, 21, p 158.

⁴Gracia, Guillén, D. (1990), “¿Qué es un Sistema Justo de Servicios de Salud? Principios Para La Asignación de Recursos Escasos”, *Bol Of Saint Panam*, 108(5-6), p.571.

⁵Gracia, Guillén, D, *Qué es un Sistema*, op. Cit. p. 575.

⁶Gracia, Guillén, D, *Qué es un Sistema*, op. Cit. p. 575.

⁷ Benítez Rivas, A. Señala que “reconocido el carácter jurídico del tributo, correspondió a los juristas definir sus características esenciales dentro del marco del Derecho tributario como disciplina con autonomía científica frente a las ciencias financieras y a las demás ramas del Derecho (autonomía negada por unos y defendida por otros)”. García Novoa, C. (2012), *El Concepto*, op. Cit. p. 21.

⁸ Soler Belda, R. (2015), *La Progresividad*, op. Cit. p. 44.

prohibición de privilegios, aunque también podemos añadir a esta lista el principio de Solidaridad Interterritorial, pues se enfoca en la recaudación de la riqueza de las provincias.

En 1845 aparece la ley de Presupuestos, por lo que, se modifica la Constitución, sujetando a impuestos los principales factores de producción. En 1873, nos encontramos con una Constitución más federal y acoge a ciertos poderes territoriales con capacidad recaudatoria. La Constitución de 1876 recoge la vuelta al constitucionalismo liberal, a los principios descritos anteriormente pero con alteraciones en sus tarifas y creación de algunas tasas. Aunque el gran cambio surge con la Constitución de 1931, donde se hace una apreciación más clara de los principios de igualdad y generalidad.

En la Ley General Tributaria de 1963⁹, (en adelante, LGT), se establece los principios sobre los que debe regirse la tributación y tiene mucha aproximación con cualquier país democrático, es decir, los impuestos recaen sobre hechos imposables, muy parecidos a los actuales.

Será en la Constitución de 1978¹⁰, (en adelante, CE), cuando los planteamientos anteriores tengan mayor importancia y harán que aparezca la progresividad. Aunque esta figura no será defendida a grandes escalas, ya que en la actualidad, muchos de los estudios realizados a los principios materiales de justicia tributaria, sujetan que *“el principio de capacidad económica es el que tiene la primacía sobre los demás”*, como así lo afirma De Vicente de la Casa¹¹.

A modo de resumen podemos decir, que la justicia ha estado presente en todos los tiempos, ya que, ha sido motivo de preocupación para muchas figuras históricas, pues han sido el motor de desarrollo del derecho para combatir por conseguir una sociedad justa, con la incorporación de numerosas normas que conformen un orden en el sistema tributario, siendo en la actualidad, la justicia el valor superior a que se debe regir un ordenamiento tributario y que es llevada a cabo a través de los principios constitucionales de justicia tributaria, que explicaremos más adelante en este trabajo.

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (*Boletín Oficial Del Estado*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

¹⁰ Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978 (*Boletín Oficial Del Estado*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

¹¹ De Vicente De La Casa, F. (2012), “Los Principios Tributarios Del Artículo 31.1 De La Constitución y La Concurrencia de Tributos”, *Revista de Información Fiscal*, 109, p. 18.

1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Para hablar de los principios materiales de justicia tributaria, tenemos que dirigirnos a la Constitución de 1978, anteriormente citada, en su artículo 31.1 se establece los distintos principios por la que se rige la justicia tributaria, y son los siguientes; principio de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Estos principios también se encuentran recogidos en el artículo 3.1 de la LGT.¹²

Todos los principios están relacionados entre sí, y en su conjunto, configuran el principio de justicia tributaria, es decir, de acuerdo con el artículo 31.1 todos se encuentran bajo el legado de formar un sistema tributario justo, siendo la base del deber de contribuir al sometimiento de los gastos públicos. En un marco más amplio, también están sujetos a la figura de un Estado social y democrático de derecho, asumiendo a una función social de la redistribución de la renta y de la capacidad económica de los ciudadanos contribuyendo con ello a la tributación. Con esto, el poder tributario se basa en el deber fundamental de cubrir las múltiples necesidades públicas y los fines sociales que el Estado persigue para cubrir necesidades individualizadas de los ciudadanos.

El Tribunal Constitucional (en adelante, TC), establece que la justicia tributaria expuesta en el art. 31.1 de la Constitución, no es un principio constitucional que reclamen derechos u obligaciones al contribuyente, sino persigue un fin de sistema tributario, que se conseguirá respetando los distintos principios dictados en dicho precepto¹³.

El principio de justicia tributaria, establecido en nuestra Carta Magna, persigue como objetivo principal el proyecto de un sistema tributario justo, inspirado en los principios materiales básicos recogidos en el artículo 31.1, sujetando a la obligación de que todos los ciudadanos contribuyan al sustento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Aunque, como bien dice Soler Belda, existen varios fines que estos principios deben perseguir, como son “*fines económicos, éticos de justicia, operativos, de eficacia*”

¹² La LGT en su artículo 3.1, establece que, “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”.

¹³Vd. STC de 19/2012 de 15 de Febrero de 2012.

en la materia tributaria”, pero, todos ellos se resumen en financiación de los gastos públicos y fin recaudador de la justicia tributaria¹⁴.

Es por ello que los impuestos deberían mostrar eficiencia y ser socialmente justos. Esta eficiencia estaría relacionada con los fines que cada tributo debe cumplir y que cada uno de ellos sea percibido en la sociedad como un tributo justo, es decir, que sean adecuados su grado de imposición con el nivel de riqueza de los contribuyentes y que prediquen la idea de justicia.

De la misma manera, la manifestación de la imposición debería ser de aplicación generalizada, de fácil declaración, con una asequible recaudación y sin exenciones para evitar así discrepancias que puedan surgir entre los miembros de una sociedad.

Para ver de qué manera se relacionan todos los principios materiales de justicia tributaria en el ámbito tributario, debemos de analizar brevemente cada uno, exponiendo sus funciones y principales características.

1.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Tiene su fundamento en el artículo 31 de la Constitución, donde lo identificamos con la expresión “todos contribuirán...” que usa este precepto para referirse a toda la sociedad, y de ahí su denominación.¹⁵

Este principio lo usamos para referirnos a los ciudadanos españoles, extranjeros, así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras, que están llamados por ley a contribuir al sometimiento de los gastos públicos. Nos encontramos con un principio que está relacionado con los principios de igualdad y de capacidad económica.

Con el de igualdad, comparte, en que el principio de generalidad o universalidad, va dirigido a todos los ciudadanos y éstos serán tratados de la misma manera ante la ley.

Con el principio de capacidad económica, estará relacionado en el sentido, de que la universalidad del principio será exigida a las personas que por ley estén llamadas a tributar, es decir, aquellas que tienen la misma capacidad económica actuarán

¹⁴Soler Belda, R. (2015), *La Progresividad*, op. Cit. p. 107.

¹⁵Principio constitucional que igualmente se encuentra recogido en la norma general, concretamente el artículo 3.1 señala; “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica... y en los principios de justicia, generalidad...*”.

fiscalmente de la misma manera y las que tengan distinta capacidad lo harán de diferente manera.

Por lo que, el principio de generalidad, supone un requerimiento directamente dirigido al legislador para normalizar como hecho imponible cualquier acto, hecho o negocio que simbolice un índice de capacidad económica.

1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de capacidad económica recogido en el artículo de la CE, anteriormente nombrado, por su importancia en nuestro ordenamiento constitucional y en el resto de ordenamientos de derecho comparado, es reconocido por la doctrina como la base por las que se rigen el resto de los principios¹⁶.

De hecho, en nuestro Ordenamiento Jurídico se refleja como un instrumento que sirve de modelo para el resto de los principios a la hora de cumplir con los fines de la justicia tributaria.

Se enfoca en el nivel de riqueza de cada contribuyente, por ello su vinculación con el de igualdad, es decir, estamos ante la evaluación del capital de cada ciudadano, siendo nuestro sistema tributario una forma de recaudación para el sometimiento de los gastos públicos, con la ayuda de la tributación de cada contribuyente, por lo tanto, es inevitable la relación de este principio con el de igualdad.

Según Masbernat Muñoz se ha diferenciado entre la capacidad económica absoluta y la relativa¹⁷; siendo la primera la capacidad que se tiene al determinar la base del tributo, gravando sólo sobre los hechos indicativos de capacidad económica. Y la relativa constituye la medida de cada contribución individual de los sujetos obligados a la tributación.

El TC, ha señalado que el principio de capacidad económica de acuerdo, con nuestro ordenamiento constitucional, cumple tres funciones¹⁸.

¹⁶Pérez Royo, F. (2015), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas Thomson – Reuters, p. 64.

¹⁷Masbernat Muñoz, P. (2010), “El Principio De Capacidad Económica Como Principio Jurídico Material De La Tributación: Su Elaboración Doctrinal y Jurisprudencial En España”, *Ius et Praxis*, 1, p. 310.

¹⁸Vd. STC de 221/1992 de 11 de Diciembre de 1992.

En primer lugar, es fundamento de la tributación, puesto que el precepto 31 es la norma que sirve de fundamento para el deber de contribuir al sometimiento del gasto público exigiendo al ciudadano la obligación de esa tributación de acuerdo con la riqueza conseguida por cada contribuyente. De ahí, la relación de la capacidad económica con el fin recaudador de la norma constitucional, fin perseguido por otros ordenamientos constitucionales anteriores desde la aparición del tributo.

Como segunda función, tendríamos el límite que supone para el legislador la capacidad económica a la hora de establecer la configuración de los tributos, es decir, el legislador debe medir la capacidad económica y la carga tributaria de cada contribuyente para establecer un índice acorde con esa riqueza. Estos índices establecidos en los distintos tributos estarían condicionados por ejemplo, con la obtención de renta, el patrimonio, la adquisición de bienes, etc.

Por lo que, tiene que existir capacidad para la exigibilidad progresiva de dichos tributos. Nuestra LGT complementa la definición del tributo diciendo que no sólo se tendrá en cuenta la contribución al deber de sostenimiento de los gastos públicos, sino que los tributos podrán servir de instrumentos para una política social y económica general y conseguir los fines perseguidos en la Constitución regidos por los principios materiales de justicia tributaria¹⁹.

La última función estará encaminada a la forma en la que el legislador hace uso del poder que le otorga el ordenamiento constitucional para establecer los tributos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

1.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD

La Constitución de 1978 hace referencia a este principio en el artículo 1.1, como un valor, cuando establece que España es un Estado social y democrático de derecho atendiendo a valores superiores de su ordenamiento como la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. También se refleja en el artículo 9.2, como un deber, cuando dicta que los poderes públicos deben promover las condiciones para que exista igualdad entre los individuos y éstas sean reales y efectivas. Otro de los artículos a

¹⁹Art. 2.1. “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

destacar es el artículo 14, donde se dispone la igualdad como un derecho a que los españoles sean iguales ante la ley.

Pero donde, vamos a hacer más hincapié será en el terreno tributario, es decir, en el artículo 31.1, en el que la igualdad es usada como principio junto con el de generalidad y el de capacidad económica juega un papel muy importante en el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. Aunque también figurará en el artículo 3.1 de LGT, junto a los demás principios materiales de justicia tributaria. Como bien dice, Cazorla Prieto, una de las funciones de dicho principio será, que los ciudadanos que estén en las mismas condiciones, el trato tributario deberá ser igual y diferente si se encuentran en condiciones distintas.²⁰

El TC ha entendido la igualdad como un factor para usar medidas fiscales que sirvan para enmendar discrepancias que existan en la sociedad y que el ordenamiento constitucional no aprueba, por lo que, este principio halla su revelación más clara en la progresividad²¹. De acuerdo, con este término hacemos referencia a la relación existente de este principio con los demás principios, especialmente con el de universalidad y capacidad económica, contribuyendo ésta última a la riqueza del contribuyente, que enfocada a la progresividad, llevará una carga tributaria mayor aquel ciudadano que su riqueza así se lo permita.

Con lo expuesto, añadimos que el principio de igualdad es uno de los principios base junto al de capacidad económica para garantizar un sistema tributario justo, puesto que ninguno de los dos principios pueden actuar solos, porque de hacerlo así, no se garantizaría una justicia tributaria en la imposición ni en la progresividad de la riqueza.

1.6. INTRODUCCIÓN AL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Junto a los principios que ya hemos mencionado anteriormente coexiste el principio de progresividad. Recogido de igual manera en el artículo 3.1 CE, así como, en el artículo 3.1 LGT,

Pérez Royo entiende la progresividad como *“aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto,*

²⁰Cazorla Prieto, LM, (2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra, Aranzadi, p. 121.

²¹Pérez Royo, F, *Los Principios Constitucionales*, op. Cit. p. 67.

aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos"²². De acuerdo con ello, podemos decir que este principio se encuentra estrechamente ligado con el principio de capacidad económica.

Para un examen más exhaustivo de la progresividad nos remitiremos con posterioridad a este principio que será el objeto de este trabajo.

1.7. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Nuestra Constitución refleja este principio como límite de la progresividad asegurando parte de la doctrina que no se considera estrictamente un principio tributario, más bien, sienta los límites del sistema tributario, actuando sobre las rentas, en concreto la de los bienes inmuebles.

Limita la tributación por patrimonio que no podrá superar el 60%. Sin duda, según Soler Belda es el principio más "*sui generis*"²³ de los que establece la Constitución. López Espadafor considera este principio como "*un producto legislativo autónomo que ha dado lugar a la aparición de cierta doctrina sobre el mismo que no tiene parangón en otras naciones*"²⁴.

A modo de resumen, podemos añadir, que el ordenamiento jurídico español configura a este principio como un límite parcial del alcance material de la carga tributaria, actuando sobre las rentas de capital, haciendo especial incidencia sobre los bienes inmuebles.

²²Pérez Royo, F, *Derecho Financiero*, op. Cit. p.70.

²³ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 127.

²⁴ López Espadafor, C.M. (2008) "La no Confiscatoriedad en la Imposición Sobre el Consumo", *Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia*, p. 64.

2. LA PROGRESIVIDAD COMO PRINCIPIO MATERIAL DE JUSTICIA TRIBUTARIA

2.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA PROGRESIVIDAD

Las teorías sobre la justicia impositiva del siglo XIX, a las que hemos hecho mención anteriormente hablando sobre la evolución de la justicia tributaria, se habían basado, especialmente, en el criterio de igualdad y de generalidad. Los ordenamientos acontecidos en este siglo se preocuparían más por el funcionamiento de la legalidad de los Estados, que por ejercer adecuadamente los principios materiales de justicia tributaria. Aunque sin obviar que estos estudios fueron una gran evolución después de los planteamientos del Antiguo Régimen, donde no todos tenían la obligación de contribuir, sino que los más desfavorecidos pagarían por los servicios de los menos desfavorecidos de la época.

En estas ampliaciones y modificaciones del siglo XIX, también debemos mencionar que el principio de capacidad económica comienza a adquirir importancia entre las naciones. Como afirma Soler Belda *“es necesario tributar en la medida en que se realiza un hecho que demuestra la capacidad económica del actor”*²⁵. Los Estados deben ir adaptándose a la riqueza de los contribuyentes y tributar según esta capacidad, sin olvidar la igualdad existente entre los de mayor poder económico con respecto a los de menor nivel adquisitivo, de ahí la evolución de la idea de un sistema tributario cada vez más justo, es decir, mayor nivel de adaptación de la justicia impositiva. Con este avance en la tributación empiezan a aparecer los impuestos de carácter progresivo, donde también se refleja el esfuerzo por parte de los ciudadanos a que esa riqueza sea cada vez más elevada, para que los ordenamientos cuenten con mejoras en los servicios públicos, de acuerdo con el progreso social del momento.

Los fines perseguidos en la tributación deben sufrir modificaciones para que exista una mejora en la justicia tributaria, y por consiguiente, en los servicios públicos. Estos cambios en la justicia deben ir encaminados, como hemos mencionado anteriormente, en la capacidad contributiva de cada ciudadano, de acuerdo con la evolución de la sociedad, y que ésta sea cada vez más justa. Para que exista justicia en los impuestos, éstos no deben ser iguales, puesto que sus capacidades económicas no lo son. Para conseguir este fin y poder construir una sociedad justa, el Estado debe velar

²⁵ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 73.

por la igualdad entre los iguales y la desigualdad entre los desiguales, y la ley será la encargada de garantizarla, como en actividades donde la igualdad juega un papel muy importante, por ejemplo, en la igualdad de acceso en los servicios públicos, igualdad de trato, etc. Esta consecución de la igualdad no es una función fácil para el Estado, aunque como bien dice Soler Belda será “*el Derecho Financiero, con un sistema de recaudación de impuestos y de asignación de recursos encaminados a que la igualdad sea real y efectiva*”²⁶.

No sólo bastaría con realizar modificaciones o alteraciones en los impuestos, sino que también haría falta configurar un sistema en el que el Derecho Presupuestario forme parte de la idea de justicia, ya que, para que el sistema impositivo sea más o menos justo dependerá del tipo de recaudación que se lleve a cabo, es decir, a quienes se les recauda, el tipo de gravamen, etc. Después de la recaudación, será necesario de una redistribución de la riqueza obtenida a través de la contribución. Así, desde esta postura, todos los sistemas tributarios son progresivos, puesto que, cada contribuyente ha ingresado en relación con su capacidad económica, favoreciendo a los más necesitados.

Para comprobar si un sistema es o no progresivo, es necesario atender a la presión fiscal y a cómo se distribuye en los distintos umbrales de renta.

Vamos a introducir un cuadro recogido de la Agencia Tributaria Española, donde se aprecia la distribución del número de declaraciones por tramos de base imponible de IRPF de los años 2010 y 2011.

En este cuadro vamos a observar cómo ha medida que aumenta la base imponible el número de declaraciones van reduciéndose en algunos tramos, ya que el número más alto se encuentra entre los primeros tramos.

Otro de los apuntes que podemos añadir sería que en el año 2011 habría existido mayor número de declaraciones existiendo una tasa de variación entre los dos años de un 1,1%.

²⁶ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 75.

Tabla 1

Distribución del número de declaraciones por tramos de base imponible de IRPF de los años 2010 y 2011.

Tramos de base imponible (euros)	2010			2011			Tasa de variación
	Número	%	% acum	Número	%	% acum	
Menor o igual a 0	167.157	0,9%	0,9%	223.729	1,1%	1,1%	33,8%
0-1.500	1.016.228	5,3%	6,1%	1.127.278	5,8%	6,9%	10,9%
1.500-3.000	681.954	3,5%	9,7%	727.779	3,7%	10,7%	6,7%
3.000-4.500	927.233	4,8%	14,5%	868.707	4,5%	15,1%	-6,3%
4.500-6.000	1.004.499	5,2%	19,7%	1.052.631	5,4%	20,5%	4,8%
6.000-7.500	915.221	4,8%	24,5%	909.833	4,7%	25,2%	-0,6%
7.500-9.000	906.722	4,7%	29,2%	901.784	4,6%	29,9%	-0,5%
9.000-10.500	893.260	4,6%	33,8%	878.224	4,5%	34,4%	-1,7%
10.500-12.000	1.005.591	5,2%	39,0%	974.674	5,0%	39,4%	-3,1%
12.000-13.500	1.026.064	5,3%	44,4%	1.004.460	5,2%	44,5%	-2,1%
13.500-15.000	974.811	5,1%	49,4%	962.091	4,9%	49,5%	-1,3%
15.000-16.500	888.897	4,6%	54,0%	890.613	4,6%	54,0%	0,2%
16.500-18.000	810.923	4,2%	58,3%	816.610	4,2%	58,2%	0,7%
18.000-19.500	781.868	4,1%	62,3%	790.020	4,1%	62,3%	1,0%
19.500-21.000	695.914	3,6%	65,9%	701.529	3,6%	65,9%	0,8%
21.000-22.500	618.559	3,2%	69,1%	632.182	3,2%	69,2%	2,2%
22.500-24.000	560.698	2,9%	72,1%	579.886	3,0%	72,1%	3,4%
24.000-25.500	515.844	2,7%	74,7%	523.902	2,7%	74,8%	1,6%
25.500-27.000	465.675	2,4%	77,2%	475.391	2,4%	77,3%	2,1%
27.000-28.500	434.846	2,3%	79,4%	426.035	2,2%	79,5%	-2,0%
28.500-30.000	395.403	2,1%	81,5%	402.248	2,1%	81,5%	1,7%
30.000-33.000	707.018	3,7%	85,1%	705.320	3,6%	85,1%	-0,2%
33.000-36.000	546.615	2,8%	88,0%	584.134	3,0%	88,1%	6,9%
36.000-39.000	411.554	2,1%	90,1%	417.066	2,1%	90,3%	1,3%
39.000-42.000	307.043	1,6%	91,7%	305.856	1,6%	91,9%	-0,4%
42.000-45.000	234.099	1,2%	92,9%	232.699	1,2%	93,0%	-0,6%
45.000-48.000	187.751	1,0%	93,9%	186.241	1,0%	94,0%	-0,8%
48.000-51.000	154.634	0,8%	94,7%	153.115	0,8%	94,8%	-1,0%
51.000-54.000	127.690	0,7%	95,4%	127.417	0,7%	95,4%	-0,2%
54.000-57.000	107.337	0,6%	95,9%	107.337	0,6%	96,0%	0,0%
57.000-60.000	90.692	0,5%	96,4%	90.657	0,5%	96,5%	0,0%
60.000-66.000	144.547	0,8%	97,1%	143.393	0,7%	97,2%	-0,8%
66.000-72.000	108.189	0,6%	97,7%	108.215	0,6%	97,8%	0,0%
72.000-78.000	82.670	0,4%	98,1%	81.272	0,4%	98,2%	-1,7%
78.000-84.000	62.767	0,3%	98,5%	62.002	0,3%	98,5%	-1,2%
84.000-90.000	48.571	0,3%	98,7%	47.512	0,2%	98,7%	-2,2%
90.000-96.000	37.686	0,2%	98,9%	36.669	0,2%	98,9%	-2,7%
96.000-120.000	88.964	0,5%	99,4%	86.424	0,4%	99,4%	-2,9%
120.000-144.000	41.745	0,2%	99,6%	41.675	0,2%	99,6%	-0,2%
144.000-168.000	22.958	0,1%	99,7%	23.082	0,1%	99,7%	0,5%
168.000-192.000	14.225	0,1%	99,8%	14.267	0,1%	99,8%	0,3%
192.000-216.000	9.473	0,0%	99,8%	9.666	0,0%	99,8%	2,0%
216.000-240.000	6.415	0,0%	99,9%	6.365	0,0%	99,9%	-0,8%
240.000-360.000	14.476	0,1%	99,9%	14.489	0,1%	99,9%	0,1%
360.000-480.000	5.008	0,0%	100,0%	5.141	0,0%	100,0%	2,7%
480.000-600.000	2.421	0,0%	100,0%	2.477	0,0%	100,0%	2,3%
Más de 600.000	5.205	0,0%	100,0%	5.633	0,0%	100,0%	8,2%
TOTAL	19.257.120	100%		19.467.730	100%		1,1%

Fuente: Agencia Tributaria, AEAT²⁷

²⁷ Fuente: Agencia Tributaria, AEAT

Como última explicación de este cuadro, se afirma que apenas existe diferencia entre las cotizaciones por parte de los contribuyentes por tramos de las bases imponibles de las declaraciones de la renta de dichos años.

Todos estos planteamientos han servido para hablar de un único tipo de renta (impuesto de la renta de las personas físicas, en adelante, IRPF)²⁸ y de un único tipo de consumo (impuesto sobre el valor añadido, en adelante, IVA). Se supone que los impuestos se recaudan para el pago de los servicios públicos y con ello, favorecer a los más desfavorecidos, ya que, muchos de estos servicios pueden ser contratados de forma privada, si así se desea, por las personas que su capacidad económica se lo permita.

Por ello, se establece por el Estado unos coeficientes mínimos que aseguren o defiendan las necesidades de las personas con rentas menos favorables, es decir, que supongan unos ingresos de subsistencia para las personas más desfavorables dentro del sistema tributario²⁹.

Existen situaciones en las que las personas con poca capacidad económica, no se pueden permitir la contribución que el impuesto le exige, y por lo tanto, sería más rentable no cobrarle que otorgarle alguna ayuda, por ello surge lo que Soler Belda llama *“la teoría de la Progresividad Fiscal como forma de contribuir a la solidaridad a favor de quienes menos tienen”*³⁰.

La progresividad Fiscal entendida por la doctrina del siglo XX. Está sujeta a la doctrina italiana y alemana que dan paso al concepto y desarrollo teórico de los que es actualmente la progresividad fiscal.

De hecho, muchos autores han considerado que la progresividad genera la igualdad, en cambio Rodríguez Bereijo, sostiene lo contrario, que la igualdad genera la progresividad, es decir, *“los principios de igualdad y progresividad constituyen el*

²⁸ De La Morena Morán, S. Establece que *“es en el IRPF donde se exige que dos situaciones iguales reciban el mismo tratamiento tributario con base en la capacidad del sujeto y que, por lo tanto, en líneas de justicia y equidad”*. De La Morena Morán, S. (2013), “El Principio de Igualdad y su Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Roed*, Madrid, núm. 3, p. 5.

²⁹ El Tribunal Supremo señala que *“el objetivo de las subvenciones del Fondo Social Europeo, como fondos estructurales que son, constituyen un impulso a las políticas sociales de los países miembros más desfavorecidos, creando una estructura sólida para luchar contra las desigualdades”*.

Vd. STS de 592/2013 de 25 de enero de 2013.

³⁰ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 76.

núcleo duro que inspira todo el sistema tributario justo que el artículo 31 CE proclama”³¹.

Existe un *priori* en relación a la existencia de la progresividad fiscal como principio digno de aplicar en nuestro sistema tributario, ya por el 1932.

Lo que ocurrió fue que debido a la guerra y años posteriores, el principio de progresividad fue estudiado por algunos autores que no pueden aportar un estudio jurídico adecuado.

Podemos decir, que cuando éste principio cobra su mayor importancia es a partir de la CE. Muchos autores lo han tratado de forma genérica en trabajos de derecho tributario.

Para hablar del Derecho financiero español, debemos de usar la figura de Sainz De Bujanda, como protagonista de la doctrina española, por la profundidad y extenso desarrollo de sus obras.³²

Con este planteamiento, se le configura al principio de progresividad menos importancia que al principio de generalidad y de capacidad económica, porque son más eficientes.

Al considerar la progresividad menos eficiente, no es porque no se le tenga en cuenta sino que, la progresividad tiene como característica principal que no es obligatoria para todos los impuestos, puesto que también existen impuestos no progresivos, como por ejemplo IVA, sin embargo, para los otros principios materiales de justicia tributaria sí que existe la modalidad de no ser obligatorios, como ocurre con el principio de igualdad, de generalidad y de capacidad económica, por lo que el uso o fin que se hace de la progresividad depende en la gran mayoría del legislador.

Acerca de estas teorías existe alguna doctrina como por ejemplo, la definición que usa Soler Roch que considera a la progresividad como *“la cenicienta”*³³, puesto que puede ser utilizada como una mera herramienta que se hace uso en los impuestos en los

³¹ Rogríguez Bereijo, A. (1994) “Los Límites Constitucionales del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *XV Jornadas de Estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. El Sistema Económico en la Constitución Española*. Vol II. Madrid, p. 1320.

³² Sainz de Bujanda señala que *“el sistema tributario de un país ha de acompañarse a la evolución económica y situación social, por lo que, la legislación tributaria no debe estar subordinada a principios teóricos de imposición constitucionalizados”*. Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 86.

³³ Soler Roch, M. T. (1990), “Subjetividad Tributaria y Capacidad Económica de las Personas Integradas en Unidades Familiares”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 66, Madrid, p. 193.

que interesa y no usándola en los impuestos que no la requieran, aunque si es verdad, que cuando interesa aplicar la progresividad es conveniente usarla.

2.2. CONCEPCIÓN DE LA PROGRESIVIDAD EN LA CONSTITUCIÓN

Tras las elecciones del 1977 se proclama al Parlamento para que elabore una Constitución que recoja el deseo de mejora de la sociedad en general, deseo que se veía en las calles a través de grupos de presión formados por ciudadanos y prensa.

El constitucionalismo supuso para la sociedad toda una declaración de derechos e intenciones y una normativa regeneradora para el sistema tributario. Además de las leyes por la que se compuso la CE, también aparecerían unos principios generales y otros específicos en el campo del derecho. Mediante los principios generales jurídicos se estructuran los principios materiales de justicia tributaria, donde el objetivo principal sería esa idea de justicia en el marco tributario.

Analizando estos principios, podemos decir, como bien menciona Soler Belda,³⁴ que se clasifican en tres funciones, Exegética, favoreciendo a un determinado sector social, fundamentadora, siendo la base primordial del ordenamiento jurídico, y garantista, produciendo generalidad en el valor consagrado de un principio concreto.

En todo este proceso, la progresividad estuvo muy presente, al considerarse como el principio primordial para formar un sistema de tributación adecuado a la evolución social del momento y donde se impregnaría la idea de justicia e igualdad en el ordenamiento.

España necesitaba un nuevo sistema de justicia, y en este aspecto el principio de progresividad fiscal formó parte de la modificación más importante para formar un Estado social y democrático de derecho. La progresividad pretende garantizar la igualdad de derecho de acuerdo con lo que estima nuestra carta magna.

³⁴ Soler Belda señala que *“Exegética, favoreciendo la interpretación de las normas referidas a un determinado sector del ordenamiento jurídico85. Fundamentadora, al ser el origen y el soporte estructural del ordenamiento jurídico, lo que le confiere un carácter imperativo al legislador por lo que es una norma fundamentadora de todo el instituto tributario. Garantista, que produce un mandato genérico que impide cualquier conducta contraria al valor consagrado en un determinado principio”*. Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 86.

Son varios los autores que han estudiado los principios materiales de justicia tributaria y por consiguiente, la teoría de la progresividad fiscal. Para Gallego Peragón la progresividad es un criterio informador con respecto a la obligación tributaria porque se considera como una herramienta que sirve para cuantificar dicha obligación de manera individualizada³⁵, o lo que es lo mismo, hace una definición de progresividad en relación con el nivel de riqueza de cada contribuyente.

Cazorla Prieto, hace referencia a la progresividad como una medida de redistribución de la renta, haciendo que la obligatoriedad de la progresividad tenga lugar en los impuestos en los que deben ser progresivos, garantizando así la igualdad perseguida en la capacidad económica de cada ciudadano³⁶.

Albi Ibáñez, trata la progresividad, en relación con el principio de capacidad económica, puesto que, la define, como una implicación, donde habrá mayor nivel contributivo a medida que aumenta la renta y la riqueza del contribuyente³⁷, es decir, el fundamento de la teoría de la progresividad fiscal sería la distribución de la renta, dándole menos importancia a la progresividad como principio de justicia tributaria y tomando mayor ímpetu el deber de contribuir.

La capacidad económica obliga a que exista un sistema donde la tributación sea la mayor herramienta para conseguir recursos que financien los gastos públicos de la sociedad, por lo tanto, la progresividad forma un papel muy importante en la financiación, pero no debe ser el único criterio a tener en cuenta, sino que también participa las condiciones de cada tributo relacionadas con la capacidad global tributaria, o lo que es lo mismo, entrelazadas las dos anteriores con la capacidad económica de cada contribuyente. Con esta reflexión podemos decir, que la capacidad global que tenga un sistema o un estado dependerá del nivel de riqueza de cada ciudadano, y por consiguiente, así serán los servicios públicos que dicho estado o sistema pueda ofrecer a los ciudadanos.

Cuando hablamos de capacidad económica global del sistema, también nos estamos refiriendo a la igualdad, porque para que exista una globalización de la riqueza tiene que darse en que los diferentes niveles de la capacidad económica de los contribuyentes reflejen una cierta similitud entre ellos, es decir a los de igual capacidad

³⁵ Gallego Peragón, J.M (2003), *Los principios Materiales de Justicia Tributaria*, Granada, Comares, p. 171.

³⁶ Cazorla Prieto, LM, (2014), *Derecho Financiero*, op. Cit. p. 125.

³⁷ Albi Ibáñez, E, (2009), *Sistema Fiscal Español I*, Barcelona, Grupo Planeta, p. 4.

económica se le exigirá la misma tributación y a los desiguales se le tratarán de manera diferente a la hora de tributar, por lo tanto, hablamos de que existe una única capacidad económica global para el mismo tipo de sistema, aunque existan distintas contribuciones económicas.

Los impuestos de carácter personal poseen ciertas excepciones para rentas muy bajas, lo que puede parecer un contra sentido en relación a los demás principios, explicados anteriormente. Sin embargo, se trata de hacer realidad la idea de igualdad buscando cubrir las necesidades exigidas por toda la sociedad de manera igualatoria, haciendo que esa búsqueda de equilibrio llegue por la vía impositiva. La otra vía, como hemos indicado anteriormente, sería la recaudación, por parte de los contribuyentes para el sometimiento de los gastos públicos.

2.3. RELACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD CON OTROS PRINCIPIOS

El funcionamiento del sistema impositivo ha generado un gran interés en el estudio de los distintos sistemas, y con ello el hecho de que nuestra Constitución recoja ampliamente los principios materiales de justicia tributaria, aunque esto no ocurra en el resto de ordenamientos jurídicos, siendo éstos de gran ayuda para comprender el adecuado ejercicio que conlleva el sistema tributario.

En referencia al artículo 31 aparecen junto a la progresividad, otros principios materiales por los que se rigen nuestro sistema tributario. Lo que hace diferente el caso español, es que establece un rango de poder en cuanto, a que ninguna ley pueda actuar en contra del mandato de los principios rectores que deben orientar la labor legislativa.

Nuestra carta magna, tras sus diversas modificaciones resuelve las posibles dudas que puedan surgir en la aplicación de los principios, labor que realizó el propio tribunal constitucional, interpretándolos como una unidad sistemática, pero que cada uno ejerce dentro del sistema tributario su papel y su función.

Para hablar de relación debemos referirnos nuevamente a la idea de justicia impregnada en el sistema tributario y que pretende garantizar un sistema justo. Todos los principios materiales de justicia tributaria se conforman para conseguir una justicia en el ámbito tributario, de tal forma, el sistema sólo podría ser justo si se adecúa a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento contenidas en nuestra

constitución. Es precisamente ahí, en la manifestación coherente y coordinada del conjunto de los principios generales del derecho contenidos en la constitución, donde podemos hallar el principio de justicia tributaria.

Por lo tanto, estos principios son la base sobre los que se asientan el sistema tributario y que garantiza que exista una aproximación de la idea de justicia en el ámbito tributario.

El principio de justicia tributaria, fija como principal objetivo la construcción de un sistema justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrán alcance confiscatorio y estando sujeto dicho principio a la obligación de que “todos” contribuyan al deber del sometimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Esta finalidad de la justicia tributaria es usada según Masbernat como “*un carácter definitorio del sistema tributario*”³⁸, expone la justicia como un principio inspirador y por lo tanto como finalidad a perseguir de todo sistema, el cual es conseguido a través del papel que cada uno de los demás principios materiales ejercen dentro del sistema tributario.

Debemos también hacer referencia a la proporcionalidad, ya que requiere como señala Gallego Peragón “*un daño a cada contribuyente, de modo que la contribución a los gastos del Estado, que debe efectuar una persona con un nivel de riqueza elevado, deber ser la misma que aquella otra que debe soportar quien es titular de un menor patrimonio*”³⁹. Esto hace darnos cuenta que aunque existan impuestos que son extremadamente progresivos, como es el caso del IRPF, el sistema lo es mucho menos, en proporción con los impuestos directos e indirectos, que pueden mostrar un sistema que globalmente sea regresivo. Es decir, puede ocurrir, que el total de impuestos pagados por una persona de rentas altas sea menor que el pagado por una persona con rentas más bajas. Con ello, el sistema global puede parecer que sea progresivo y por consiguiente justo, cuando en realidad es otra cosa, puesto que cada contribuyente ha pagado a razón de su capacidad económica que según a esta magnitud puede ser más justa o menos justa su imposición. Representativamente pagará más quien más tiene,

³⁸ Masbernat Muñoz, P. (2013), “Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado”, *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, núm. 1, p. 161.

³⁹ Gallego Peragón, J.M, *Los principios*, op. Cit. p. 163.

pero en proporción puede ocurrir lo contrario, paga más en proporción de su renta global quien menos tiene.

Otro de los principios con lo que se puede relacionar la progresividad sería con el de capacidad económica, puesto que hasta que no se demuestra este principio y por lo tanto se establece la figura del tributo no se puede hablar de progresividad, que no es aplicada obligatoriamente a cada tributo, sino a todo el sistema en general. Existe progresividad a medida que también se muestra capacidad económica, puesto que quien no la tiene sus rentas estarán exentas. Soler Belda en su trabajo sobre la progresividad, expone que existe dos tipos de capacidades, es decir, una contributiva que es necesaria para que pueda existir el tributo y otra capacidad económica que tiene un enfoque más individual y sería necesaria para graduar ese tributo⁴⁰.

La relación entre el principio de capacidad económica con la progresividad es evidente. En el fondo, la progresividad no deja de ser una mera manifestación de la capacidad económica de la totalidad de los ingresos y el patrimonio de cada contribuyente. La pretensión a perseguir por la Constitución es que se tenga en cuenta la capacidad económica global a la hora de establecer un tributo.

Otra de las relaciones que podemos manifestar, es la progresividad con el principio de igualdad, ya que existen situaciones que son iguales para los iguales y diferentes para los desiguales. Esta idea la hemos referido anteriormente al explicar el principio de igualdad, pero debemos hacer uso de nuevo de ella para darnos cuenta de la relación que guarda este principio con la progresividad. Cuando hablamos de situaciones no estamos refiriendo a situaciones semejantes en el sistema impositivo y que por lo tanto, lo son dentro de un sistema que se considere progresivo.

La igualdad nos permite ver el grado que tiene de progresividad y de capacidad económica un determinado sistema y con ello poder establecer las condiciones que llevarán a la implantación de tributos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución; “Todos contribuirán...” se hace referencia al principio de generalidad, que obliga a que las normas interpuestas por el legislador sean generales, y por lo tanto, haciendo que este principio actúe conjuntamente con la igualdad.

⁴⁰ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 117.

La generalidad afecta a todos los ciudadanos, frente al de capacidad económica que sólo es compatible con los que las tenga. Quien cumple con las condiciones exigidas por el hecho imponible, de manera automática se convierte en sujeto pasivo. Esto no significa que todos tengan que contribuir de la misma forma, sino que primero actuará la capacidad contributiva y seguidamente la económica que estará regida por las reglas que conlleva a la progresividad. Aquí en donde entra en juego la progresividad, ya que la generalidad está determinada por situaciones de mínimo vital, quedando exentos aquellos sujetos que la alcanzan, como ocurre en el caso del IRPF cuando los sujetos pasivos no llegan al mínimo para tributar.

Por último, tenemos que hablar del principio de no confiscatoriedad, que es usado como límite de la progresividad y actúa primordialmente en las rentas de patrimonio, configurando un máximo a la tributación por renta y patrimonio que no deberá de exceder del 60%⁴¹. No sólo es límite para la progresividad sino que también lo es de otros principios materiales de justicia tributaria, como lo es del de capacidad económica y el de igualdad. Corresponde al legislador establecer cuál debe ser el límite que debe tener la progresividad en las distintas figuras tributarias.

En concordancia, con lo expuesto por la doctrina el principio de progresividad tendrá relación con los demás principios materiales de justicia tributaria, puesto que todos ellos conforman o luchan por conseguir una misma finalidad, que será la de garantizar justicia tributaria dentro del sistema.

3. LA PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO COMPARADO

En este apartado analizaremos el panorama de los diferentes tipos impositivos de algunos países europeos y no europeos, centrandó nuestro estudio en el IRPF, pero también daremos algunos detalles de la imposición del IVA, el impuesto sobre sociedades y el impuesto de sucesiones y donaciones.

No existen muchos estudios sobre la progresividad en los distintos países, ya que todos los ordenamientos no cuentan con la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria.

⁴¹ Soler Belda, R, *La progresividad*, op. Cit. p. 127.

En este apartado de nuestro trabajo vamos a realizar una pequeña comparativa de los distintos países en el ámbito de la progresividad, del cual nos vamos a servir de la aplicación del impuesto de IRPF.

No es normal que las constituciones europeas traten el sistema tributario con esa idea de justicia que hemos explicado durante el trabajo, puesto que no todos tienen entendido lo que es un sistema justo y por supuesto no un abanico de principios que velen por ello, como los que si nos consta en el artículo 31.1 de la C.E.

El IRPF ha sufrido en nuestro país muchas reformas la más reciente ha sido la del último año 2015, estos cambios continuos del impuesto se ha debido a la denominación de modelos “*Duales*”, como así lo establece el Instituto de Estudios Fiscales⁴² y estos modelos se caracterizan por lo siguiente:

Separan las rentas en grupos, es decir, salariales (pensiones, salarios...), y en rentas de capital (intereses, dividendos...).

Otra de las características, es que aplican a esas bases tratamientos diferenciados relacionados con la progresividad, en cuanto, es entendida, a la capacidad económica de los contribuyentes.

Y por último, se podría considerar el IRPF como un tipo marginal mínimo del impuesto progresivo que coincide con el tipo fijo del impuesto proporcional, y ambos a su vez con el tipo fijo del impuesto sobre sociedades.

Comenzando con la relación existente del IRPF de otros países, empezamos con Alemania, donde en este país no existe una tarifa específica de este impuesto, sino que existe un cálculo, que nos ofrece el Instituto de Estudios Fiscales⁴³:

1. Hasta 8.354 € (mínimo exento o asignación básica): 0;
2. Desde 8.355 € hasta 13.469 €: $(974,58 \cdot y + 1.400) \cdot y$;
3. Desde 13.470 € hasta 52.881 €: $(228,74 \cdot z + 2.397) \cdot z + 971$;
4. Desde 52.882 € hasta 250.730 €: $0.42 \cdot x - 8.239$;
5. Desde 250.731 €: $0.45 \cdot x - 15.761$.

⁴² Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), “*Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015*”, Instituto de Estudios Fiscales, p. 14.

⁴³ Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), *Evaluación*, op. Cit. p.16.

Donde: Y: diezmilésima parte de la cantidad a que ascienda la parte de base imponible que supera el mínimo exento, redondeada a una cantidad entera en €.

Z: diezmilésima parte de la cantidad de la base imponible que exceda de 13.469 €, redondeada a una cantidad entera en €.

X: base imponible redondeada.

En Francia, sin embargo, la tarifa del impuesto sería la siguiente:

Tabla 2

Tarifa del Impuesto

Base imponible		Tipo (%)	
Hasta		6.011	0
6.012	-	11.991	5,5
11.992	-	26.631	14
26.632	-	71.397	30
71.398	-	151.200	41
Más de		151.200	45

Fuente: Instituto de Estudios Fiscales⁴⁴

Con respecto a la tabla expuesta, podemos decir, que en Francia, que conforme mayor número de renta, mayor será la tarifa de gravamen, no siendo esta igualatoria entre los distintos umbrales de la renta.

⁴⁴ Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), *Evaluación*, op. Cit. p.17.

En el caso de Italia, estaría establecido así:

Tabla 3

Tarifa progresiva

Base imponible		Tipo de gravamen (%)
Hasta	15.000,00	23%
15.001,00	– 28.000,00	27%
28.001,00	– 55.000,00	38%
55.001,00	– 75.000,00	41%
resto	151.200	43%

Fuente: Instituto de Estudios Fiscales⁴⁵

En el caso de Italia, observamos, como a mayor renta mayor tipo de gravamen, pero como en Francia no existe un tipo de gravamen igualatorio entre los distintos umbrales de la renta, llegando a ser el tipo máximo un 43% frente a un mínimo de 23%.

En el caso del Reino Unido, observamos la siguiente tabla:

Tabla 4

Tarifa general del impuesto

Base Imponible (libras)	Tipo
Hasta 31.785	20% (tipo básico)
31.785-150.000	40% (tipo más elevado)
Mayor 150.000	45% (tipo adicional)

Fuente: Instituto de Estudios Fiscales⁴⁶

⁴⁵ Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), *Evaluación*, op. Cit. p.17.

⁴⁶ Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), *Evaluación*, op. Cit. p.18.

En el caso del Reino Unido, sólo recoge tres tipos de umbrales siendo un tipo básico del 20% y un tipo adicional de un 45%.

En el caso de Portugal, el IRPF es personal y progresivo y comprende en el año 2010, un tipo máximos de 10,5% hasta un 42%,⁴⁷ según su base imponible. A continuación exponemos más explícitamente dichos datos:

Tabla 5

Tipos máximos de IRPF

% Impuesto	Base Imponible
10,5%	Hasta 4.793€
13%	4.764 a 7.250€
23.5%	7.251 a 17.979€
34%	17.980 a 41.349€
36,5%	41.350 a 59.926€
40%	59.927 a 64.623€
42%	64.624 en adelante

Fuente: Elaboración Propia

Todas estas tablas son recogidas por el Instituto de Estudios Fiscales para los años 2015/2016 y como conclusión a las distintas tablas, podemos decir, que todos los países analizados introducen progresividad muy similar en las escalas de gravamen aplicables a la base general.

El análisis de la evolución experimentada por los tipos de gravamen del IRPF muestra una tendencia generalizada que oscena el intervalo de 40% y 45%. Podemos decir, que los tipos máximos de IRPF son inferiores a muchos de los países más desarrollados de la Unión Europea.

Como conclusión, decimos que el IRPF como hemos mencionado anteriormente, se trata de un impuesto progresivo, por lo tanto, la variación existente en los tipos

⁴⁷ Gamarra Moreno, C (2010). *Sistema fiscal portugués. Comparación con el sistema fiscal español*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 146.

máximos de los distintos países se deberá a la riqueza que tenga cada Estado. Por consiguiente, esta variación nos llevaría a la misma idea expuesta en varios apartados de este trabajo; a mayor riqueza por parte del ciudadano mayor será su contribución y su nivel de renta, siendo esta idea el objetivo perseguido por la progresividad.

Para seguir con nuestra comparativa, vamos a hablar del impuesto de sociedades, para ello nos ayudaremos de un tabla recogida del Instituto de Estudios Económicos donde se ve que el tipo de gravamen del impuesto de sociedades ha ido disminuyendo a lo largo de los años 2000 hasta 2010.

Tabla 6

Tipos Máximos de gravamen del Impuesto de Sociedades

Países	2010	2009	2000	Diferencia 2000-2010
Malta	35,0	35,0	35,0	0,0
Francia	34,4	34,4	37,8	-3,4
Bélgica	34,0	34,0	40,2	-6,2
Italia	31,4	31,4	41,3	-9,9
España	30,0	30,0	35,0	-5,0
Alemania	29,8	29,8	51,6	-21,8
Luxemburgo	28,6	28,6	37,5	-8,9
Reino Unido	28,0	28,0	30,0	-2,0
Portugal	26,5	26,5	35,2	-8,7
Suecia	26,3	26,3	28,0	-1,7
Finlandia	26,0	26,0	29,0	-3,0
Países Bajos	25,5	25,5	35,0	-9,5
Dinamarca	25,0	25,0	32,0	-7,0
Austria	25,0	25,0	34,0	-9,0
Grecia	24,0	25,0	40,0	-16,0
UE-27	23,2	23,5	31,9	-8,7
Estonia	21,0	21,0	26,0	-5,0
Hungría	20,6	20,0	19,6	1,0
Eslovenia	20,0	21,0	25,0	-5,0
Rep. Checa	19,0	20,0	31,0	-12,0
Polonia	19,0	19,0	30,0	-11,0
Eslovaquia	19,0	19,0	29,0	-10,0
Rumanía	16,0	16,0	25,0	-9,0
Letonia	15,0	15,0	25,0	-10,0
Lituania	15,0	20,0	24,0	-9,0
Irlanda	12,5	12,5	24,0	-11,5
Bulgaria	10,0	10,0	32,5	-22,5
Chipre	10,0	10,0	29,0	-19,0

Fuente: Instituto de Estudios Económicos⁴⁸

⁴⁸ Instituto de Estudios Económicos

Como observamos en la tabla del Instituto de Estudios Económicos, observamos que en Alemania es el país que mayor tipo de gravamen sostiene en el impuesto de sociedades, aunque contiene una diferencia del 21,8% en intervalo de los años 2000 al 2010. Países como Bulgaria o Chipre se enfrentan al menor tipo de gravamen con respecto a los demás países, conllevando una diferencia del intervalo de los citados años de 22,5% y 19% respectivamente. Aunque añadimos que los tipos impositivos han bajado con respecto al año 2000, manteniéndose así en el año 2010, como es el caso del Reino Unido, que de un 30% bajó a un 20% y se ha mantenido así en el último año reflejado en la tabla.

La evolución del tipo nominal del Impuesto sobre sociedades muestra una tendencia generalizada hacia la reducción de tipo de gravamen en países de la Unión Europea, consecuencia de las sucesivas reformas fiscales que se han encaminado al descenso de la tributación en las empresas.

En cuanto las reformas que han conllevado a que el impuesto de sociedades sea más bajo, cabe destacar, que de esta forma se potencia la competitividad de las empresas. Sin embargo, también hay que añadir, que el impuesto sobre sociedades grava los beneficios de las empresas, por lo que el impuesto no afecta a su competitividad en el mercado sino a sus logros, por lo que, si una empresa no es competitiva le es indiferente el tipo de dicho impuesto.

Como se figura en la tabla, los tipos máximos del impuesto de sociedades, no han variado prácticamente en los años 2009 y 2010, sin embargo, con el año 2000 sí, ya que muchos de ellos en los años posteriores bajaron su tipo máximo. Con esto podemos decir, que como en España, en los demás países europeos y no europeos, en el año 2000, no era un momento social en el que se estuviera atravesando una crisis económica mundial como sí ya se atravesaba en los años 2009 y 2010. No en todos los países la crisis económica se manifestaba de la misma manera, sino que había países en los que en esos años afectaría menos o aún no se había hecho notar, y sin embargo en otros ya era bastante llamativa.

Volviendo al IRPF explicado anteriormente, con el nacimiento de la crisis, éste impuesto ha sufrido varias modificaciones, la más reciente en el año 2015. Cuando es notable esta situación en los distintos países, como por ejemplo, en Grecia, las contribuciones por parte de los ciudadanos bajan notablemente. Nos encontraríamos

ante una situación donde el número de contribuyentes que declaran ganar más de 60.000 euros ha descendido notablemente a partir del año 2008, que estalló la crisis financiera.

Con la reforma acontecida en el año 2015, se pretende reducir los tipos de gravamen del IRPF, unida a una disminución del número de tramos, facilitando la recuperación económica y la llegada de empleo.

También podemos hacer referencia al IVA, pero es el único impuesto que está armonizado en todos los países, aunque en cada uno se aplique un tipo de gravamen distinto según la legalización vigente.

Por último vamos hablar del impuesto de Sucesiones y Donaciones, de este impuesto, podemos decir, que se produce al recibir una herencia o una donación, es progresivo y se aplica en todos los países aunque se dejan exentos algunos bienes, negocios o viviendas.

Para entender un poco más los diferentes impuestos explicados en este apartado, expondremos la siguiente tabla, donde se muestra los tipos máximos del IRPF, IVA y Sociedades e ingresos fiscales en el año 2014.

Tabla 7

Tipos Máximos del IRPF, IVA y Sociedades e ingresos fiscales.

Tipos máximos del IRPF, IVA y Sociedades en la zona euro e ingresos fiscales. En porcentaje.

	IRPF		IVA		SOCIEDADES		INGRESOS (en % del PIB)	
01	Bélgica	53,7	Finlandia	24	Francia	36,1	Finlandia	54,4
02	Portugal	53	Grecia	23	Malta	35	Francia	51,8
03	España	52	Irlanda	23	Bélgica	34	Bélgica	51,0
04	Países Bajos	52	Portugal	23	Portugal	31,5	Austria	49,2
05	Finlandia	51,1	Italia	22	Italia	31,4	Italia	47,7
06	Francia	50,2	Bélgica	21	España	30	Países Bajos	46,4
07	Austria	50	España	21	Alemania	29,8	Media zona euro	46,2
08	Eslovenia	50	Letonia	21	Luxemburgo	29,2	Alemania	44,8
09	Alemania	47,5	Países Bajos	21	Grecia	26	Grecia	44,6
10	Italia	47,3	Media zona euro	20,5	Media zona euro	25,3	Eslovenia	44,2
11	Grecia	46	Austria	20	Austria	25	Luxemburgo	43,7
12	Luxemburgo	43,6	Eslovaquia	20	Países Bajos	25	Portugal	40,9
13	Media zona euro	43,4	Eslovenia	20	Finlandia	24,5	Malta	40,0
14	Irlanda	41	Estonia	20	Eslovaquia	23	Estonia	39,2
15	Chipre	38,5	Francia	19,6	Estonia	21	Chipre	39,0
16	Malta	35	Alemania	19	Eslovenia	17	España	37,1
17	Eslovaquia	25	Chipre	18	Letonia	15	Letonia	35,1
18	Letonia	24	Malta	18	Irlanda	12,5	Irlanda	34,5
19	Estonia	21	Luxemburgo	15	Chipre	10	Eslovaquia	33,2

Fuente: Oficina Estadística de la Unión Europea (EUROSTAT)⁴⁹.

Con respecto al IRPF, la media de la región está en un 43,4%, donde se aleja bastante España que estaría en un 52%, por debajo de Portugal (53%) y Bélgica (53,7%).

La media de la zona euro del tipo máximo del IVA se situaría en un 20,5%, en este caso España también estaría por encima con un 21%, alejándose bastante del 15% que sufre Luxemburgo o el 18% de Malta y Chipre.

En referencia al impuesto de sociedades, España sería el sexto país con un tipo más alto (30%), pero sería superado por Francia (36,1%), Malta (35%), Bélgica (34%), Portugal (31,5%) e Italia (31,4%). En este caso la media en la zona euro estaría en un 25,3%. Sin embargo ocurre que existen estados en los que el tipo está por debajo del

⁴⁹ Fuente: Oficina Estadística de la Unión Europea (EUROSTAT).

20%, como es el caso de Eslovenia con un 17%, Letonia con un 15%, Irlanda con un 12.5% y Chipre con un 10%.

CONCLUSIONES

1. Con respecto al análisis que hemos realizado en nuestra primera parte del trabajo, podemos decir, que la justicia tributaria es la finalidad que todos los principios materiales de justicia tributaria deben exigir para poder sostener un sistema tributario justo y adecuado al momento social de la época.

2. Hemos analizado en nuestro proyecto los diferentes principios materiales de justicia tributaria, y gracias a dicho estudio, podemos añadir, que el principio de capacidad económica sería la base por la que se rige los demás principios materiales, ya que, sin capacidad no se podría llevar a cabo la recaudación impositiva para garantizar el sostenimiento de los gastos públicos.

3. Otra de las deducciones que podemos extraer de nuestro estudio, es que la progresividad no es obligatoria para todos los impuestos pero sí aplicable a los impuestos que bien, por el momento normativo lo requieran o que por circunstancias ajenas o no al Estado así decida el legislador de aplicar la teoría fiscal de la progresividad.

4. La progresividad la podemos entender como un indicativo de riqueza, es decir, en los impuestos donde se aplica dicho principio, será de utilidad para el legislador, puesto que tendrá conocimiento de la capacidad contributiva de los ciudadanos, ya que cada contribuyente estará obligado a tributar según su nivel de riqueza y conforme a ello, se establecerá unos tipos de gravamen.

5. Con la progresividad también tenemos que hablar de igualdad, ya que, el legislador tiene como finalidad favorecer a los más necesitados, por ello, a los de igual capacidad económica tributarán de la misma manera y los desiguales lo harán de diferente manera, siendo todos iguales ante la Ley. Sin obviar, lo que dice el artículo 31

de la CE, que “todos” contribuirán al sometimiento de los gastos públicos, haciendo relevancia en este caso, al principio de generalidad.

6. También debemos de hablar de la relación existente de la progresividad con la proporcionalidad, es decir, ésta última exige a los ciudadanos el mismo sacrificio a la hora de tributar, por lo que, un contribuyente que tenga un patrimonio elevado contribuirá en el mismo nivel que otro que no lo tenga tan elevado como el primero. Lo que supone un mayor esfuerzo a la persona más capacitada económicamente, que es lo que, busca y consigue la imposición progresiva.

BIBLIOGRAFÍA

Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J.M., Burgos Prieto, M.J., García-Herrera Blanco, C., Rodríguez Márquez, J, (2015), “*Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015*”, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 143.

Albi Ibáñez, E, (2009), *Sistema Fiscal Español I*, Barcelona, Grupo Planeta, pp. 620.

Cazorla Prieto, LM, (2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra, Aranzadi, pp. 674.

De La Morena Morán, S. (2013), “El Principio de Igualdad y su Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Roed, Madrid*, núm. 3, pp. 30.

De Vicente De La Casa, F. (2012), “Los Principios Tributarios Del Artículo 31.1 De La Constitución y La Concurrencia de Tributos”, *Revista de Información Fiscal*, 109, pp. 496.

Gamarra Moreno, C (2010). *Sistema fiscal portugués. Comparación con el sistema fiscal español*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 154.

García Novoa, C. (2012), *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, pp. 333.

Gracia Guillén, D. (1990), “¿Qué es un Sistema Justo de Servicios de Salud? Principios Para La Asignación de Recursos Escasos”, *Bol Of Saint Panam*, 108 (5-6), pp. 585.

Hernández Guijarro, F. (2016), “La Justicia Tributaria en el Ordenamiento Plural”, *Revista Boliviana de Derecho*, 21, pp. 173.

López Espadafor, C.M. (2008) “La no Confiscatoriedad en la Imposición Sobre el Consumo”, *Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia*, pp. 31.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, JM., Casado Ollero, G. (2015), *Curso de Derecho Financiero Y Tributario*, Madrid, Tecnos, pp. 923.

Masbernát Muñoz, P. (2010), “El Principio De Capacidad Económica Como Principio Jurídico Material De La Tributación: Su Elaboración Doctrinal y Jurisprudencial En España”, *Ius et Praxis*, 1, pp. 332.

Pérez Royo, F. (2015), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas Thomson – Reuters, pp. 608.

Rodríguez Bereijo, A. (1994) “Los Límites Constitucionales del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *XV Jornadas de Estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. El Sistema Económico en la Constitución Española*. Vol II. Madrid, pp. 1348.

Soler Belda, R. (2015), *La Progresividad en las Reformas Tributarias*, Madrid, Dykinson, pp. 352.

Soler Roch, M. T. (1990), “Subjetividad Tributaria y Capacidad Económica de las Personas Integradas en Unidades Familiares”, *Revista española de Derecho Financiero*, 66, pp. 220.