

La capacidad económica de contribuir

Luis CORRAL GUERRERO

Catedrático de Escuela Universitaria de Derecho financiero y tributario
Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

El título del trabajo representa un concepto nuclear del *Derecho tributario* universal del mundo desarrollado. Después de una exposición sencilla de su *significado doctrinal*, se da cuenta no sólo de su elevación a la categoría de *principio constitucional*, sino también de algunas novedades también de interés constitucional. Se termina con la propuesta de añadir a su clásica dimensión *individual*, una evidente dimensión *colectiva*, que se sustenta en la correspondiente argumentación.

Palabras clave: Sistema impositivo. Riqueza. Renta y patrimonio. Principio constitucional. Prohibición de confiscación. Economía global. Libertad de movimiento de capitales. Aproximación de sistemas impositivos.

The economic capacity to contribute

ABSTRACT

The title of this article represents a core concept of the universal *tax law* in the first world countries. After a precise explanation of its *doctrinal meaning*, it is noted not only its category raising at a level as a *constitutional principle*, but also of certain constitutional matters novelties. This work ends with the proposal to add to its classical *individual* dimension, an obvious *collective* dimension that takes base upon its subsequent argumentation.

Keywords: Tax system. Richness. Income and Property. Constitutional principle. Forbidden of confiscation. Global economy. Goods movement freedom. Tax systems harmonization.

SUMARIO 1. La capacidad económica y el sistema impositivo. 2. El significado doctrinal de la capacidad económica. 3. El principio constitucional de la capacidad económica. 4. La dimensión colectiva de la capacidad económica.

1. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL SISTEMA IMPOSITIVO

La íntima relación existente entre las nociones de capacidad económica y de sistema impositivo, está sustentada por *dos* razones:

Una, porque se sabe bien que los impuestos se rigen por el conocido principio de la *capacidad económica*. Y otra, porque, cuando la difundida fórmula constitucional declara: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos ...», está diciendo que el *deber de contribuir* que tienen las personas, requiere que esté modulado «de acuerdo con su capacidad económica...», y que ese deber se cumpla «mediante un sis-

tema tributario...»¹. Lo que quiere decir, que la noción de capacidad económica pertenece al concepto del deber de contribuir.

Todo lo cual pone de relieve la estrecha *vinculación* entre la «capacidad económica» del contribuyente y el «sistema tributario», entendido aquí como sistema impositivo. En efecto, lo que hace que el mero conjunto de los impuestos se convierta en *sistema*, es la *capacidad económica* del contribuyente. Ésta es la que aporta la coherencia, el orden lógico, la racionalidad, al sistema impositivo.

2. EL SIGNIFICADO DOCTRINAL DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA

Para procurar conocer el significado doctrinal de la expresión *capacidad económica*, me ha resultado muy ilustrativo el pensamiento analógico de PÉREZ ROYO, sobre la relación existente entre la capacidad económica y el deber de contribuir, diciendo que es *semejante* a la relación entre la capacidad física y el deber de la defensa de la Patria, mediante la prestación personal obligatoria, no patrimonial, del servicio militar², recientemente suprimido.

En la bibliografía examinada he podido ver *tres* significados de la *capacidad económica*: como aptitud para contribuir; como aquella cualidad de la persona contribuyente, que resulta atribuida por la *riqueza*, sabiendo que ésta presenta *dos* formas: la renta y el patrimonio. Y dando un paso más en el razonamiento, se entiende la capacidad económica como aquella cualidad de la persona contribuyente, que es conferida por la *renta* principalmente, y también por el *patrimonio*, si bien éste último otorga esa cualidad solamente con carácter excepcional. Creo entender, que estos *tres* aspectos parciales son aprovechables, porque se complementan entre sí, según se desprende de la propia literatura, tanto de hacendistas como de juristas.

2. 1. COMO APTITUD PARA CONTRIBUIR

Posiblemente la expresión «capacidad económica» surgió por mimetismo de la terminología de la ciencia del Derecho relativa a la *capacidad*, que es la aptitud o idoneidad de la persona, tanto para ser titular de derechos y obligaciones, *capacidad jurídica*, como para ejercitarlos, *capacidad de obrar*. Cuyas ideas parecen trasladables a la capacidad económica de contribuir.

Quizá por esto, algunos entienden que la *capacidad económica* es la aptitud o idoneidad de la persona para contribuir. Así, CALVO ORTEGA escribe en el contexto de los principios tributarios: «*Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exi-*

¹ Cfr. art. 31, 1, inciso primero, CE.

² Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Ed. Civitas, Madrid, 2000, 10.ª ed., p. 35.

gencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública»³.

Cuya idea se halla en las expresiones sinónimas de *capacidad de contribuir* y de *capacidad contributiva*. Esta última responde a la terminología italiana, y se usaba también por la Ley General Tributaria de 1963 en alguna ocasión⁴. ALBIÑANA utiliza una expresión similar: *capacidad imponible*⁵, es decir, una capacidad susceptible de imposición, esto es, apta para contribuir. NAHARRO prefirió hablar de *capacidad de pago*⁶. Lo cierto es, que estas denominaciones resultan coherentes con el *deber de contribuir*.

2. 2. COMO CUALIDAD ATRIBUIDA POR LA RIQUEZA

Los hacendistas y los juristas han entendido desde hace tiempo, que la *capacidad económica* es una cualidad de la persona contribuyente, que resulta atribuida por la riqueza. Por lo que ésta constituye, no sólo la *condición* necesaria para que una persona esté sujeta al *deber de contribuir*, sino también la *medida* o cuantía de este deber.

2. 1. 1. FORMULACIÓN DOCTRINAL

Por ejemplo, PALAO ha escrito que «no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes»⁷. Y es que el impuesto debe de estar «de acuerdo» con la «capacidad económica», por «una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre»⁸, según ha razonado el Tribunal Constitucional. De tal modo que, un impuesto exigido sobre un hecho que no indicara *capacidad económica*, sería un impuesto nulo por inconstitucional.

También HERRERA MOLINA dice que el impuesto debe gravar la riqueza, pero «la riqueza obtenida efectivamente»⁹, porque la *capacidad económica* exige gravar los rendimientos reales, y no aquellos meramente ficticios o nominales. Igualmente habla DEL POZO de la «fuente del impuesto en relación a la riqueza de donde se de-

³ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero, I, Derecho tributario (Parte general)*, Ed. Civitas, Madrid, 2000, 4.ª ed., p. 83.

⁴ Por ejemplo, el art. 26, 1, c), inciso último, LGT 1963.

⁵ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, 1992, 2.ª ed., p. 171.

⁶ Vid. NAHARRO MORA, J.M.: *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)*, Imp. Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1952, 3.ª ed., nuevamente corregida, pp. 80-82.

⁷ Cfr. PALAO TABOADA, C.: *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en *Estudios Jurídicos-Homenaje al prof. Federico de Castro*, Ed. Tecnos, Madrid, 1976, vol. II, p. 423 s. Citado por HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 23.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional, 27/1981, citada por LASARTE ÁLVAREZ, J. (2000): *Tema 1. Los tributos. Poder tributario. Principios de justicia tributaria, ..., o.c.*, p. 12.

⁹ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal*, o.c., p. 118 s.

trae el importe del mismo»¹⁰. En esta dirección se han expresado también SAINZ DE BUJANDA, ALBIÑANA, FERREIRO y otros muchos¹¹.

Pero ¿cuál es el significado del término *riqueza*? Con independencia de que el *Diccionario de la Lengua Española* recoge la acepción de *riqueza imponible*, algunas obras suelen ofrecer la idea de *patrimonio*.

Así, por ejemplo, LOZANO IRUESTE define la riqueza como: «*Conjunto de bienes económicos útiles, escasos e intercambiables*»¹². Y en un *Diccionario económico de la empresa*, aparece la voz *riqueza* con el significado de: «*Valor en el mercado de los bienes económicos poseídos por un sujeto, que se suele medir por el valor actual de los bienes o servicios que pueden producir*»¹³.

Pero donde he encontrado un significado de *riqueza*, que parece comprender no sólo el patrimonio sino también la renta, es en el conocido *Diccionario de Hacienda* de CANGA ARGÜELLES, de 1834. Hace una larga explicación de la voz *riqueza*, y en el primer párrafo la resume diciendo: «*Es «la posesión de las cosas útiles»; es decir, «de los objetos capaces de cubrir nuestras necesidades». El trabajo, agente de la riqueza, aplicado á los objetos que nos presenta la naturaleza, produce un capital; el cual, por su escasez ó abundancia en proporción de las necesidades, crea los «valores», los cuales forman la «riqueza», que se compone de los valores que las diversas circunstancias dan á los capitales*»¹⁴.

2. 2. 2. LAS DOS FORMAS DE LA RIQUEZA: RENTA Y PATRIMONIO

Desde hace años nos ha parecido del mayor interés la posición doctrinal de NAHARRO, seguida por DEL POZO. Estos autores afirman que la *riqueza* presenta *dos* formas: la renta y el patrimonio. Por un lado, hace más de medio siglo NAHARRO enseñó que «*las dos formas esenciales de observar la riqueza de los sujetos*»¹⁵, son el *patrimonio* y la *renta*. Y por otro lado, DEL POZO tiene escrito que: «*La riqueza se manifiesta en dos formas distintas, el capital o patrimonio y la renta*»¹⁶. Seguidamente explican ambas nociones.

Cuando se contempla la riqueza desde un punto de vista *estático*, surge el concepto de *patrimonio*, entendido como la valoración en *un instante* del conjunto de bienes de una persona. Es *una* sólo valoración.

¹⁰ Cfr. DEL POZO LÓPEZ, J.: *Tema III. Teoría general del impuesto*, en la obra colectiva: *Teoría de la Hacienda Pública*, Ed. Escuela de Inspección Financiera y tributaria, Ministerio de Hacienda, 1982, p. 74.

¹¹ Vid. como una muestra, LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *La doble imposición interna*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 15-25.

¹² Cfr. LOZANO IRUESTE, J.M.: *Glosario de términos de Economía y Hacienda*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, p. 41.

¹³ Cfr. SUÁREZ SUÁREZ, A.S. y otros: *Diccionario económico de la empresa*, Ed. Pirámide, Madrid, 1977, p. 328.

¹⁴ Cfr. CANGA ARGÜELLES, J.: *Diccionario de Hacienda (con aplicación a España)*, tomo II, Imprenta de Don Marcelino Calero y Portocarrero, Madrid, 1834, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1968, p. 465.

¹⁵ Cfr. NAHARRO MORA, J.M. (1952): o.c., p. 86.

¹⁶ Cfr. DEL POZO LÓPEZ, J. (1982): o.c., p. 74.

En cambio, cuando se mira la riqueza desde un punto de vista *dinámico*, quiere decirse que se hace la valoración de ese patrimonio en *dos instantes*, constituidos por el comienzo y la terminación de un período de tiempo. Son *dos* valoraciones que, comparadas, producen *tres* resultados posibles: renta *positiva*, renta *negativa* y renta *cero*, según sea mayor, menor o igual la valoración *final* en relación con la *inicial*, respectivamente. Así surge el concepto de *renta*, salvo en el último supuesto que significa la inexistencia de ella.

Se ha dicho que el patrimonio es la riqueza como un *fondo* de bienes, y la renta es la riqueza como una *corriente* de bienes¹⁷. Esta distinción se corresponde con la existente entre *variables flujo* y *variables stock*. Las primeras son aquellas magnitudes económicas referidas a un *período* de tiempo, mientras que las segundas se refieren a un *momento*¹⁸.

Escribe NAHARRO que se puede comprender que patrimonio y renta «*no son, en verdad, cosas diversas y sí sólo dos maneras distintas de observar una misma cosa: la riqueza*»¹⁹. Es decir, se puede afirmar que ambas perspectivas pertenecen a un mismo fenómeno o realidad: la *riqueza*. Además nos consta que el patrimonio genera la renta, y la renta engendra, a su vez, el patrimonio.

Esta doble percepción de la riqueza como renta y patrimonio, llevó a ciertos autores como SISMONDI, a sostener que la fuente del impuesto debe ser la renta y no el capital. Sin embargo, la mayoría ha considerado que, si bien la fuente impositiva ha de ser la renta, no se debe excluir el patrimonio. Por lo que esta cuestión ha sido entendida por la doctrina de este modo: la *renta* debe ser la *regla general* como fuente del impuesto, y en cambio, el *patrimonio* debe ser la *excepción*.

2. 3. COMO CUALIDAD ATRIBUIDA POR LA RENTA PRINCIPALMENTE

En efecto, NAHARRO afirmó que la fuente del impuesto es «*la renta, y sólo de forma ocasional puede serlo el patrimonio*»²⁰. En el mismo sentido se manifiesta la obra colectiva del Seminario de Derecho financiero dirigida por SAINZ DE BUJANDA²¹. Asimismo DEL POZO mantiene que: «*La fuente del impuesto se encuentra principalmente en la renta, y excepcionalmente en el patrimonio*»²².

Leemos en TIPKE unas consideraciones recientes, en las que se advierte de un modo implícito el punto de vista de los autores citados. En efecto, por una parte, dice que «*la renta es la única fuente tributaria y el Ente público debe participar de dicha renta*»; [...] «*que los impuestos sólo pueden ser pagados con la renta*»; [...] y que «*el*

¹⁷ Cfr. NAHARRO MORA, J.M. (1952): o.c., p. 87.

¹⁸ Cfr. BUSTOS GISBERT, A.: *Lecciones de Hacienda Pública II (La financiación del Sector Público)*, Ed. Colex, Madrid, 1999, p. 50.

¹⁹ Cfr. NAHARRO MORA, J.M. (1952): o.c., p. 87.

²⁰ *Ibidem*, p. 88.

²¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. y miembros del Seminario de Derecho financiero: *Notas de Derecho financiero*, Ed. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1967, tomo I, vol. 2.º, p. 122.

²² Cfr. DEL POZO, J. (1982): o.c., p. 74.

principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe detrarse de modo permanente en concepto de impuesto»²³.

Y por otra parte, aunque todavía «es una opinión muy extendida que también el patrimonio constituye un indicador de capacidad económica y que, por tanto, puede ser gravado», TIPKE argumenta diciendo, que el «patrimonio (renta ahorrada) ya se ha gravado en el momento de su obtención mediante el Impuesto sobre la Renta». Por lo cual afirma que: «No existe ningún motivo para volver a gravar a aquellos que ahorran o invierten su renta en lugar de consumirla por completo»²⁴.

¿En qué se basa este modo de pensar? NAHARRO fundamenta su afirmación en dos argumentos.

2. 3. 1. GRAVAR EL PATRIMONIO, LLEVA A SU DESAPARICIÓN

El primer argumento que invoca es la necesidad de «mantener intacto el patrimonio», porque el hecho de que el impuesto rebase la renta «ha de conducir a una reducción patrimonial, y, a la larga, recayendo reiteradamente sobre un patrimonio que se empequeñece, producir la disolución de aquél»²⁵.

En consecuencia hay que decir que, salvo por motivos extraordinarios, el patrimonio es preciso dejarlo excluido de imposición en razón de exigencias naturales, que se han incorporado a normas constitucionales, con fundamento en los derechos de propiedad y a la herencia, que constituyen el contrapunto de la prohibición, también constitucional, de no confiscación. De no existir esa protección patrimonial, se llegaría a la descapitalización del sector privado. Así se deduce de nuestra Constitución. Por un lado, «se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia»²⁶, y por otro, se dice que el «sistema tributario justo, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»²⁷.

2. 3. 2. GRAVAR LA RENTA, LO PIDE LA PERIODICIDAD

El segundo argumento que esgrime NAHARRO es fácilmente comprensible. El impuesto suele ser una realidad *periódica* que se reitera en el tiempo, luego su fuente habitual ha de ser también periódica, cuya naturaleza posee la renta pero no el patrimonio.

Sin embargo, puede decirse que este argumento es válido solamente para los impuestos periódicos pero no para los instantáneos. Y se puede responder diciendo que los impuestos instantáneos, desde otra perspectiva más amplia y relativa que rebasa la del hecho imponible, también se encuentran sometidos a periodicidad. Porque los

²³ Cfr. TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 32, 34 y 35.

²⁴ Ibidem, pp. 40 y 41.

²⁵ Cfr. NAHARRO MORA, J.M. (1952): o.c., p. 88.

²⁶ Cfr. art. 33, 1, CE.

²⁷ Cfr. art. 31, 1, CE.

impuestos se preveen *anualmente* en los Presupuestos Generales del Estado, para cumplir la función de financiación de los gastos públicos, autorizados también *anualmente*. Con lo cual se convalida la argumentación.

3. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA

Este principio, como orientador del *deber de contribuir*, actúa como el principio básico y propio de los impuestos, porque es como el faro que los ilumina, como aquella cumbre desde la cual los domina y vincula. Goza de aceptación general, también en muchas Constituciones, siendo recogido expresamente en la española. Se incluye y explica la *fórmula constitucional* del Estado español, y nos detenemos en su carácter de *principio indeterminado pero determinable*. A seguido señalamos *dos* vías que pueden facilitar su determinación. Una *negativa*: la existencia de capacidades económicas no plenamente verdaderas; y otra *positiva*: la necesidad de poner límites a la imposición. Entre estos límites, exponemos *dos*: el llamado *principio del cincuenta por cien*, de raigambre alemana, y la conocida *prohibición de confiscación*.

Cierto es que este principio representa la culminación, el último desarrollo, de otros principios. Pero no siempre fue así. En efecto, primero existe el principio denominado de la *capitación*, según el cual «*todos los ciudadanos pagan el mismo importe en concepto de impuestos con independencia de que obtengan o no renta, y de la cuantía de su renta*». Y después aparece el principio del *beneficio* o de *equivalencia*, según el cual «*cada ciudadano debe entregar en concepto de impuestos parte de su renta como compensación de los gastos ocasionados al Estado (equivalencia de costes) o de las prestaciones percibidas del Estado (equivalencia de disfrute)*»²⁸.

El principio del *beneficio* ofrece la ventaja de que «*vincula los aspectos de gasto e impuesto del Presupuesto*», sin embargo, resulta «*de difícil aplicación*» y no entra en «*consideraciones de equidad y redistribución*»²⁹.

Se puede decir que el principio de *capacidad económica* goza de aceptación general. En efecto, enseña TIPKE que: «*Hoy se reconoce amplia y universalmente que el principio de capacidad económica es el principio fundamental adecuado a la realidad aplicable a todos los impuestos con fines fiscales, si bien no a los impuestos de ordenamiento, como el impuesto sobre el tabaco, el impuesto sobre el alcohol o el impuesto sobre los perros*»³⁰.

No obstante en algunas Constituciones no se le menciona expresamente, como es el caso de Alemania. Pero en otras aparece recogido. «*Así sucede con las de Italia, España, Grecia, Liechtenstein, diversos cantones suizos, Croacia, Hungría, la Federación Rusa, Turquía, Brasil, Argelia, Marruecos, Mauritania*»³¹. Veamos nuestra Constitución.

²⁸ Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., p. 33.

²⁹ Cfr. FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: *Tema 17. Imposición sobre la Renta de las Personas Físicas (I)*, en la obra colectiva coordinada por LAGARES CALVO, M.J.: *Manual de Hacienda Pública*, tomo II, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1995, p. 651.

³⁰ Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., p. 33.

³¹ *Ibidem*, p. 34.

3. 1. LA FÓRMULA CONSTITUCIONAL

La conocida *fórmula constitucional* dice así: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»³².

Tan decisiva es la inclusión del principio de capacidad económica en la Constitución, que a todos los impuestos vincula, erigiéndose de este modo en un signo de la unidad del Derecho tributario. Lo explica TIPKE con estas palabras: «*En las Constituciones de los países que exigen «expressis verbis» el sometimiento de los impuestos al principio de capacidad económica, es evidente que tal principio vincula a todos los impuestos convirtiéndose así en el fundamento de la «unidad del ordenamiento tributario»*»³³.

Salvando la diferente concepción legal del *tributo* y del *impuesto*, la expresión constitucional «sistema tributario» viene a significar *sistema impositivo*, para mejor entendernos, según se ha dicho, porque el área de ésta última dicción ocupa casi totalmente el ámbito de aquélla. Por ejemplo, FERREIRO considera que el conjunto de impuestos compone la pieza fundamental del sistema de tributos, «*hasta tal punto que muchas veces la alusión al sistema tributario se usa y se entiende referida únicamente al sistema impositivo*»³⁴.

La nueva *Ley General Tributaria* de 2003 establece, dentro de las «Disposiciones generales del ordenamiento tributario», que: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]»³⁵. Se ha señalado que esta fórmula legal no añade nada a la fórmula constitucional anterior, por lo que supone una duplicación normativa³⁶.

Por eso resulta comprensible, que el *Título II* de la *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* tenga el siguiente epígrafe: «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen». Y que, por tanto, disponga seguidamente que: «La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica»³⁷. Cuyo texto legal confirma el ligamen existente entre la «capacidad económica» y la «renta», anteriormente referido.

3. 2. PRINCIPIO INDETERMINADO PERO DETERMINABLE

Como suele suceder a muchos principios generales, «*el principio de capacidad económica tiene carácter indeterminado, pero no es indeterminable*», nos dice TIP-

³² Cfr. art. 31, 1, CE.

³³ Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., p. 49.

³⁴ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, Vol. II, *Derecho tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, 21.ª ed., p. 8.

³⁵ Cfr. art. 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1, inciso primero, LGT 2003.

³⁶ Cfr. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, p. 35.

³⁷ Cfr. art. 15, 1, LIRPF.

KE³⁸. Pero ¿cómo se hace determinable? ¿cómo se camina en busca de ese objetivo? Se pueden distinguir *dos* vías que conducen a la determinación: el señalamiento de capacidades económicas inauténticas, y la necesidad de poner límites a la imposición.

3. 2. 1. LAS CAPACIDADES ECONÓMICAS INAUTÉNTICAS

TIPKE ha sabido resumir unos supuestos de capacidades económicas no plenamente verdaderas, que pueden ayudar a que el principio pierda dosis de indeterminación. Son los siguientes:

- a) *«El impuesto de capitación o los impuestos basados en el principio del beneficio no son compatibles con el principio de capacidad económica».*
- b) *«En la medida en que sea practicable en un procedimiento de masas debe tenerse en cuenta la capacidad económica individual, no la capacidad económica media de los grupos sociales».*
- c) *«No debe gravarse la capacidad económica aparente derivada de la inflación».*
- d) *«En principio, es determinante la capacidad económica actual, no una capacidad económica potencial («earning capacity») basada en posibles rendimientos del trabajo o ganancias patrimoniales».*
- e) *Se excluye «una tributación mínima que no se basa en la auténtica capacidad económica».*
- f) *«Tampoco es compatible con el principio de capacidad económica el derecho a optar entre diversas consecuencias jurídicas»³⁹.*

3. 2. 2. LOS LÍMITES A LA IMPOSICIÓN

Sabemos por la historia del Derecho financiero y tributario, que una de las funciones originarias de los Parlamentos fue la defensa de los ciudadanos ante las imposiciones excesivas del poder. Sin embargo, señala TIPKE que: *«Hoy suele lamentarse o criticarse que los Parlamentos ya no defienden el ideal de un Estado parco en sus gastos; más bien se han convertido en el motor de crecientes prestaciones públicas y —por tanto— de mayores impuestos. El endeudamiento no puede crecer sin límites».* Lo cual se debe, como es bien conocido, a las promesas electorales de los partidos políticos, que incrementan el gasto público y, en consecuencia, los impuestos. En efecto, muchos políticos, mantienen *«a costa del contribuyente a los muchos ciudadanos que disfrutaban gratis de los gastos sociales y pueden decidir las elecciones».*

Por eso sigue afirmando este autor que: *«Ante esta situación parece razonable interpretar o completar la Constitución fijando límites a la imposición derivados de los derechos de la libertad, puesto que en un Estado de Derecho las libertades son un*

³⁸ Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., p. 35.

³⁹ Ibidem, p. 35 s.

componente más de la Justicia»⁴⁰. Se habla, entonces, de *dos* límites: del principio de imposición del cincuenta por cien, y de la prohibición de confiscación.

Respecto del *primer* límite, es bien conocida la declaración del Tribunal Constitucional alemán, que ha fijado, como orientación al legislador, un límite del 50 por 100 para la imposición sobre el patrimonio y la renta de las personas físicas⁴¹. Por eso entiende FRIAUF que la zona constitucionalmente dudosa comienza allí donde la *carga tributaria* total alcanza el *cincuenta por cien* de la renta percibida.

No obstante, TIPKE advierte que «*el cálculo de la carga tributaria total es impracticable*», porque el sistema impositivo es un conglomerado de impuestos directos, indirectos, personales, reales, fiscales, extrafiscales ... El resultado es que, al profundizar en los detalles, pierde atractivo la propuesta de este principio. En efecto: «*Sería muy difícil formular en la Constitución un principio del gravamen al 50 por 100 que ofreciese suficiente concreción y seguridad jurídica*».

Termina TIPKE su exposición diciendo: «*En cualquier caso, los economistas liberales Friedrich A. von HAYEK, James M. BUCHANAN, y Milton FRIDMANN, todos premios nóbeles, se alegrarían o se habrían alegrado ante el planteamiento de Paul KIRCHHOF sobre el principio de tributación al 50 por 100 como límite máximo de la carga fiscal*»⁴². Del *segundo* límite nos ocupamos seguidamente.

3. 3. 3. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCACIÓN

Como se sabe, la Constitución contiene el *deber de contribuir* de acuerdo con la capacidad económica, «mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»⁴³. Se advierte, pues, que esta prohibición es el contrapunto del principio de progresividad. Explica CALVO ORTEGA que esa prohibición da la impresión de ser un equilibrio con la progresividad: «*Progresividad sí, confiscatoriedad no*»⁴⁴.

Pero lo cierto es que la prohibición de que el tributo sea «confiscatorio», *completa* la idea de la capacidad económica de contribuir, en el sentido de que ayuda a perfilar su alcance, basándose en *tres* razones principales:

A) El tributo ha de respetar mediante exención o deducción, el *mínimo de existencia* constituido por las circunstancias personales y familiares del obligado a contribuir.

B) El tributo no ha de pagarse con el patrimonio, en razón del reconocimiento constitucional del «derecho a la propiedad privada y a la herencia»⁴⁵. Que se com-

⁴⁰ Ibidem, p. 57 s.

⁴¹ Dos sentencias del Tribunal Constitucional alemán, de 22 de junio de 1995. Citadas por CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho financiero y tributario (parte general)*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 113.

⁴² Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., pp. 61, 68 y 73.

⁴³ Cfr. art. 31, 1, CE.

⁴⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R.(2000): o.c., p. 93.

⁴⁵ Cfr. art. 33, 1, CE.

plementa con otro precepto constitucional, referido implícitamente a la expropiación forzosa, que dice así: «Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las leyes»⁴⁶.

C) La jurisprudencia constitucional dice, que «la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir»⁴⁷. Se puede apreciar la admisión de la doctrina hacendista, en la utilización de la expresión *riqueza imponible*.

Para terminar este punto, merece ser mostrado el resumen que hace TIPKE de la doctrina, que admite la existencia de confiscación en los siguientes supuestos:

- a) «Si la tributación colapsa una empresa o hace que deje de ser rentable».
- b) «Si la tributación absorbe todos los rendimientos del patrimonio».
- c) «Cuando el impuesto ha de pagarse con la substancia del patrimonio».
- d) «Cuando el impuesto priva al ciudadano de los medios necesarios para la vida».
- e) «Cuando el Impuesto sobre Sucesiones deja vacío de contenido el derecho a la herencia»⁴⁸.

4. LA DIMENSIÓN COLECTIVA DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA

En la exposición precedente sobre la capacidad económica, no sólo en su *significación doctrinal* sino también en su formulación como *principio constitucional*, aparece estudiada esa capacidad desde la perspectiva del *deber de contribuir* que incumbe a la persona contribuyente, precisamente porque en ésta concurre la cualidad llamada capacidad económica. Este aspecto puede denominarse, la dimensión *individual* de la capacidad económica.

En cambio, junto a esta dimensión *individual*, parece advertirse una dimensión *colectiva* de la capacidad económica, cuando es contemplada, no desde el deber de contribuir de la persona contribuyente, sino desde el *Estado*. El cual es autor de un *sistema impositivo* como fruto de una política, que suele basarse en *dos* proposiciones. Una proposición *positiva*: la capacidad económica es la determinante del sistema impositivo. Y una proposición *normativa*: la justicia *debe de estar* en el sistema impositivo, orientándose para su realización, precisamente, por la capacidad económica.

Por lo que se refiere a la proposición *positiva*, es decir, que *la economía es la base del sistema impositivo*, se muestra el resumen de un estudio sobre: *Los factores económicos de los sistemas impositivos en el siglo XX*. Entre esos factores determinan-

⁴⁶ Cfr. art. 33, 3, CE.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, citada por LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Tema 1. Los tributos. Poder tributario. Principios de justicia tributaria*, en la obra colectiva coordinada por SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *Manual de Derecho tributario*, Ed. Comares, Granada, 2000, p. 17.

⁴⁸ Cfr. TIPKE, Klaus (2002): o.c., p. 60.

tes destacan *cuatro*: el crecimiento de la producción, el crecimiento del sector público, la economía global y la libertad de movimiento de capitales. Se finaliza con un importante fenómeno actual: la rápida *aproximación entre los sistemas impositivos* de los Estados pertenecientes a la OCDE, cuyo hecho es una consecuencia del anterior factor llamado la economía global o también, la globalización económica.

Hasta aquí hemos visto que, tanto la Constitución como las leyes antes citadas, utilizan la expresión «capacidad económica» en *singular*. La cual, aunque tenga un sentido générico o abstracto como una abreviación intelectual de la múltiple realidad prevista, se refiere a cada persona contribuyente. Así se desprende de la fórmula constitucional mencionada cuando dice: «Todos contribuirán [...] de acuerdo con su capacidad económica ...»⁴⁹. Así se deduce también de la fórmula de la *Ley General Tributaria* de 2003: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]»⁵⁰. Del mismo modo se deriva de la *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*: «[...] la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica»⁵¹.

4. 1. FORMULACIÓN

Por tanto, la dimensión *colectiva* de la capacidad económica aparece cuando se contempla ésta desde el *Estado*, no desde las personas contribuyentes. En efecto, cuando se habla de los *Estados* que tienen diferente capacidad económica, tomando por ejemplo, la renta por habitante y día, o las fases del ciclo económico, es que se está observando la dimensión *colectiva* de la capacidad económica.

Porque resulta evidente, que no es lo mismo una capacidad económica de un Estado, que manifiesta una renta de 60 dólares y otra de 10 dólares, ambas por habitante y día. Y tampoco es igual la capacidad económica de un Estado situado en la fase de prosperidad, que en la fase depresiva del ciclo económico⁵². Porque, en resumen, todo sistema impositivo responde a un determinado contexto social y económico.

Lo cual no obsta a la existencia de una dimensión *colectiva* de la capacidad económica, no sólo desde la perspectiva económica, sino también de la justicia del sistema impositivo. A este aspecto se refiere la fórmula constitucional, no solamente a «un sistema tributario justo», sino también a la conocida *vinculación* entre las expresiones «capacidad económica» y «sistema tributario», según se ha visto. A este respecto se ha escrito, que esa fórmula «*ordena que los tributos «constituyan un sistema»*»⁵³, lo que confirma la visión *colectiva* de la capacidad económica.

Por ejemplo, MEHL escribió hace años, que la *justicia impositiva* debe ser apreciada «*en relación con la totalidad del sistema y no en función de un impuesto deter-*

⁴⁹ Cfr. art. 31, 1, inciso primero, CE.

⁵⁰ Cfr. art. 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1, inciso primero, LGT 2003.

⁵¹ Cfr. art. 15, 1, LIRPF.

⁵² Vid. CORRAL GUERRERO, L.: *Introducción al Derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 1993, p. 122.

⁵³ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal*, o.c., p. 141.

minado»⁵⁴. Y HERRERA MOLINA explica, que la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana, hablan de la *justicia del sistema*, que es una necesidad de *coherencia lógica*, fundada en el principio de igualdad⁵⁵. Precizando seguidamente que la *justicia del sistema* se manifiesta en un «triple sentido de «coherencia interna» entre los elementos del tributo, «coherencia externa» entre los diversos impuestos que integran el sistema fiscal y «coherencia financiera» entre el sistema de ingresos y gastos»⁵⁶.

4. 2. LA ECONOMÍA ES LA BASE DEL SISTEMA IMPOSITIVO

La afirmación que contiene este epígrafe, es decir, que la economía es el sustrato del sistema de impuestos, puede explicar la reiterada *vinculación* entre las expresiones «capacidad económica» y «sistema tributario». Cabe pensar entonces, en la dimensión *colectiva* de la capacidad económica con fundamento constitucional.

A) ALBIÑANA lleva mucho tiempo poniendo de relieve la íntima relación entre la *economía* y el *sistema impositivo*. Lo explica con estas palabras: «*todo sistema de impuestos tiene importantes y decisivas conexiones con las operaciones y las actividades de naturaleza económica, en cuanto éstas son el vehículo de las capacidades económicas o imponibles*». Refiriéndose al esquema que ofrece de éstas, afirma que representa «*la anatomía económica sobre la que tiene su natural asiento el sistema impositivo*».

A la vista de lo cual formula la siguiente conclusión: «*Ésta correlación entre las situaciones y las corrientes económicas, de un lado, y los impuestos, de otro, viene a revalidar que la infraestructura de cualquier “sistema” impositivo es fundamentalmente económica*»⁵⁷. El mismo sentido se advierte en DEL POZO, quien nos dice, que las capacidades económicas susceptibles de imposición sirven «*para estructurar los diversos impuestos establecidos en cada país*»⁵⁸. Nótese que ambos autores hablan, no de la *capacidad económica* sino de las *capacidades económicas*, en plural.

B) Efectivamente, así resulta patente en la realidad que se observa: los sistemas impositivos dependen de la situación económica concreta, en un lugar y tiempo determinados. Porque en verdad, las coyunturas, nacionales e internacionales, son las que promueven las reformas impositivas procedentes. Por *ejemplo*, la potestad normativa otorgada a las *Comunidades Autónomas* por el Estado, que es una manifestación de la llamada *corresponsabilidad fiscal*, las faculta para adaptarse a la situación económica.

Otro *ejemplo* está constituido por el impuesto comunitario europeo, conocido con el nombre de *cuarto recurso*, que grava el Producto Nacional Bruto, PNB, de los Estados miembros, y que está destinado a convertirse en el ingreso más im-

⁵⁴ Cfr. MEHL, L.: *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1964, p. 320.

⁵⁵ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M. (1998): *Capacidad económica y sistema...*, o.c., p. 139.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 141 s.

⁵⁷ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1992): *Sistema tributario...*, o.c., p. 171.

⁵⁸ Cfr. DEL POZO LÓPEZ, J. (1982): *Tema III. Teoría general del impuesto...*, o.c., p. 75.

portante de la Unión Europea. Se trata, por tanto, de un impuesto sobre la renta que grava, no la de los ciudadanos y empresas, sino la renta de los Estados pertenecientes a la Unión. Con lo que cabe pensar, que prueba la dimensión *colectiva* de la «capacidad económica», como principio regulador de los impuestos comunitarios europeos.

4. 3. LOS FACTORES ECONÓMICOS DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS EN EL SIGLO XX

Teniendo en cuenta un estudio de LAGARES, nos referimos aquí a unas realidades económicas del siglo XX, que han influido de un modo patente en la estructura de los sistemas impositivos, y por ello, ofrecen razones de la dimensión *colectiva* de la capacidad económica. Baste decir, que la población española pasó de los *dieciocho millones* de habitantes aproximadamente, en los principios del siglo XX, a los *cuarenta millones* aproximadamente, que tenía en su final.

Se puede decir, que los factores económicos que han tenido la mayor influencia en los sistemas impositivos del siglo XX, han sido *cuatro*: el crecimiento de la producción, el crecimiento del sector público, la economía global, y la libertad de movimiento de capitales.

4. 3. 1. EL CRECIMIENTO DE LA RENTA

La renta española de principios del siglo XX era de, aproximadamente, *270.000 pesetas* actualizadas, anuales y por habitante. Mientras que en la terminación del siglo llegaba a *2.500.000 pesetas* aproximadamente, también anuales y por habitante. Lo que quiere decir que la renta se multiplicó en el siglo XX por *más de nueve*.

La consecuencia principal para el sistema impositivo, que ocasiona un cambio tan acentuado en los niveles de vida, la destaca LAGARES diciendo: «*mayores niveles de bienestar representan mayores posibilidades de extender la tributación efectiva a zonas más amplias de la población, pues más serán los habitantes que superen los límites de la pobreza*»⁵⁹. Se dice por algunos, que hoy se estima preferible la lucha contra la pobreza, a la consecución rápida de una sociedad igualitaria.

4. 3. 2. EL CRECIMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO

El sector público español de comienzos del siglo XX representaba un *8,6 por cien del Producto Interior Bruto*, mientras que en 1999 se situaba en las proximidades del

⁵⁹ Cfr. LAGARES, M.: *Reformas pendientes en el sistema fiscal español*, en la Revista *Papeles de Economía Española*, n.º 87, 2001, p. 71.

42 por cien del Producto Interior Bruto. Si bien, en el año 1993 alcanzó el 49,8 por cien de esa magnitud macroeconómica.

Estos datos explican por sí solos los cambios en la estructura del sistema impositivo español, sobre todo a partir del comienzo del último cuarto del pasado siglo.

4. 3. 3. LA ECONOMÍA GLOBAL

Se lee en el trabajo de LAGARES que el fenómeno de la economía global, también llamado de *globalización económica*, merece una mayor atención que los dos anteriores porque, posiblemente, sea el «*que esté produciendo los cambios más sustanciales en los sistemas tributarios durante los últimos años y el que condicione de forma más directa las reformas impositivas en estos tiempos*»⁶⁰. Se manifiesta a partir de los años ochenta.

Pero ¿a qué se llama *economía global*? Parece que con esta expresión se da nombre a una concreta actividad de las empresas multinacionales, también llamadas transnacionales, que consiste en dividir las distintas fases de su proceso productivo, para localizar cada fase en los diferentes Estados, con la finalidad de alcanzar en cada uno el mayor beneficio posible, respecto de la oferta mundial.

Pero nos debemos preguntar: ¿en qué consisten esos beneficios? Nos responde LAGARES diciendo, que consisten en «*aprovechar las ventajas que ofrecen tanto las diferencias de costes en los “inputs”, incluidos los fiscales, como la desregulación de determinadas actividades, la reducción de barreras arancelarias, la mayor libertad de movimiento de capitales y la interconexión entre los mercados*»⁶¹. Se dice, por ejemplo, que en los mercados mundiales intensamente interconectados, el arbitraje lleva a la aproximación de los precios en un tiempo muy breve.

Las economías de algunas empresas multinacionales son equiparables o superan, según los casos, a las de países en desarrollo como Chile, Pakistán o Nigeria, según un informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo, publicado en Ginebra en 2002.

CAAMAÑO y CALDERÓN han escrito sobre la influencia de la *globalización económica* en el Derecho tributario. La cual estiman de tal intensidad, que no solamente afecta al poder tributario de los Estados, sino que también revoluciona la disciplina hasta el punto de hablar de *un nuevo Derecho tributario*, en el sentido de más internacionalizado⁶².

Nos detenemos ahora un poco en la libertad de movimiento de capitales, por su gran influencia en la estructura de los sistemas impositivos.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ibidem, p. 72.

⁶² Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?*, en *Cívitas Revista española de Derecho financiero*, n.º 114, abril-junio, 2002, pp. 245-285.

4. 3. 4. LA LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES

Hemos visto que la libertad de movimiento de capitales, es una de las causas que favorece la *economía global*. Pero procede preguntarse: ¿cómo influye en los sistemas impositivos? Se puede decir, que las consecuencias impositivas se encuentran resumidas en *dos* cuestiones: la soberanía fiscal y la deslocalización por fiscalidad favorable.

a) Respecto de la soberanía fiscal, surge el problema de su distribución entre Estados. La solución tradicional se halla en los Tratados internacionales, sobre todo, en los suscritos para evitar la *doble imposición internacional*. También surge el problema de los *precios de transferencia*, cuya solución debe caminar también por la vía convencional entre los Estados. Porque resulta patente, que la referencia legal a los precios de mercado constituye un indicador utópico. Lo cual se debe a *dos* características de los productos intermedios: su singularidad, y la dificultad en la determinación de sus costes de elaboración. Lo que lleva a la inexistencia de un precio de mercado, porque unos no son equiparables a otros.

b) La deslocalización por fiscalidad favorable se produce a causa de la libre circulación de capitales, y de las diferencias existentes en la imposición sobre las *rentas del capital*. Los Estados habrán de considerar entonces, *dos* opciones: Una, los ingresos que obtienen de los impuestos sobre las rentas del capital, con una imposición más *alta*, respecto de la existente en otros Estados de su entorno. Y otra opción, las ventajas que consiguen con una imposición más *baja*, respecto de la existente en los Estados competitivos, pero obteniendo así la localización de sus capitales.

Parece que los Estados que se decidan por la imposición más *alta*, «*tendrán grandes dificultades para alcanzar un crecimiento sostenido de su producción o para mantener altas tasas de empleo, pues las empresas tratarán de elegir, en igualdad de las restantes condiciones, aquella ubicación que fiscalmente les resulte más beneficiosas*»⁶³.

Algunos estudios de esta hora proponen, como solución a este dilema, una cooperación internacional que se encamine a la igualación total de la imposición sobre las rentas del capital. Pero a esta propuesta se le señalan *tres inconvenientes*:

1.º Que esa igualación fiscal constituye un objetivo inalcanzable, una utopía.

2.º Como indica LAGARES: «*la igualación total de cargas impositivas supondría la inexistencia de competencia fiscal, lo cual resultaría poco eficiente*»⁶⁴. Pero ¿por qué sería poco eficiente? Lo explica diciendo que, entonces, se tendería a eliminar la exigencia en el terreno presupuestario, disminuyendo el esfuerzo en la contención de los gastos públicos de cada Estado.

3.º Que al tener el capital una gran movilidad, a diferencia de la escasa que posee el trabajo, se produce una desigualdad en la imposición de las rentas procedentes de ambos factores productivos, en perjuicio de las rentas del trabajo, lo cual, como es sabido, lesiona la equidad fiscal.

⁶³ Cfr. LAGARES, M. (2001): o.c., pp. 72 y 73.

4. 4. LA APROXIMACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS DE LA OCDE

Se entiende que una de las *consecuencias* del factor anterior, denominado *economía global*, es la aproximación experimentada «*por las estructuras impositivas de la mayoría de los países*», ha escrito LAGARES⁶⁵. En efecto, en la actualidad se advierte por los analistas, una acelerada convergencia entre los sistemas impositivos de los Estados pertenecientes a la OCDE.

Concreta este autor que: «*Los sistemas tributarios de los países más avanzados han entrado en las últimas décadas, sin necesidad de acuerdos de armonización y casi sin proponérselo abiertamente los gobiernos, en un proceso de clara homogeneización y convergencia. Ese proceso va reduciendo cada día las diferencias fiscales entre países, no sólo en el ámbito de las grandes líneas de estructuración de los sistemas fiscales, sino, incluso, en el ámbito interno de las propias figuras impositivas*».

Este fenómeno de convergencia también se observa entre el Estado español y los Estados miembros de la Unión Europea. Lo pone de relieve LAGARES al decir que: «*en los treinta años que transcurren entre 1965 y 1995 se ha producido también una fuerte aproximación del sistema tributario español al modelo que se deduce de los valores medios de los quince países que integran la Unión Europea. Esa aproximación es la mejor prueba de que la armonización fiscal está funcionando, de hecho más que de derecho, en los sistemas fiscales europeos*»⁶⁶.

Precisamente las reformas de los sistemas impositivos, pretendidas por algunos Estados de la OCDE, y por los Estados Unidos de América, que también pertenece a la OCDE, se están aproximando en estos tiempos, en una dirección concreta: la reducción de la cuantía de los impuestos. Debido al convencimiento de la eficacia que supone la disminución del tamaño del sector público, así como la potenciación de la economía de mercado.

⁶⁴ Ibidem, p. 74.

⁶⁵ Ibidem, p. 76.

⁶⁶ Ibidem, p. 78.