

## La discriminación por indiferenciación y su incidencia en el ámbito tributario

**María Teresa Mata Sierra**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León. [mtmats@unileon.es](mailto:mtmats@unileon.es)

Recibido  
5 enero 2021

Aceptado  
15 febrero 2021

### **PALABRAS CLAVE**

Principio constitucional de igualdad; Igualdad tributaria; Discriminación por indiferenciación; Jurisprudencia constitucional.

### **KEYWORDS**

Constitutional principle of equality; Tax equality; Discrimination due to undifferentiation; Constitutional jurisprudence.

### **Resumen**

Para alcanzar un sistema de justicia redistributiva lo suficientemente igualitario, tal y como impone el artículo 31.1 de la Constitución de 1978, en relación con el artículo 14 de la misma norma impone además de tratar igual a los iguales, tratar desigual a quienes están en posiciones distintas. Para ello el Tribunal Constitucional debe completar el contenido que da al control del cumplimiento del principio de igualdad, ampliando la interpretación que tradicionalmente ha venido haciendo del mismo para acoger no solo el trato igual a lo igual sino adentrarse también en las discriminaciones por indiferenciación en particular, en lo que afecta al ámbito tributario.

### **Discrimination by indifferenciation and its impact in the field of taxation**

### **Abstract**

In order to achieve a sufficiently egalitarian redistributive justice system, as imposed by article 31.1 of the 1978 Constitution, in relation to article 14 of the same norm it imposes in addition to treating equals equally, treating unequally those who are in positions. For this, the Constitutional Court must complete the content that it gives to the control of compliance with the principle of equality, broadening the interpretation that it has traditionally been making of it to accept not only equal treatment but also enter into discrimination due to undifferentiation in particular, as it affects the tax field.

---

I. Introducción – II. La doctrina constitucional respecto a la distinción de supuestos desiguales – III. Discriminación por indiferenciación en el ámbito tributario – IV. Reflexión final – Bibliografía

---

## **I. INTRODUCCIÓN**

Desde un punto de vista estricto, el principio constitucional de igualdad que se regula en el artículo 14 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) obliga solamente a tratar

igualmente lo igual<sup>1</sup>; no obstante, trascendiendo esta interpretación concisa, el objetivo constitucional de conseguir la verdadera igualdad en los términos en los que viene enunciada en el artículo 9.2 de la CE que demanda de los poderes públicos que promuevan la consecución de la igualdad real y efectiva<sup>2</sup>, exige, necesariamente, tratar desigual lo que es diferente, dando contenido a un concepto de igualdad antidiscriminatorio<sup>3</sup>.

Abundando en esta idea, RUBIO LLORENTE ha insistido en que el propio legislador diferencie lo desigual estableciendo “*una adecuada proporcionalidad entre las diferencias que la norma reconoce y las consecuencias jurídicas que a ellas han de anudarse*”<sup>4</sup> en el reconocimiento de que “*la falta de diferenciación en los efectos jurídicos ante dos situaciones suficientemente desiguales es una forma de trasgresión del principio de igualdad*”<sup>5</sup>. En definitiva, de lo que estamos hablando aquí es de la necesidad de que las situaciones o actividades sustancialmente diversas se traten de forma distinta por el legislador, en lo que acertadamente ha definido Calvo Ortega como, más que el principio de igualdad, “*una desigualdad justa*”.

Concluyendo este primer acercamiento a la cuestión cabe decir que para alcanzar un sistema de justicia redistributiva lo suficientemente igualitario<sup>6</sup>, además de tratar igual a los iguales, resulta indispensable tratar desigual a los desigualmente situados, en cuanto que la verdadera igualdad no cabe entenderla sin la existencia de diferencias. El principio de igualdad se comporta como una suerte de control, un criterio que mide el grado de desigualdad jurídicamente admisible. En otras palabras, igualdad es razonabilidad de la diferencia jurídica de trato<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> “*Y no tanto a tratar igualmente lo igual como desigualmente lo desigual*” (Cfr. RUIZ MIGUEL, A.: “Concepto y concepciones de la igualdad”, *Horizontes de la Filosofía del Derecho. Homenaje a Luis García San Miguel*, Tomo I, Servicio de publicaciones de la Universidad de Alcalá, 2002, pág. 691). Sobre la igualdad jurídica puede verse también JIMÉNEZ CAMPO, J.: “La igualdad jurídica como límite frente al legislador”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, 1983, págs. 71 y ss.

<sup>2</sup> Así el artículo 9.2 de la Constitución establece, de forma literal, que “*corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*”.

<sup>3</sup> En tal sentido puede verse REY MARTÍNEZ, F.: “Igualdad y prohibición de discriminación: de 1978 a 2018”, *UNED. Revista de Derecho Político*, núm. 100, septiembre-diciembre 2017, págs. 125 y ss.

<sup>4</sup> Vid. RUBIO LLORENTE, F.: “Igualdad en la aplicación de la ley”, *El principio de igualdad*, Ed. Dickinson, 2000, pág. 48.

<sup>5</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, *Discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Madrid, 2006, pág. 161, nota 178.

<sup>6</sup> Decía ARISTÓTELES que “*parece que la justicia consiste en la igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales*” (*Política*, Libro II, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1985, 1280).

<sup>7</sup> REY MARTÍNEZ, F.: “Igualdad y prohibición de discriminación: de 1978 a 2018”, cit., pág. 129.

En esta línea, pretendemos con las consideraciones que siguen, allanar el camino para que el Tribunal Constitucional complemente el contenido que da al principio de igualdad, ampliando la interpretación que tradicionalmente viene haciendo del mismo para acoger no solo el trato igual a lo igual sino también el trato desigual a lo desigual, en particular, en lo que afecta al ámbito tributario.

## II. LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL RESPECTO A LA DISTINCIÓN DE SUPUESTOS DESIGUALES

Viene siendo doctrina constante del Tribunal Constitucional considerar que la igualdad, consagrada en el artículo 14 de la CE, enuncia un derecho de igualdad jurídica como ausencia de discriminaciones injustificadas que deben estar prohibidas en las normas jurídicas. A tal respecto, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1986, de 21 de enero<sup>8</sup> sostuvo que, en conexión directa con aquel valor superior y central que reconoce el artículo 1.1 de la CE, el artículo 14 *“establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato”*<sup>9</sup>.

Sin embargo, nuestro mas alto Tribunal también ha manifestado claramente en numerosos pronunciamientos que el precepto constitucional mencionado no ampara ni la falta de distinción entre supuestos desiguales –esto es, no ampara el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato<sup>10</sup>– ni consagra un derecho a la desigualdad de trato<sup>11</sup>; tampoco sirve para justificar la falta de distinción entre supuestos desiguales<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Puede verse en la base de datos de jurisprudencia del propio Tribunal en concreto ECLI:ES:TC:1986:8, <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/571>

<sup>9</sup> En la misma línea en la Sentencia 7/1982, de 26 de febrero de 1982 señala que *“el referido principio de igualdad, como ha sido dicho por este Tribunal (...), vincula a todos los poderes públicos porque así lo afirma taxativamente el artículo 53 núm. 1 de la Constitución, en relación a los derechos y libertades contenidos en el capítulo II de su título I que comprende el artículo 14. En efecto, el referido artículo 14 de la Constitución es el relativo al derecho de igualdad jurídica que prohíbe la discriminación o, dicho de otro modo, que la desigualdad de tratamiento legal sea injustificada por no ser razonable (...) pues no se puede tratar desigualmente supuestos de hecho que tienen un contenido semejante y poseen un marco jurídico equiparable”* en ECLI:ES:TC:1982:7, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/49>

<sup>10</sup> Entre otras pueden verse las Sentencia del Tribunal Constitucional 52/1987, de 7 de mayo de 1987, ECLI:ES:TC:1987:52, en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/784> STC 136/1987 de 22 de julio de 1987, ECLI:ES:TC:1987:136 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/868> y STC 48/1989 de 21 de febrero de 1989. ECLI:ES:TC:1989:48, en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1254>, entre otras.

<sup>11</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1995, de 6 de julio de 1995, ECLI:ES:TC:1995:114 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2968>

<sup>12</sup> Para RUIZ MIGUEL la asimetría entre el trato de lo igual y lo desigual se ve perfectamente reflejada al aplicar de forma positiva, activa o directa el principio de igualdad. De tal forma, mientras que una impugnación ante un Tribunal por vulnerar dicho principio puede ser admitida o rechazada, la impugnación de una norma que da un trato igual a lo que debería tratarse de forma

Por lo tanto, si bien no parece plantear problemas, cumplidos ciertos requisitos<sup>13</sup>, aceptar que una regulación pueda resultar discriminatoria por establecer una determinada diferencia de régimen para algunos sujetos, no se admite por el contrario que pueda resultar discriminatorio no diferenciar situaciones distintas. Como afirma COBREROS MENDAZONA “no genera duda alguna que tratar desigualmente lo igual supone una discriminación inadmisibile, pero no sucede lo mismo con el trato igual de lo distinto”<sup>14</sup>.

A este respecto, la doctrina constitucional que nos interesa aquí resaltar ha mantenido, de forma reiterada, que no existe “ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual”,<sup>15</sup> en cuanto que el principio de igualdad contenido en el artículo 14 de la CE “no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación”<sup>16</sup> de tal modo que la norma en sí misma o su aplicación salvaguarde su derecho a la desigualdad<sup>17</sup>. La determinación de en qué casos procede aplicar un trato jurídico diferente y favorable a determinados colectivos corresponde exclusivamente al legislador<sup>18</sup> sin que en defecto de que exista una regulación diferenciadora quepa “pretender un trato desigual, bajo la invocación del art. 14 CE”<sup>19</sup>.

Y es que el Tribunal Constitucional ha rechazado radicalmente, en todas las ocasiones en las que se le ha presentado la oportunidad<sup>20</sup>, que el artículo 14 de la Constitución pueda abarcar

---

desigual no tendría cabida desde el principio de igualdad ante la ley. (Cfr. RUIZ MIGUEL, A.: “Concepto y concepciones de la igualdad”, ídem, pág. 692).

- <sup>13</sup> La jurisprudencia del Tribunal Constitucional exige, para apreciar la vulneración de la igualdad en la aplicación judicial de la ley los siguientes requisitos que pueden verse, por todas, en su Sentencia 11/2013, de 28 de enero: ECLI:ES:TC:2013:11 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/23257>
- <sup>14</sup> COBREROS MENDAZONA, E.: “Discriminación por indiferenciación: estudio y propuesta”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 81, septiembre-diciembre, 2007, pág. 7.
- <sup>15</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1994, de 20 de enero de 1994. ECLI:ES:TC:1994:16 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2533>
- <sup>16</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre de 1995. ECLI:ES:TC:1995:164, <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3018>  
En el mismo sentido en su Sentencia 86/1985, de 10 de julio de 1985, concluye que el artículo 14 de la Constitución no reconoce un “derecho a la singularización normativa”. Es decir, del artículo 14 no cabe derivar un derecho subjetivo jurisdiccionalmente protegido a recibir un trato diferente y favorable en determinadas circunstancias, del mismo modo que sí existe un derecho subjetivo a no ser discriminado fundado en dicho precepto (Cfr. ECLI:ES:TC:1985:86 en <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/466>).
- <sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 88/2001, de 2 de abril de 2001 (Cfr. ECLI:ES:TC:2001:88 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4384>
- <sup>18</sup> Tal y como señala expresamente la STC núm. 34/1981, de 10 de noviembre ECLI:ES:TC:1981:34 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/34> y también puede verse Cfr. CARMONA CUENCA, E.: “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios políticos*, núm. 84, 1994, pág. 280.
- <sup>19</sup> Cfr. STC 117/2006, de 24 de abril, ECLI:ES:TC:2006:117 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5719>
- <sup>20</sup> Excepcionalmente el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la resolución del caso Thlimmenos contra Grecia, de 6 de abril de 2001, si aprecia una discriminación por indiferenciación analizada por COBREROS MENDAZONA, E.: “Discriminación por indiferenciación: estudio y propuesta”, ob., cit., págs.79 y ss.

la defensa de la llamada "discriminación por indiferenciación"<sup>21</sup> o en palabras de Rey Martínez la "discriminación por igualdad"<sup>22</sup> que consiste en dar un trato jurídico idéntico a dos o más situaciones que son diferentes de hecho<sup>23</sup>.

No obstante, esta doctrina constitucional ha sido matizada por algún autor en tanto que, en opinión que compartimos, y con independencia de que este criterio debería prevalecer en la práctica de una forma casi absoluta<sup>24</sup>, quizá convendría no adoptar una posición tan maximalista, pues la realidad puede presentar algún caso cuya resolución exija introducir una cierta flexibilización a este tipo de planteamientos<sup>25</sup>.

En este sentido, aprecia CALVO ORTEGA<sup>26</sup> que una posición no rígida en este punto constituye claramente un acierto en cuanto que evidencia el carácter necesariamente abierto

---

<sup>21</sup> Esta expresión se asume por el propio Tribunal Constitucional entre otras, en sus Sentencias 86/1985, de 10 de julio de 1985, ECLI:ES:TC: 1985:86, en <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/466>, la STC 19/1988 de 16 de febrero de 1988, ECLI:ES:TC: 1988:19 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/960> y 308/1994, de 21 de noviembre de 1994, ECLI:ES:TC: 1994:308 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/de/Resolucion/Show/2825>, la STC 117/2006, de 24 de abril, ya citada, o la STC núm. 69/2007, de 16 de abril, ECLI:ES:TC:2007:69 <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/6036> entre otras, señalando incluso que esta expresión resulta paradójica en cuanto supone una «desigualdad por un exceso de igualdad» (STC 135/1992, de 4 de octubre, FJ. 9).

No obstante, se trata de un enfoque del principio de igualdad que sí se ha aceptado por la Corte Costituzionale Italiana en su Sentencia 218/1974 y también la Corte Europea que en la Sentencia ya mencionada dictada en el Caso Thlimmenos contra Grecia, de 6 de abril de 2001, también admite la posibilidad de que se produzca la "discriminación por indiferenciación", afirmando que el derecho a la no discriminación "es también transgredido cuando, sin justificación objetiva y razonable, los Estados no aplican un trato diferente a personas cuyas situaciones son sensiblemente diferentes".

<sup>22</sup> Cfr. REY MARTÍNEZ, F.: "El principio de igualdad en el contexto de la crisis del Estado social" *La metamorfosis del Estado y del Estado, Fundamentos*, PRESNO LINERA, M.A (Coord.), núm. 8, 2014, pág. 301.

<sup>23</sup> La doctrina, por su parte, ha mantenido posturas encontradas de forma que en contra de la denominada "discriminación por indiferenciación", se manifiesta BAÑO LEÓN, J.M.: "La igualdad como derecho público subjetivo", *Revista de Administración Pública*, núm. 114, septiembre/ diciembre de 1987, págs. 191-192, mientras que SUAY RINCÓN se muestra partidario de introducir una cierta flexibilización de esta postura. (Cfr. SUAY RINCÓN, J.: "El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en el colectivo *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1991, cit., pág. 868).

<sup>24</sup> Y ello porque, como bien señala RUIZ MIGUEL, estrictamente entendido, y nos parezca bien o mal, el principio constitucional de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución "obliga solo a tratar igualmente lo igual y no a tratar tanto igualmente lo igual como desigualmente lo desigual" (Cfr. RUIZ MIGUEL, A.: "Concepto y concepciones de la igualdad", *Horizontes de la Filosofía del Derecho. Homenaje a Luis García San Miguel*, Tomo I, cit., pág. 691).

<sup>25</sup> Cfr. SUAY RINCÓN, J.: "El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", cit. pág. 890.

<sup>26</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R.: "Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento", ob., cit., pág. 163, nota 182).

que la doctrina atribuye al principio de igualdad<sup>27</sup> que, en este caso concreto, y como ha mantenido acertadamente RUIZ MIGUEL, entroncaría con el principio de justicia que es el que obliga a diferenciar para no producir una discriminación, abogando, con ello, por la ya referida “*desigualdad justa*”<sup>28</sup>.

Consideramos que esta visión amplia del principio constitucional de igualdad por la que debería comenzar a decantarse nuestro mas alto Tribunal<sup>29</sup>, que permitiría evitar los supuestos de igualdad injustificada –o indiferenciación ante la desigualdad– que lesionan de forma incuestionable el mandato constitucional<sup>30</sup>.

De esta forma, deberían aprovecharse algunos planteamientos de nuestro propio Tribunal Constitucional respecto a esta temática en los que, admitiendo que la “*discriminación por indiferenciación*” queda fuera del ámbito del artículo 14 de la Constitución, realiza un recordatorio al legislador advirtiéndole que puede, en el respeto al canon de razonabilidad que le impone este mismo precepto, diferenciar entre supuestos y hasta debe hacerlo, en obediencia a otros preceptos constitucionales, cuando su acción se oriente a la adjudicación de prestaciones a particulares; ello, si bien no es un reconocimiento del derecho a la singularización normativa, puede ser relevante en el examen abstracto de la constitucionalidad de la norma<sup>31</sup>.

---

Propugna la necesidad de que el principio de igualdad sobre todo en su vertiente de no discriminación haya de ser una cláusula abierta, entre otros, LAPORTA, F.J.: El principio de igualdad: introducción a su análisis”, *Sistema*, núm. 67, julio 1985. págs. 14 y 15.

A tal respecto defiende LAPORTA que “*el principio de igualdad opera cancelando a través de sus tentáculos normativos los rasgos irrelevantes, pero no cancela los rasgos relevantes. Es más, el principio de igualdad tiene como núcleo el señalar con nitidez la frontera entre la relevancia y la irrelevancia de los rasgos, pues precisamente porque prescribe que frente a rasgos irrelevantes no cabe hacer diferenciación en la consecuencia normativa, necesariamente determina que cuando en las condiciones de aplicación de la norma aparezca un rasgo relevante diferenciador, mantener el tratamiento normativo igual, es decir, no diferenciar, sería incorrecto. Podría decirse que tan contrario al principio es proponer diferentes consecuencias normativas para dos supuestos ignorando la presencia de rasgos “relevantes” en uno de ellos*”. (Ídem., pág. 15).

<sup>28</sup> RUIZ MIGUEL, A.: “Concepto y concepciones de la igualdad”, *Horizontes de la Filosofía del Derecho. Homenaje a Luis García San Miguel*, Tomo I, cit., pág. 692, nota 23.

<sup>29</sup> Como acertadamente sostiene CALVO ORTEGA ha contribuido al oscurecimiento de la doctrina constitucional el tratamiento de las situaciones planteadas como supuestos de discriminación ante la ley y no –como debería haber sido– como supuestos de igualdad injustificada en la ley (Cfr. CALVO ORTEGA, R.:” Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, ob., cit., pág. 162).

<sup>30</sup> Esta inconstitucionalidad se evidencia de forma temprana por LEJEUNE VALCÁRCCEL quien pone de manifiesto que tan contrario a la igualdad sería una norma que llamada a proyectarse sobre situaciones de igualdad, tuviera por efecto romper la igualdad relativa preexistente como aquella otra que llamada a proyectarse sobre una pluralidad de ciudadanos que se encuentran unos respecto a otros en situaciones que no son de igualdad relativa estableciera un trato jurídico paritario que lejos de corregir las situaciones de discriminación vendría a consolidarlas aún mas (LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, 1980, (también publicado en la *Revista de Direito Tributario*, núm. 15/16, 1981, págs. 137-138). La pena es que este planteamiento doctrinal no se haya visto acogido por la jurisprudencia constitucional.

<sup>31</sup> Cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional 86/1985, de 10 de julio de 1985.ECLI:ES:TC: 1985:86 ya citada.

Por lo tanto, y a la vista de lo anterior, parece abrirse una puerta a que en los casos de indiferencia ante la desigualdad tenga cabida lo que el propio Tribunal denomina “*un examen abstracto de la constitucionalidad de la norma*” que deberá exigir el cumplimiento de la justicia en la actuación del legislador, imponiendo la corrección de este tipo de discriminaciones en aras al cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 9.2 de la Constitución<sup>32</sup>.

Con ello el Tribunal Constitucional se está refiriendo específicamente al artículo 9.2 de la CE que ofrece un criterio material de justificación desde la adecuación teleológica, elemento basilar del juicio de razonabilidad en los casos de igualdad ante la ley. Asimismo, el mismo Tribunal ha evidenciado en alguna oportunidad<sup>33</sup> la falta de coherencia de dicho planteamiento ante la existencia de un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles<sup>34</sup>. En cualquier caso, cabría recurrir como vía de solución de esta problemática al mandato constitucional contenido en el artículo 9.2 de la CE y que, como ya dijimos, promueve la igualdad material<sup>35</sup> o igualdad de real y efectiva que, desde luego, exige tratar de forma desigual a los desiguales entre sí<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> Consideramos que, como también ha señalado MONTILLA MARTOS, cuando el Tribunal indica que el legislador puede diferenciar entre supuestos y hasta debe hacerlo se está refiriendo específicamente al artículo 9.2 de la Constitución que ofrece un criterio material de justificación desde la adecuación teleológica, elemento basilar del juicio de razonabilidad en los casos de igualdad ante la ley (Cfr. MONTILLA MARTOS, J.A.: “Principio de igualdad y Estado social. La discriminación positiva en la justicia europea y en la justicia constitucional española”, *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*. HERRERA, M.A (Dir.), Servicio ED. Universidad del País Vasco, 1987, pág. 94).

<sup>33</sup> En su Sentencia 194/2000, de 19 de julio de 2000. ECLI:ES:TC: 2000:194 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/2000/194>

<sup>34</sup> Ante el tratamiento dispar que establece la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos para las diferencias de valor resultantes de las comprobaciones administrativas el Tribunal señalaba que “*no resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (...); en las que se ha simulado el verdadero negocio (...); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión(...)*”. Desde luego, añade, “*si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 de la Constitución)*”.

<sup>35</sup> Sobre la vigencia de este principio en la Constitución europea puede verse CARMONA CUENCA, E.: “El principio de igualdad material en la Constitución europea” consultado en [www.uc3m.es/uc3m/inst/MGP/FCIAECC.pdf](http://www.uc3m.es/uc3m/inst/MGP/FCIAECC.pdf)

<sup>36</sup> Qué duda cabe de que, como señala GIMÉNEZ GLÜCK, si hay un campo en el que la discriminación por indiferenciación se hace especialmente evidente es el de la igualdad material. De hecho, se trata de un problema que trasciende lo jurídico para convertirse en un problema de tipo jurídico, en cuanto que lo que se discute es si el legislador, ante dos situaciones diferentes, está obligado o no a tratar de forma más favorable al desfavorecido, o lo que es igual, si tratar a todos por igual es inconstitucional (Cfr. GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, Ed. Bosch, Barcelona, 2004, págs. 331).

Para terminar estas reflexiones generales nos gustaría añadir que consideramos además que un planteamiento de futuro más aperturista, sin excesos<sup>37</sup>, para el que parece que se han asentado algunas bases en la doctrina constitucional, evitaría la cicatera visión actual que viene impidiendo que los supuestos en los que se produce el tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales, cuando resulte justificado, se pueda recurrir en amparo<sup>38</sup>. Con ello, se ampliaría el control de constitucional de las infracciones del principio de igualdad en un campo que todavía está por explotar.

### III. DISCRIMINACIÓN POR INDIFERENCIACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Como ya hemos dicho, el Tribunal Constitucional ha venido considerando que el artículo 14 de la CE no ampara “ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual”<sup>39</sup> y que, por ello, tampoco “puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación”<sup>40</sup> de forma que la norma en sí misma o su aplicación salvaguarde su derecho a la desigualdad<sup>41</sup>. Dicho de otra forma, el Tribunal Constitucional ha venido rechazando prácticamente de plano la llamada “discriminación por indiferenciación”<sup>42</sup>.

Con independencia de que esta doctrina debería prevalecer en la práctica de una forma casi absoluta<sup>43</sup>, en algunos casos puede ser necesaria una cierta flexibilización de esta doctrina<sup>44</sup>

<sup>37</sup> GIMÉNEZ GLÜCK evidencia las dificultades que puede conllevar una interpretación avanzada del artículo 9.2 de la Constitución considerando que vincula al legislador a otorgar un trato favorable a los desigualmente situados en la vida real, sobre todo en relación a la posible invasión del Tribunal Constitucional en la labor legislativa (Cfr. GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, ob., cit., págs. 333 y 334).

<sup>38</sup> Ello no obsta para que queden abiertos el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad por lo que la limitación se reduce al tema de la recurribilidad.

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1994, de 20 de enero de 1994, ya citada.

<sup>40</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre de 1995, ya citada.

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 88/2001, de 2 de abril de 2001 ECLI:ES:TC 2001:88 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4384>

<sup>42</sup> En concreto el Tribunal Constitucional ha señalado en reiteradas ocasiones que “el principio constitucional de igualdad reconocido en el artículo 14 de la Constitución reconoce el derecho a no padecer discriminaciones o diferencias carentes de justificación objetiva y razonable, pero no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, esto es, el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato” (Cfr. entre otras, las sentencias ya mencionadas del Tribunal Constitucional 86/1985, de 10 de julio de 1985, 19/1988 de 16 de febrero de 1988 y 308/1994, de 21 de noviembre de 1994). En suma, señala la doctrina reiterada de este Tribunal que es ajena al ámbito de este precepto constitucional la llamada “discriminación por indiferenciación”, por lo que cualquier supuesta quiebra del principio de igualdad que se aduce por este motivo ha venido siendo rechazada.

<sup>43</sup> Y ello porque como bien señala RUIZ MIGUEL, estrictamente entendido, y nos parezca bien o mal, el principio constitucional de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución “obliga solo a tratar igualmente lo igual y no a tratar tanto igualmente lo igual como desigualmente lo desigual” (Cfr. RUIZ MIGUEL, A.: “Concepto y concepciones de la igualdad”, *Horizontes de la Filosofía del Derecho. Homenaje a Luis García San Miguel*, Tomo I, cit., pág. 691).

<sup>44</sup> Cfr. SUAY RINCÓN, J.: “El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Estudios Homenaje a García de Enterría*, E<sub>2</sub> ob., cit., pág. 890.

para evitar que se produzcan situaciones de igualdad injustificada –o indiferenciación ante la desigualdad– que puedan lesionar de forma incuestionable los mandatos constitucionales<sup>45</sup>.

Se ha de dar cabida a “*un examen abstracto de la constitucionalidad de la norma*” que exija el cumplimiento de la justicia en la actuación del legislador, lo que supondrá la corrección por parte del Tribunal Constitucional de discriminaciones de esta naturaleza en aras al cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 9.2 de la Constitución<sup>46</sup>.

En fin, de lo que estamos hablando aquí es de abrir la posibilidad de que el Tribunal Constitucional ejerza su control sobre las infracciones del principio de igualdad no solo cuando se controle la igualdad formal del artículo 14 en los términos señalados, sino, dando un paso más allá, que cuestione cualquier vulneración del principio de igualdad que provenga de un tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales. Y todo ello sin olvidar que las leyes tributarias, además de cumplir el principio de igualdad y directamente interrelacionado con él mismo, han de tener en cuenta otros principios como el de generalidad, capacidad económica o el de progresividad, del artículo 31.1. de la CE de idéntica relevancia constitucional; como ha señalado el propio Tribunal Constitucional la igualdad del artículo 31.1 CE “*se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza*» lo que «*conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad*”<sup>47</sup>.

Y es que en lo que respecta al ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de igualdad en materia tributaria impone al legislador el deber de dispensar idéntico tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, prohibiendo toda desigualdad que carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad lo que llevará a realizar *juicio de igualdad*<sup>48</sup>, para valorar en cada caso si se produce o no la vulneración de este principio<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, ob., cit., págs., 137-138.

<sup>46</sup> En este sentido el profesor CALVO ORTEGA afirma que cabe el juicio de desigualdad ante lo diferente cuando dicha desigualdad haya sido generada por el legislador caso en el procederá el mencionado “*examen abstracto de la constitucionalidad de la ley*” (Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, ob., cit., pág. 164).

<sup>47</sup> Sentencia 57/2005, de 19 de abril ECLI:ES:TC: 2005:57 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5317>

<sup>48</sup> Ante cualquier disparidad de trato cuestionada desde el principio de igualdad tributaria, este juicio implica verificar lo siguiente: -Que los términos de comparación sean homologables o idóneos; -Que exista una finalidad que justifique el establecimiento de la desigualdad de trato; -Que la medida de desigualdad adoptada resulte proporcionada en relación con la finalidad perseguida.; -Además, la doctrina constitucional reciente ha incorporado una nueva condición al *juicio de igualdad* que se ha denominado *criterio de la normalidad*. (Para más abundamiento puede verse mi monografía MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Aranzadi-Thomson-Reuters, 2009.

<sup>49</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 89, mayo-agosto, 2010, págs. 249 y ss.

La llamada discriminación por indiferenciación entendida como “*el pretendido derecho a la desigualdad de trato, porque la ley no distingue entre situaciones desiguales o porque trata de manera igual situaciones que son desiguales*”<sup>50</sup> que, como vimos, el Tribunal Constitucional ha excluido del ámbito del artículo 14 de la CE, genera en el ámbito tributario alguna duda, en la medida en que entran también en juego otros principios constitucionales tributarios del artículo 31.1 CE así como los criterios de la igualdad material o sustantiva que contiene el artículo 9.2 de la CE). En otras palabras, la consecución de la justicia tributaria puede llegar a exigir una diferenciación en el trato normativo fiscal de situaciones que sean diferentes.

De hecho, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de dilucidar algunos supuestos –no excesivos– en los que se ha planteado la posible existencia de una desigualdad por indiferenciación.

En concreto, en lo que se refiere a la fiscalidad sobre el juego<sup>51</sup> se denuncia la posible vulneración del principio de igualdad por existir una discriminación por indiferenciación que se relaciona con el tratamiento fiscal dispensado por la norma reguladora de la tasa de juego por máquinas recreativas tipo «B» a los casos en que, otorgada la pertinente autorización administrativa, el titular procede a dar de baja las máquinas con anterioridad al día 1 de julio del año de que se trate, supuesto en el que se exige al obligado el pago íntegro de la tasa, frente a aquellos otros casos en que, por otorgarse la autorización con posterioridad al 1 de julio, sólo resulta exigible, por el año en que se obtenga aquélla, el 50% de dicha cuota fija.

Las diferentes consecuencias tributarias en ambos casos se denuncian como una discriminación arbitraria y carente de justificación, que entraña una vulneración del derecho de igualdad, que se concreta en la no extensión del trato fiscal previsto en el último párrafo del artículo 6.2, así como en el último inciso del párrafo segundo del artículo 8.2, del Real Decreto 2.221/1984 a los casos en que las máquinas recreativas son explotadas únicamente durante el primer semestre del año (igualdad en la diversidad o discriminación por indiferenciación).

Ante tal pretensión, el Tribunal Constitucional<sup>52</sup> sostiene que “*la vulneración del principio de igualdad denunciado por la recurrente se basa, pues, en que, en su criterio, debe darse el mismo tratamiento fiscal a la tasa en los dos supuestos que contempla el artículo 8.2 del citado Reglamento. Es decir, si la baja se produce antes de iniciarse el segundo semestre del año, no hay razón alguna para exigir el pago total de la tasa, de la misma forma y por la misma razón que sólo se exige el 50 por 100 de la misma cuando el alta se produce después del día primero de julio del año en cuestión. Pero en este planteamiento se olvida que la norma aplicada contempla el supuesto del alta como una excepción al régimen general en ella previsto que consiste en una cuota única anual que se satisface fraccionadamente en los*

---

<sup>50</sup> Ídem. pág.273.

<sup>51</sup> Auto del Tribunal Constitucional 74/1996, de 24 de marzo de 1994; SSTC 55/1998, de 16 de marzo en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3557>; STC 137/1998, de 29 de junio en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3639> y STC 36/1999, de 22 de marzo en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3639> y más reciente el Auto del Tribunal Constitucional 71/2008, de 26 de febrero de 2008.

<sup>52</sup> Cfr. Auto del Tribunal Constitucional 74/1996, de 24 de marzo de 1996, ya citado.

dos periodos que se determinan; y este régimen general se aplica con tal carácter «salvo en el caso de máquinas o aparatos autorizados después del día 1 de julio». Pretender atribuir a esta excepción el carácter general que en virtud del principio de igualdad postula el recurrente, significa incorporar a dicho principio una sedicente discriminación por indiferenciación que este Tribunal en reiterada jurisprudencia no ha considerado idónea para basar en ella una vulneración del derecho de igualdad”.

Mucho más explícito es el Tribunal Constitucional<sup>53</sup> ante la pretensión de inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad del artículo 38.2 de la Ley 5/1990 por producir un tratamiento tributario indiferenciado para todas las máquinas recreativas del tipo B, pese a que la explotación de éstas genera rendimientos diversos en función de la Comunidad autónoma, el municipio o el local donde se instalen.

En este caso se entiende por el Tribunal que “lo que se está denunciando, en puridad, es una discriminación por indiferenciación, resultante de aplicar una misma cuota única para todas las máquinas de la misma categoría. Y, a este respecto, este Tribunal ha señalado en reiteradas ocasiones que el principio constitucional de igualdad reconocido en el artículo 14 de la Constitución reconoce el derecho a no padecer discriminaciones o diferencias carentes de justificación objetiva y razonable, pero no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, esto es, el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato(...)”.

En suma, se reitera la doctrina coincidente con el caso anterior de que, siendo ajena al ámbito del artículo 14 de la CE la llamada “discriminación por indiferenciación”, cualquier supuesta quiebra del principio de igualdad que se aduce por este motivo debe ser rechazada.

Otro de los supuestos en los que se aborda esta cuestión se entabla mediante el Auto de 16 de abril de 1991, en el que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, entre otras<sup>54</sup>, formula una cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en cuanto que establecía como intereses de demora en los ingresos realizados fuera de plazo, una cantidad no inferior al 10% de la deuda tributaria por considerar que podía vulnerar los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. Dicha vulneración, en lo que nos interesa destacar aquí, se produce, a su juicio, por existir una discriminación entre los contribuyentes porque, una vez que el legislador excluye el carácter sancionador del interés de demora exigible a los ingresos extemporáneos realizados sin requerimiento previo, carece de todo sentido resarcitorio o compensatorio la fijación de un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante y, mucho menos, en relación con un porcentaje de la deuda tributaria. Con ello, el precepto cuestionado venía a equiparar injustamente a los contribuyentes que se habían retrasado un solo día en el

<sup>53</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 36/1999, de 22 de marzo de 1999, ya citada.

<sup>54</sup> En concreto se presentan las cuestiones de inconstitucionalidad núm. 947, 1.286 y 1.890 de 1991, 610 y 1.626 de 1992 y 1.123 de 1994 promovidas, la primera, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Valenciano, la segunda el TSJ de Cantabria, la tercera y cuarta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña y la quinta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia y la sexta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

abono de sus deudas tributarias con aquellos cuya demora se había mantenido meses o incluso todo un año, sin que existiera para ello una justificación objetiva y razonable.

Ante tal pretensión, el Tribunal Constitucional<sup>55</sup>, manteniendo la doctrina que había venido defendiendo al respecto, sostiene que *“en cuanto a la supuesta discriminación del contribuyente que se retrasa poco en el pago frente a aquel cuyo retraso tiene mayor duración, debido al establecimiento de un mismo recargo para ambos del 10 por 100 de la deuda tributaria, hay que señalar que este efecto indiferenciador del artículo 61.2 L.G.T., que ciertamente se produce durante un período dilatado de tiempo (hasta que la cuantía de los intereses de demora supere la cifra del 10 por 100 de la deuda tributaria) podrá ser puesto en tela de juicio con arreglo a otros principios constitucionales que más tarde examinaremos, pero carece de consistencia para fundamentar una vulneración del principio de igualdad reconocido en el artículo 14”* (...) en cuanto que *“este Tribunal se ha pronunciado repetidamente en el sentido de que el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación (Sentencias del Tribunal Constitucional 86/1985, 19/1988, 150/1991, entre otras). El artículo 14 de la Constitución reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones, a que el legislador no introduzca entre los ciudadanos diferenciaciones carentes de fundamento razonable, pero no el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato (Sentencia 52/1987)”*.

Lo que aquí se denuncia no es una diferenciación normativa carente de justificación razonable sino, precisamente, que el legislador no introduzca una diferenciación en función del factor temporal a la hora de configurar el recargo. Dicha realidad, conforme a la doctrina expuesta no se considera por el Tribunal Constitucional atentatoria contra el principio de igualdad.

Otro posible supuesto en el que se denuncia la existencia de discriminación por indiferenciación en materia tributaria es el del tratamiento del pago de pensiones por alimentos a los hijos acordada de forma judicial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que no dan lugar a reducción –en contra de lo que ocurre con otro tipo de pensiones por alimento a otros parientes– tratándose de igual forma a los padres obligados a efectuar dichos pagos y al resto de los padres que, según se pretende, se encuentran en una situación diferente<sup>56</sup>.

En esta oportunidad, el abogado del Estado, a nuestro juicio de forma correcta, afirma que no puede entenderse que el legislador viole el artículo 14 de la CE porque pretenda una aproximación del tratamiento tributario de la renta de los padres que cumplen su deber de alimentar a los hijos menores, lo hagan voluntariamente o por mandato judicial, porque todos cumplen en esencial el mismo deber parental, por lo que no se produce una supuesta discriminación por indiferenciación por el hecho de que se traten de modo igual situaciones que se pretenden diferentes, dado que difícilmente puede negarse la similitud de la situación

<sup>55</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre de 1995 y en el mismo sentido, ECLI:ES:TC:1995:164 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3018> y STC 198/1995, de 21 de diciembre de 1995 ECLI:ES:TC 1995:198, <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3052>

<sup>56</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2005, de 14 de marzo de 2005. ECLI:ES:TC: 2005:57 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5317>

de aquellos padres que cumplen su deber de alimentar a sus hijos sin resolución judicial y la de aquellos que lo hacen mediando decisión judicial.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional también ha tenido ocasión de pronunciarse<sup>57</sup> al resolver la cuestión de constitucionalidad por vulneración, entre otros, del principio de igualdad, planteada respecto del artículo 36.2 de la Ley 29/1987 del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) que contiene la presunción *iuris et de iure* de que quien presenta la declaración del ISD actúa como mandatario del obligado al pago le autoriza a intervenir en todas las actuaciones relacionadas con la gestión del tributo.

El órgano judicial que presenta la cuestión de constitucionalidad atribuye al precepto cuestionado una “discriminación por indiferenciación”, en la medida en que al asimilarse la relación que pueda existir entre el presentador del documento y el obligado a su pago con la que contractualmente se establece en un mandato representativo voluntario, se están atribuyendo facultades de intervención al mero presentador en las actuaciones de gestión, lo que podría permitirle actuar al margen de la voluntad de los obligados, con indefensión para los mismos.

En definitiva, lo que se plantea es la eventual situación discriminatoria que se produce al establecerse un mismo régimen jurídico tanto para aquéllos que han otorgado voluntariamente una representación y, por tanto, se vinculan con una relación de mandato, cómo para aquellos otros que simplemente le encomiendan a un tercero, ajeno a todo vínculo representativo, la presentación de un documento de autoliquidación del ISD.

En este caso es el propio fiscal quien refuta la existencia de la discriminación por indiferenciación alegada, en cuanto que entiende que el legislador no ha introducido factor discriminatorio alguno por la asimilación del presentador al mandatario desde el momento de que la presunción legal que se establece “*se limitaría exclusivamente a advenir y constatar la previa existencia de una relación de mandato representativo que uniría al presentador del documento con el interesado, dado que en la primera comparecencia ante la Administración tributaria la norma reglamentaria «obliga al presentador a designar expresamente a los interesados que son sus mandantes, cuando no todos ellos le han conferido esta representación».* Siendo esto así, el precepto cuestionado respeta el principio de igualdad, dado que otorga un trato legislativo semejante a dos situaciones iguales, pues en ambos casos se parte de la constatación de una misma relación voluntaria de representación”.

La resolución de la cuestión de constitucionalidad procediendo a declarar la inconstitucionalidad del artículo 36.2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD por contravenir el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución<sup>58</sup> nos impide conocer la opinión del Tribunal Constitucional al respecto que, probablemente, no hubiera sido muy diferente a la de los casos anteriores.

---

<sup>57</sup> Cfr. Sentencias del Tribunal Constitucional 111/2006, de 5 de abril de 2006 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5713> y 113/2006, de 5 de abril de 2006 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5715>

<sup>58</sup> Con lo que no están de acuerdo los Magistrados María Emilia Casas Baamonde y Vicente Conde Martín de Hijas como justifican en el voto particular a la misma.

Pese al contenido de esta insistente doctrina constitucional de la que hemos trasladado algunos ejemplos y que se ciñe a la negación de la inconstitucionalidad del trato igual a lo diferente que, por lo que hemos visto, es la tónica general, algún autor como CALVO ORTEGA<sup>59</sup>, con el que coincidimos plenamente, ha visto en otros pronunciamientos de la doctrina constitucional una posible vía de escape que permite flexibilizar tal postura.

Así, a este respecto, ante un supuesto en el que se denuncia ante el Tribunal Constitucional la existencia de una “*discriminación por indiferenciación*” con motivo de una pretendida parificación en determinadas subvenciones que se conceden a Centros educativos se afirma que “*se ha sostenido en la demanda, en efecto, que en la Sentencia del Tribunal Supremo, al producirse una parificación mayor entre instituciones educativas, respecto de la que establecían inicialmente las Ordenes ministeriales, se habría venido a tratar igual lo que sería, en sí, diferente, quebrando, de este modo, el principio enunciado en el artículo 14 de la Constitución*”<sup>60</sup>.

Añade nuestro Alto Tribunal que “*expuesta en tales términos, tal normativa impeditiva de lo que habría de llamar «discriminación por indiferenciación» no puede situarse en el ámbito del artículo 14 de la Constitución. La igualdad declarada en este precepto, la única amparable en este cauce procesal, es la que impone que, ante situaciones no disímiles, «la norma debe ser idéntica para todos, comprendiéndolos en sus disposiciones y previsiones con la misma concesión de derechos» (...) y por ello, lo que el artículo 14 de la Constitución impide es la distinción infundada o discriminación*”.

No obstante, y aquí es donde está lo interesante, también afirma que “*el legislador puede, en el respeto al canon de razonabilidad que le impone el artículo 14, diferenciar entre supuestos y hasta debe hacerlo, en obediencia a otros preceptos constitucionales, cuando su acción se orienta a la adjudicación de prestaciones a particulares. Esta última vinculación positiva, sin embargo, es sólo relevante en el examen abstracto de la constitucionalidad de la Ley, porque no existe, antes de ella, un derecho fundamental a la singularización normativa. En la misma medida, la queja planteada en la demanda a partir del principio enunciado en el artículo 14 de la Constitución carece de fundamento en un recurso de amparo*”.

En línea con este pronunciamiento, en el enjuiciamiento de la constitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, en la que se establecía un tratamiento fiscal para las diferencias de valor resultantes de las comprobaciones administrativas<sup>61</sup>, el Tribunal Constitucional asevera que “*no resulta ocioso*

<sup>59</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, ob., cit., pág. 164 y ss.

<sup>60</sup> Implícita, pero inequívocamente, se viene a afirmar por el Tribunal Supremo que este precepto constitucional encierra no ya sólo una prohibición del trato desigual ante situaciones subjetivas análogas, sino la interdicción de la identidad de régimen jurídico entre sujetos en posiciones fácticas diferentes.

<sup>61</sup> En este supuesto, RODRÍGUEZ BEREIJO señala que, de forma colateral también se alude a la discriminación por indiferenciación en la Sentencia 194/2000, que declara la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios públicos (que además conecta con el art. 14.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) un precepto cuya finalidad era combatir fraude fiscal en los negocios jurídicos de transmisiones de bienes, en los que resulta

*poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (...); en las que se ha simulado el verdadero negocio (...); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión (...). Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado)”<sup>62</sup>.*

Con estas afirmaciones, el Tribunal Constitucional lo que hace es reconocer el llamado “examen abstracto de constitucionalidad de la ley”, al que aludimos con anterioridad, abriendo la posibilidad a que los tratamientos iguales de situaciones desiguales realizadas por el legislador se sometan a control constitucional que, como recuerda el profesor CALVO ORTEGA<sup>63</sup> no se limita al recurso de amparo que el propio Tribunal viene reservando para las situaciones de discriminación ante situaciones iguales. El control abstracto de constitucionalidad (recurso de inconstitucionalidad) y la cuestión de constitucionalidad quedan expeditos para utilizarse en estos casos.

Por nuestra parte, solo nos queda insistir en que, como ya hemos defendido en alguna oportunidad<sup>64</sup>, somos partidarios de que este tipo de discriminaciones por indiferenciación también puedan ser objeto del amparo constitucional.

#### IV. REFLEXIÓN FINAL

Para concluir estas reflexiones, debemos evidenciar que determinadas situaciones fácticas que han sido denunciadas con brillantez por CALVO ORTEGA, como lo es el hecho de la existencia de un trato indiferenciado injustificado de las situaciones de colaborador y contribuyente no solo en cuanto a las obligación de contribuir sino también en lo que atañe al amplio campo de la aplicación de los tributos<sup>65</sup>, nos hacen volver al inicio de este trabajo y advertir de la necesidad de una doctrina mas flexible en lo que se refiere a la interpretación del principio de igualdad por parte del Tribunal Constitucional que debe dar necesaria cabida a un examen abstracto de la constitucionalidad de aquellas normas que contengan las llamadas discriminaciones por indiferenciación o desigualdades por indiferenciación como

---

habitual consignar un precio inferior al verdadero (Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela Constitucional. Un estudio de Jurisprudencia*, Marcial Pons 2011, págs. 102 y 103).

<sup>62</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio de 2000, ECLI:ES:TC. 2000:194 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4178>

<sup>63</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, ob., cit., pág. 166 y 167.

<sup>64</sup> MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, cit., pág. 208.

<sup>65</sup> Planteamientos vertidos a lo largo del trabajo, ya citado: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”.

exigencia ineludible para el cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 9.2 de la Constitución que demanda de los poderes públicos la búsqueda de la igualdad real y efectiva.

En un ámbito como el Derecho tributario en el que el principio de igualdad está indisolublemente ligado a los restantes principios constitucionales recogidos en el artículo 31.1 CE y que imponen a la hora de configurar nuestro sistema tributario “*buscar la riqueza, allí donde la riqueza se encuentra*”<sup>66</sup> en condiciones de igualdad entre los contribuyentes<sup>67</sup>, nuestro más alto Tribunal está obligado a garantizar que el legislador tributario no sólo grave de forma igual aquellas manifestaciones de capacidad económica que resulten iguales, sino que, dando un paso más allá, debe preocuparse también por que aplique un régimen tributario distinto a aquellas manifestaciones de riqueza que sean diferentes. En otro caso se incumpliría con la exigencia constitucional de justicia tributaria que se vería en entredicho si a la hora de diseñar las normas tributarias el legislador no contempla distinción para aquellos supuestos que sean relevantemente diferentes.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aristóteles: *Política*, Libro II, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1985, 1280.
- Baño León, J.M.: “La igualdad como derecho público subjetivo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 114, septiembre/ diciembre de 1987.
- Calvo Ortega, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”, *Discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Madrid, 2006.
- Carmona Cuenca, E.: “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 84, 1994.
- Carmona Cuenca, E.: “El principio de igualdad material en la Constitución europea” consultado en [www.uc3m.es/uc3m/inst/ MGP/FCIAECC.pdf](http://www.uc3m.es/uc3m/inst/ MGP/FCIAECC.pdf)
- Cobrerros Mendazona, E.: “Discriminación por indiferenciación: estudio y propuesta”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 81, septiembre-diciembre, 2007.
- Giménez Glück, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, Ed. Bosch, Barcelona, 2004.
- Jiménez Campo, J.: “La igualdad jurídica como límite frente al legislador”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, 1983.
- Laporta, F.J.: El principio de igualdad: introducción a su análisis”, *Sistema*, núm. 67, julio 1985.
- Lejeune Valcárcel, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, 1980.
- Lejeune Valcárcel, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Revista de Direito Tributario*, núm. 15/16, 1981.

<sup>66</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/1981, de 20 de febrero ECLI:ES:TC 1981:27 en <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/27>

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril ECLI:ES:TC: 2002:96 en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es ES/Resolucion/Show/4632>

- Mata Sierra, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Ed. Aranzadi-Thomson-Reuters, 2009.
- Montilla Martos, J.A.: “Principio de igualdad y Estado social. La discriminación positiva en la justicia europea y en la justicia constitucional española”, *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*. M.A. Herrera (Dir.), Servicio ED. Universidad del País Vasco, 1987.
- Rey Martínez, F.: “El principio de igualdad en el contexto de la crisis del Estado social” *La metamorfosis del Estado y del Estado, Fundamentos*, M.A. Presno Linera (Coord.), núm. 8, 2014.
- Rey Martínez, F.: “Igualdad y prohibición de discriminación: de 1978 a 2018”, *UNED. Revista de Derecho Político*, núm. 100, septiembre-diciembre 2017.
- Rodríguez Bereijo, A.: “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 89, mayo-agosto, 2010.
- Rodríguez Bereijo, A.: *Igualdad tributaria y tutela Constitucional. Un estudio de Jurisprudencia*, Marcial Pons 2011.
- Rubio Llorente, F.: “Igualdad en la aplicación de la ley”, *El principio de igualdad*, Ed. Dickinson, 2000.
- Ruiz Miguel, A.: “Concepto y concepciones de la igualdad”, *Horizontes de la Filosofía del Derecho. Homenaje a Luis García San Miguel*, Tomo I, Servicio de publicaciones de la Universidad de Alcalá, 2002.
- Suay Rincón, J.: “El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en el colectivo *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 1991.