

Reflexiones sobre el control de constitucionalidad de la igualdad tributaria a veinte años de creación de la Sala Constitucional

Adrián Torrealba Navas¹

Sumario: Introducción: generalidades de los principios de justicia tributaria material. I.- El control constitucional del término de comparación utilizado por el legislador II.- El control de constitucionalidad del derecho al trato desigual: las asimilaciones arbitrarias 1.- Planteamiento general 2.- El caso particular de las normas de exención 3.- Omisiones del legislador y control positivo de constitucionalidad A.- Planteamiento B.- Interpretación extensiva o análoga y sentencias aditivas C.- Otras posibilidades del control positivo de constitucionalidad

INTRODUCCIÓN: Generalidades de los principios de justicia tributaria material

Si bien la doctrina y la jurisprudencia constitucional, propia y comparada, es unánime en admitir que el legislador se encuentra limitado en sus opciones sobre el contenido de las normas tributarias por principios de justicia tributaria material, hay una tendencia a evadir cuestiones centrales para un correcto análisis de estos principios frente a normas concretas.

Para empezar, un uso quizá poco riguroso de los términos lleva a atribuir a éstos significados distintos o polisémicos. Así, se suele hablar de los principios de capacidad económica o contributiva, de igualdad o isonomía, de no confiscatoriedad, pero muchas veces no sabemos si se les atribuye significados distintos o sinónimos. Un ejemplo de esto lo encontramos en la formulación del artículo 31,1 de la Constitución Española de 1978, en que se utilizan los términos “capacidad económica”, “justicia”, “igualdad”, “progresividad”, “equitativa distribución de la carga tributaria”, “no confiscatoriedad.” Por ello, no resulta fácil responder a la pregunta de si el principio de capacidad económica es una manifestación *tributaria* del principio general de igualdad, o si se trata de dos principios distintos; igualmente, tampoco suele quedar claro si el principio de no confiscatoriedad es una manifestación del principio de capacidad económica o si es un principio aparte.

Para intentar evitar este tipo de problemas de precisión terminológica, una vía que podemos seguir es la de identificar los niveles o aspectos de los tributos en que el legislador encuentra límites constitucionales de carácter sustancial. Como ya he expuesto en otro lugar², tales límites se relacionan, con el objeto, la intensidad y la distribución entre los contribuyentes de la carga tributaria.

Brevemente:

1. Desde el punto de vista del objeto, la doctrina más autorizada ha entendido que los tributos deben recaer sobre manifestaciones de riqueza económica.
2. Desde el punto de vista de la intensidad, se entiende que (a) la carga tributaria no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo o (b) como para tener alcan-

¹ Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid, socio del Bufete Facio & Cañas, Director Maestrías de Derecho Tributario y Asesoría Fiscal Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología.

² TORREALBA, Derecho Tributario. Parte General. Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, p.p. 101 y 105.

ces confiscatorios; asimismo (c) la riqueza económica sobre la que recae la tributación debe ser medida adecuadamente.

3. Desde el punto de vista de la distribución de la carga tributaria, se parte de que existe un orden de conflicto de intereses que se desarrolla dentro del círculo de los sujetos deudores del tributo. Esto se manifiesta en la exigencia de que las relaciones de igualdad entre los contribuyentes frente al tributo se rijan según criterios razonables y proporcionados.

Así planteada la cuestión, es importante intentar esclarecer cómo opera, en relación con estos límites, el principio de justicia tributaria con una denominación más clásica: el de capacidad económica o contributiva.

En ese sentido, algunos autores y jurisprudencia constitucional entienden que el principio de capacidad económica se limita al nivel del objeto de los tributos, lo que significa que lo que tal principio dispone es que los tributos deben necesariamente establecerse en relación con manifestaciones de riqueza de carácter económico, y, en su formulación más sustancialista, que la riqueza manifestada debe ser efectiva y actual. En cambio, el principio no incidiría en el ámbito de la "intensidad" del tributo, que quedaría reservada al principio de "no confiscatoriedad". Tampoco desplegaría su eficacia en el terreno de la distribución de la carga tributaria, que quedaría reservada al principio general de igualdad, con la implicación de que el legislador sería libre para escoger el *tertium comparationis* con base en el cual va a construir las categorías de igualdad y desigualdad, siendo el nivel de capacidad económica uno de los posibles parámetros a tomar en cuenta, pero no el único. Así, el tributo sería respetuoso de la igualdad en la medida en que el parámetro escogido no sea discriminatorio a la luz de la propia Constitución -como sería radicar las diferencias de tratamiento tributario en la diversidad de género, la ideología política o la condición de nacional o extranjero- o, en general no sea irracional o violatorio de los genéricos principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El planteamiento contrario sería el que sostiene que el principio de capacidad económica incide en los tres niveles, constituyendo un verdadero "derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica", reconocido explícita o implícitamente en la Constitución de que se trate. De este modo, no solo los tributos deben tener por objeto manifestaciones de capacidad económica efectiva, sino que su intensidad no debe llevar a gravar una porción excesiva de la capacidad económica manifestada -se funde así el principio con el de no confiscatoriedad- y, además, debe constituir el parámetro de comparación para establecer las categorías de trato igual y desigual.

Como expone P. HERRERA MOLINA³, esta última es la tesis fundamental de la doctrina y la jurisprudencia constitucional alemanas -elaborada, importante decirlo, con base en una Constitución que, al igual que la costarricense, no recoge el principio en forma expresa-, para las que este principio es un verdadero derecho fundamental: el derecho fundamental del ciudadano de contribuir de conformidad con su capacidad económica.

El autor citado, señala los conceptos básicos en que se fundamenta la construcción dogmática de éste: la consideración de la capacidad económica como *criterio de reparto de las cargas públicas*, fundado en las exigencias del Estado social y de otros preceptos constitucionales, y no sólo como un límite negativo que excluya supuestos concretos de legislación arbitraria; íntimamente relacionado con lo anterior, la exigencia de considerar la carga impositiva total que soporta el contribuyente, tomando también en cuenta el gasto público, que también debe regirse por el criterio de la capacidad económica, para que éste regule así la relación neta de transferencias económicas entre el Estado y cada ciudadano; consideración del principio como un *derecho fundamental*, lo que implica que éste tiene un *contenido esencial* que nunca puede ceder frente a otros valores o principios; así como que, en los aspectos que no formen parte de este contenido esencial, las restricciones de la capacidad económica sólo serán legítimas luego de superar una triple prueba: la idoneidad para conseguir el fin perseguido, la lesión mínima del derecho de contribuir según la capacidad económica y la ponderación de bienes jurídicos. Este triple examen suele denominarse *control de proporcionalidad*.⁴

En otras palabras, la regla general sería que todos los tributos deben respetar el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. Cualquier desviación debe pasar, en primer lugar,

3 Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, 1998.

4 P. HERRERA MOLINA, Capacidad..., cit., p.p. 73-77.

la comprobación de que la medida tributaria es idónea para alcanzar la finalidad buscada; en segundo lugar, que ese sacrificio del derecho es necesario para alcanzar la finalidad buscada, de modo que si es posible alcanzarla sin necesidad de sacrificar el principio de capacidad económica, la desviación es inconstitucional; en tercer lugar, que la finalidad buscada se apoye en un principio, derecho o valor de relevancia constitucional que, en una ponderación jerárquica de los distintos componentes de la Constitución, prevalezca sobre el derecho a contribuir según la capacidad económica.

En mi opinión, es esta la tesis que responde mejor a la idea de un Estado social de Derecho, pues ofrece mayores garantías al ciudadano frente al poder de imperio del Estado y, a la vez, promueve una idea de la justicia tributaria relacionada con el nivel de riqueza de las personas, lo que está más a tono con lo dispuesto en el artículo 50 de la Constitución Política.

De un análisis de la jurisprudencia constitucional costarricense⁵, puede decirse que la Sala Constitucional ha utilizado los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en medio de la invocación de principios de justicia tributaria material como la capacidad económica y la igualdad en muchas de sus sentencias, como las reseñadas. Incluso ha invocado la teoría de los derechos fundamentales en cuanto a que los actos restrictivos de derechos deben pasar el triple examen de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, como ha sucedido en votos como el 10153-2001⁶ o el 687-96⁷.

Sin embargo, no ha entrado de lleno en el centro de la cuestión, y es si está considerando al principio de capacidad económica –o, en general, el bloque de justicia tributaria material– como un derecho fundamental en sí mismo, respecto del cual pueda hablarse de “actos restrictivos” que requieran el triple examen enunciado. Es decir, no entra a definir si puede considerarse como una regla general el que todos los tributos deben respetar el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica, de modo que cualquier desviación debe pasar, en primer lugar, la comprobación de que la medida tributaria es idónea para alcanzar la finalidad buscada; en segundo lugar, que ese sacrificio del derecho es necesario para alcanzar la finalidad buscada, de modo que si es posible alcanzarla sin necesidad de sacrificar el principio de capacidad económica, la desviación es inconstitucional; en tercer lugar, que la finalidad buscada se apoye en un principio, derecho o valor de relevancia constitucional que, en una ponderación jerárquica de los distintos componentes de la Constitución, prevalezca sobre el derecho a contribuir según la capacidad económica.

Así, no basta el genérico criterio de razonabilidad y proporcionalidad, base de la interdicción de la arbitrariedad, sino que es necesario un paso más, considerar al principio de capacidad económica como un derecho fundamental, tal como ha sucedido en la jurisprudencia alemana.

Asimismo, la jurisprudencia constitucional de la Sala no se ha planteado en forma expresa el problema de si, para efectos del principio de igualdad tributaria, la capacidad económica es el *único* término de comparación legítimo o si caben otros distintos. En el Voto 1160-94 parece sugerir que puede haber otros, pues admite un trato desfavorable de los moteles en relación con los hoteles, alegando las diferencias relacionadas con el tipo de actividad y el fin de ésta. De este modo, la Sala prácticamente legitima un impuesto de ordenamiento moral, desligado de diferencias de capacidad económica. Igualmente, en el Voto 2379-96, la Sala legitima el tratamiento diverso que sufre un pensionado del Magisterio Nacional respecto de otros perceptores de renta, entendiendo que hacen una contribución especial al fondo del que derivan su pensión.

En el presente trabajo, me concentro en el nivel relacionado con las relaciones de igualdad, particularmente en lo que podríamos llamar el control de constitucionalidad de las razones de trato igual o desigual en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional.

5 Ver mi obra citada *Derecho Tributario...*, p.p. 129 ss. para un análisis más pormenorizado de las sentencias que citamos a continuación.

6 Sobre el caso de una Ley de Impuesto de Patente Municipal en que el ingreso bruto con ganancia (1.4. por mil ms 8 por mil sobre renta líquida gravable) se le trata mejor que al ingreso bruto con pérdida (5 por mil).

7 En relación con un impuesto de patente que establece una forma de cálculo distinta para una sola empresa –concesionaria de los servicios de transporte remunerado de personas, considerándose que se crea una situación de excepción que no llena los requisitos de proporcionalidad ni razonabilidad.

I.- EL CONTROL CONSTITUCIONAL DEL TÉRMINO DE COMPARACIÓN UTILIZADO POR EL LEGISLADOR

Como se sabe, la larguísima tradición doctrinal y jurisprudencial en materia del principio de igualdad jurídica se desenvuelve, en general, alrededor de dos órdenes de problemas: por una parte, el de la consideración de las razones del trato desigual; por otra, si de la consideración de la *coherencia* de la disciplina jurídica respecto de los fines asumidos como razón del trato desigual.

En efecto, en la doctrina sobre el tema de la igualdad jurídica⁸ se ha discutido, en primer lugar, en torno a si el control de constitucionalidad debe valorar las elecciones del legislador a la hora de hacer o no discriminaciones o, si, por el contrario, debe limitarse a verificar que, dada ya una determinada elección, la disciplina jurídica sea coherente con ella. Este aspecto se remite a una discusión mas general relativa a si el juicio de igualdad debe equivaler a un *juicio de justicia*, esto es, si debe el Juez, desde su percepción filosófica de la justicia, cuestionar las opciones (de justicia también) tomadas por el legislador⁹. A esta segunda opción se suele conectar la posición que liga la apreciación de las discriminaciones a criterios de no arbitrariedad, razonabilidad, racionalidad, originada en la doctrina alemana y posteriormente recibida en países como Italia y España.¹⁰

Como respuesta a esta posición, y amparados a textos constitucionales que expresan el principio de igualdad ante la ley, la preocupación de parte de la doctrina se orienta a hacer ver que el juicio de constitucionalidad sobre la base de un tal principio debe ser, precisamente, de carácter *jurídico* y no filosófica o política, so pena de invadir irremisiblemente el campo reservado al legislador. Así, partiendo de la consideración de que la estructura *lógica* del juicio de igualdad exige que los términos de la comparación se refieran a un *tertium comparationis*, se plantea entonces la necesidad de que este sea de carácter jurídico.

En esta dirección, podemos encontrar una posición como la de ESPOSITO¹¹, seguida por ROSSANO¹², que erige en *tertium comparationis* único al principio mismo, atribuyéndole el contenido rigurosamente formal de prescribir que todas las leyes sean *igualmente eficaces* respecto de todos, independientemente de las disparidades de tratamiento que establezcan en su contenido. PALADIN, en su obra sobre el tema de 1964¹³, elabora una posición intermedia, entendiendo que el juicio de igualdad tan solo ha de abarcar la relación de la ley especial o de excepción con respecto de la general, de manera que es ese trato desigual previsto por aquella con respecto de esta ultima el objeto único del juicio y con relación al cual han de aplicarse los criterios de no arbitrariedad, racionalidad y de justificación razonable. El autor, si bien reconociendo que se trata de criterios no jurídicos, defiende que no se trata de un control que trasciende las fronteras de la legitimidad para incurrir en las del merito por el hecho de que sea una norma jurídica, el art. 3,1 de la Constituciones italiana, la cual remita a ellos.¹⁴

La polémica logra una superación importante a partir del creciente consenso general acerca de la juridicidad de los principios constitucionales que reflejan verdaderas concepciones de la justicia, entrándose en una franca superación del positivismo jurídico que consideraba como jurídico solo lo que R. DWORKIN llama "normas" y ya no los "principios"¹⁵. De este modo, el sistema de los principios constitucionales opera como un *tertium comparationis* (no el único, ciertamente) con respecto del cual cabe valorar la no arbitrariedad y racionalidad de las discriminaciones hechas por el legislador. Como se ve, el *tertium comparationis* termina siendo de carácter estrictamente jurídico y, por tanto, se supera

8 Vid. Los autores que se citan en lo sucesivo.

9 Ampliamente sobre esta discusión, L. PALADIN, *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Giuffrè, Milán, 1965, p.p. 146 ss.; C. ROSSANO, *L'eguaglianza giuridica nell'ordinamento costituzionale*, Jovene Editore, Nápoles, 1966, p.p. 236 ss.; 303 ss.

10 Cfr. La exposición de esta corriente de la doctrina alemana en C. ROSSANO, *Op.cit.*, p.p. 174-175.

11 "Eguaglianza e giustizia, nell'art. 3 della Costituzione, La Costituzione italiana, Padova, 1954, p.p. 30 ss. Una exposición detallada con ulteriores indicaciones bibliográficas del autor, en C. ROSSANO, *Op. Cit.*, p.p. 304 ss.

12 *Ibid.*, p.p. 346 ss.

13 Cfr. L. PALADIN, *Il principio...*, cit.

14 Cfr. L.PALADIN, *Il principio...*, cit., p.p. 220 ss. Vid. La crítica de C. ROSSANO, *Op. Cit.*, p.p. 312 ss.

15 Cfr. R. DWORKIN, *Los derechos en serio*, traducción castellana de Marta Guastavino, Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1984.

el supuesto peligro de dar espacio en el juicio de constitucionalidad a consideraciones extrajurídicas de justicia que pudieran interferir con el legislador.¹⁶

Para circunscribirnos a nuestro campo, debe observarse, ante todo, que las dudas referidas tienen aun menor razón de ser desde el momento en que se acepta la interpretación de que la igualdad tributaria como especificación no solo de la igualdad ante la ley sino, también, de la igualdad sustancial. En efecto, aun en posiciones formalistas como la de ROSSANO, se sostiene que el control de las disparidades en el contenido puede darse ya no sobre la base del principio de igualdad formal del artículo 3, 1 de la Constitución italiana, sino sobre la base del 3,2, que prescribe la igualdad sustancial.¹⁷ Lo mismo puede decirse desde que se acepta la función del principio de capacidad contributiva como "*tertium comparationis*" del juicio de igualdad¹⁸.

En general, puede decirse que esta tendencia a considerar las opciones del legislador y ya no solo su coherencia interna se ha consolidado a nivel de la jurisprudencia constitucional de muchos países, como es el caso de la italiana y de la española¹⁹ y el de la costarricense.

Esta posición se refleja en todos aquellos pronunciamientos en que se identifica y se valora la razón de la diferenciación legal. En Italia, por ejemplo, la sentencia de la Corte Costituzionale No. 42 de 1980²⁰ analizó las características del trabajo autónomo respecto del trabajo dependiente, llegándose a la conclusión de que no existían diferencias de capacidad económica que justificaran un tratamiento más fuerte de los autónomos respecto de los asalariados. En Costa Rica también se ha analizado estas características en sentencias como la 4237-97 y la 4099-97, relativas a los agentes de seguros, llegándose a la conclusión contraria de que las diferencias entre ambas categorías justifican el trato desigual, si bien sin entrar a analizar si existen diferencias de capacidad económica a los mismos niveles de renta. Dijo la Sala:

"(...) en la sentencia número 4788-93 las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de ese mismo año, la Sala desestimó argumentos similares a los que ahora se formulan, a propósito de un cuestionamiento en el que los agentes de seguros reclamaban que se les estaba dando un trato discriminatorio, al aplicárseles el impuesto por ejercicio de actividades lucrativas, y no el referido al trabajo dependiente. En esa oportunidad se estableció que:

16 Véanse, en este sentido, las apreciaciones del mismo PALADIN, en "Corte costituzionale e principio generale d'eguaglianza. Aprile 1979-Diciembre 1983", *Giurisprudenza Costituzionale*, II, 1984, p. 237; en igual sentido, C. LOZANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Civitas, S.A., Madrid, p. 29

17 Cfr. C. ROSSANO, *Op. cit.*, p. 423.

18 S. LA ROSA *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968, p.p. 17 ss., plantea la diferencia entre un principio de igualdad y uno de justicia distributiva, para afirmar que el de capacidad contributiva es un ejemplo de esta última categoría. Así, si, a diferencia de este autor, se erige al principio en parámetro del juicio de igualdad, necesariamente se puede controlar una opción de justicia distributiva a la luz de tal parámetro.

19 Cfr., respecto a la italiana, L. PALADIN, "Corte costituzionale...", p.p. 220 ss., con indicación extensa de sentencias; CERRI, *L'eguaglianza nella giurisprudenza costituzionale*, Milán, 1976, p.p. 97 ss.; SANDULLI, "Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale", *Dir. Soc.*, 1975, p. 576. En la doctrina española, cfr. el estudio citado de C. LOZANO, *Consecuencias...*, cit., p.p. 22 ss. Tendencia también generalizada en los diversos organismos de justicia europeos y antieuropeos, como apunta el mismo PALADIN, cit., p. 221.

20 Como dice A. FEDELE, "La "discriminazione" del reddito di lavoro autonomo ed i principi di uguaglianza e di capacità contributiva", *Giurisprudenza italiana*, I, 1980, p. 1797 con relación al objeto de esta sentencia: "El "caso" propuesto a la Corte parece particularmente idóneo a evidenciar las características específicas de cada juicio sobre la "racionalidad" de las opciones efectuadas por el legislador, por ello de la aplicación, esto es, entre la norma de cuya legitimidad constitucional se discute y un ulterior término de comparación, que también tiene naturaleza normativa, pero que se expresa tendencialmente en términos funcionales (y se puede por ello identificar con la ratio del instituto en que la norma sujeta a juicio se inserta)."

Es interesante, además, la valoración de esta sentencia que hace F. MOSCHETTI, "Problemi di eguaglianza tributaria nella sovrimposta sul reddito dei fabbricati", *Rassegna tributaria*, II, p. 114, contrastándola con otra en que únicamente se había abordado el aspecto de la coherencia respecto del fin: "Con la sentencia 8 noviembre 1979, n. 126, la Corte cost. había, por ejemplo, declarado la ilegitimidad de los artículos 14 D.P.R. 26 de octubre 1972, n. 643 y 8 L. 16 de diciembre 1977, n. 904, por irracionalidad de la disciplina de Invm respecto a la "consecución del fin querido".

Con la sentencia 26 de marzo 1980, n. 42, la Corte había en cambio declarado inconstitucional el artículo 1, inciso segundo, D.P.R. 29 de setiembre 1973, n. 599, por ilegítima discriminación en la disciplina llor de la renta de trabajo autónomo respecto a los otros tipos de renta de trabajo.

La primera sentencia había puesto como fundamento los defectos estructurales del tributo, que impedían de obtener el objetivo perseguido con su institución; la segunda había examinado la justificación o no del tratamiento discriminatorio a la luz del principio de capacidad contributiva." Agregando luego que esta sentencia "ha afirmado que existen "características diferenciales" que son relevantes en términos de capacidad contributiva y características diferenciales que no son tal". (p. 116)

"...Para el caso concreto la Sala estima que esta condición no se da, porque, evidentemente, la situación de hecho de los agentes de seguros no son iguales a las del resto de los funcionarios públicos, sea tanto en lo que se refiere al desempeño de las funciones, como a la percepción de las comisiones, concepto económico que es diametralmente distinto del salario, elemento, este último, típico de la relación de empleo. Al determinarse que las situaciones de hecho no son idénticas, este criterio, como patrón hermenéutico, nos hace concluir que se está frente a una diferenciación admisible."

Otros casos en que se ha realizado ese análisis, y sin ánimo exhaustivo, lo encontramos cuando la Corte italiana valoró las distintas situaciones y circunstancias prevalecientes entre las Regiones italianas (C.c. 44 de 1966) o cuando el Tribunal Constitucional español valoró lo mismo respecto de las Comunidades Autónomas españolas (A.T.C. 182/1986 y S.T.C. 19/1987). También dichos órganos de constitucionalidad valoraron la situación de los solteros y los casados respecto a las economías de escala que se generan en la situación de convivencia, concluyendo que el tratamiento más fuerte a los matrimonios carece de justificación desde el punto de vista de la igualdad (C.c. 179 de 1976 y S.T.C. 45 de 1989)

La Sala Constitucional costarricense ha admitido este tipo de análisis cuando, a nivel enunciativo, el Voto 2197-92 estableció que *"lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica."* Parece claro que aquí la Sala alude al principio de capacidad económica o contributiva como criterio para el reparto de la carga tributaria.

En un buen número de casos, podemos decir que la Sala Constitucional ha exigido la existencia de razones legítimas y proporcionadas para tratar diferente las rentas de igual cuantía. Así, este mismo Voto 2197-92, declaró la inconstitucionalidad de un trato desigual, en el contexto del impuesto municipal de patente, de la actividad de producción de piña en relación con otras actividades incluidas en el hecho generador, precisamente por carecer de razonabilidad y proporcionalidad a la luz del principio de capacidad contributiva. En el Voto 2359-94, la Sala se plantea el problema de una imposición cualitativamente agravada de la actividad de casinos, resolviendo:

"En materia tributaria es posible establecer tratos distintos por categorías de contribuyentes, en tanto exista racionalidad en la formación de las categorías y en la elección del "principium divisionis" y por ello, para la Sala, es razonable el trato diverso que la ley estipula a la actividad de los casinos y salas de juego. La naturaleza de la actividad, el tipo de consumidores a la que se dirige, el mayor porcentaje de utilidad que puedan generar, justifican el trato diverso que no puede considerarse inconstitucional en tanto el tributo sea aplicable de manera general a esa categoría de negocios, sin que la ley haga ninguna diferenciación entre ellos. Para la Sala la acusada vulneración al principio de igualdad, en lo que a este extremo de la acción se refiere, no se presenta."

El Voto 320-94 también se plantea la comparación horizontal entre un impuesto que recae sobre los bancos (impuesto "CONAPE"), diciendo:

"En opinión de esta Sala esta categorización que realiza la ley cuando impone un tributo a una determinada actividad que genera utilidades y no a otra, es razonable y legítima, en el caso concreto, porque solamente los bancos están autorizados para realizar determinadas actividades, prestando servicios que podrían hacer otras empresas, pero que la ley solamente les deja a su exclusiva participación."

Mencionamos también el Voto 1160-94 relacionado con un impuesto que grava más fuerte las actividades de hospedaje sistema "motel" que las de hospedaje normal:

“En el asunto en examen, al establecer la norma, dos categorías de negocios de hospedaje de personas, de conformidad con el tipo de actividad y fin de los mismos, no discrimina ni crea situaciones contrarias al principio en examen, sino que, en virtud de la facultad que se le confiere al Estado para limitar las libertades públicas y la potestad impositiva o tributaria -artículos 121, inciso 13) y 33 constitucionales-, norma el desarrollo de una actividad comercial, imponiéndole un impuesto. En este último aspecto comentado, debe añadirse que esta normativa no resulta inconstitucional por ser contrario al principio de proporcionalidad o racionalidad, ya que establecer la obligatoriedad de tributar a determinadas categorías de establecimiento o negocio comercial, como lo son en este caso los moteles, lugares de citas, etc., es razonable para lograr un beneficio colectivo, como lo es la contribución en favor de la comunidad por parte de los usuarios de esos servicios.”

En la Sentencia No. 321-95, sobre el Depósito de Golfito, los argumentos relativos al menor desarrollo de la zona sur en materia de infraestructura, servicios básicos y otros pueden subsumirse dentro del criterio de méritos (al menos parcialmente), en el tanto las empresas que ahí operan lo hacen en situaciones económicas más difíciles, existiendo mayor mérito en ello, y en aras de fomentar la igualdad de oportunidades. Algo parecido cabe decir del Voto 3327-95 relativo a los incentivos a la exportación, donde de nuevo se esgrime el carácter compensatorio de estas medidas para igualar las oportunidades de competencia de las empresas. En el Voto 3328-95, sobre el artículo 12 de la Ley de Incentivos a la Producción Industrial la Sala invoca el principio de igualdad de oportunidades, que no es otra cosa que anverso de la medalla del criterio de a cada quien según sus méritos, lo que sólo es posible si se da también dicha igualdad de oportunidades:

“...los beneficios del régimen se justifican porque la producción industrial nacional, contiene un alto grado de materias primas y otros insumos importados, que deben pagar altos costos por la nacionalización, resulta de absoluta lógica que los productos de origen extranjero deban ponderarse usando el mismo parámetro, es decir, agregándole al precio cotizado, libre de impuestos en razón de las exenciones con que cuentan los entes públicos, los impuestos que hubieran debido pagar por la internación, para determinar un valor real de comparación y hacer posible así el principio de igualdad de oportunidades.”

II.- EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DEL DERECHO AL TRATO DESIGUAL: LAS ASIMILACIONES ARBITRARIAS

1.- Planteamiento general

En la medida que se considere que el principio de capacidad económica provee el término de comparación legítimo en materia tributaria, la consecuencia es que el principio de igualdad ya no solo manda evitar distinciones de tratamiento cuando hay igualdad de capacidad económica, sino que también manda reconocer tratos desiguales en virtud de determinadas exigencias de discriminación cualitativa de la riqueza. Es decir, no solo existen criterios de discriminación prohibidos, sino también criterios de discriminación impuestos constitucionalmente.

Esta conclusión plantea obviamente el problema de cómo puede ser jurídicamente vinculante para el legislador operar dichas discriminaciones. Esta inquietud forma parte del tema general de la eficacia positiva de determinadas normas constitucionales, la cual puede abarcar distintos instrumentos. No procede aquí, por supuesto, encarar el problema en una forma así de general, sino desde el punto de vista exclusivo del control de constitucionalidad.

Desde esta perspectiva, la cuestión que se suscita es la del control del trato igual ahí donde *debería* ser desigual o, dicho en palabras de PALADIN, de las *asimilaciones arbitrarias*²¹. Este tema no es en absoluto ajeno al ya reseñado respecto del conflicto relativo a la distinción entre juicio de igualdad y juicio de justicia. En efecto, la doctrina se ha planteado la disyuntiva en el sentido de que mientras para valorar la razonabilidad de un trato que se desvía del trato homogéneo previsto para otras situaciones se puede acudir al *tertium comparationis* asumido en la norma general, a efectos de determinar si la norma especial es razonable por responder a una situación diversa respecto de aquel parámetro, para valorar si un tratamiento igual debería ser desigual habría que acudir a un *tertium* no establecido en una norma jurídica. Lo que equivaldría a caer en el terreno metajurídico.²²

Este tipo de disquisiciones doctrinales no ha tenido como resultado una falta de consideración en la jurisprudencia constitucional comparada de las asimilaciones arbitrarias, la cual se ha movido en torno al concepto del “trato igual a las situaciones iguales y desigual a las diversas” como termina reconociendo uno de los principales sostenedores de la distinción como PALADIN. Este autor salva la barrera entre legitimidad y merito a través de la mencionada concepción sistemática de los parámetros de comparación a los que se puede acudir, entre los que se incluyen los principios constitucionales.²³

En el plano tributario, el principio puede verse expresamente reconocido por la *Corte costituzionale* en su sentencia n. 120 de 1972, al señalar que la igualdad tributaria implica que “a situaciones iguales deben corresponder iguales regímenes impositivos y, correlativamente, a situaciones diversas un tratamiento tributario desigual”²⁴. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de la afirmación del Tribunal Constitucional español en su sentencia 27/1981 relativa a que una cierta “desigualdad cualitativa” es indispensable para respetar el artículo 31.1 de la Constitución.

En esa dirección, es sin duda significativa la sentencia n. 21 de 1961 de la *Corte costituzionale* que declaró inconstitucional el instituto de *solvo et repete* entonces vigente en Italia por la “evidente diferencia de trato que se establece entre el contribuyente que esté en condiciones de pagar inmediatamente el entero tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago ni pueda procurárselos fácilmente recurriendo al crédito”. Es decir, la falta de diferenciación entre ambas situaciones es lo que determina la violación del principio de igualdad, siendo la solución la nulidad de toda la norma.

Por otra parte, la no extralimitación del campo de la legitimidad puede desprenderse de la misma argumentación de la sentencia, la cual conecta lo excesivo de la medida con la lesión de la “igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos en cuanto concierne la posibilidad de requerir o de obtener la tutela jurisdiccional, sea frente a otros privados, sea frente al Estado o los entes públicos menores”. Es decir, como se ha destacado, es la combinación de los artículos 3,2 (igualdad sustancial), 24 (derecho de actuación judicial) y 113 (derecho de actuación judicial contra la administración) la que en este caso funge como “*tertium comparationis*”.²⁵

21 Cfr. L. PALADIN, “Corte costituzionale e principio generale d’eguaglianza...”, cit., p. 225

22 Como sostenía PALADIN, *Il principio...*, cit., p. 194, la posición que admite el control de este trato igual de situaciones de hecho diversas, no advierte que “por definición, la igualdad *jurídica* atañe solo las distinciones *jurídicamente* relevantes. “Lo que significa que lo que se debe comparar son situaciones jurídicas, esto es, consideradas en los presupuestos de hecho de las normas y no, en cambio, una situaciones jurídica con una situación de hecho.

23 Cfr. L. PALADIN, “Corte costituzionale e principio...”, cit., p.p. 229 y ss. No es, en cambio, la valoración de CERRI, *L’eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., p. 106 ss., cit. por A. FEDELE “La “discriminazione” dei redditi...”, cit., p. 1801, para quien las diversas configuraciones a menudo no pueden justificarse en función de otras normas o sistemas normativos, siempre correspondientes a una *ratio* diversa de la de la norma impugnada, por ello tendencialmente inidóneas para individualizar características distintivas relevantes en orden a esta última. En consecuencia, las diversas configuraciones de los hechos igualmente tratados emergen de una valoración generalmente acogida en el ámbito de la colectividad, de lo cual la Corte se convierte un intérprete, incluso si no han sido traducidos en datos normativos. Esta perspectiva, a mi juicio, se plantea, por un lado, no compatible con la idea del instrumento constitucional como portador de concepciones de la justicia sustraídas de las vicisitudes de los intereses interactuantes en la sociedad y, por otro, ciertamente, pone a los jueces a invadir el campo del legislador.

24 Esta sentencia declaró ilegítimo – en referencia al artículo 53 de la Constitución – el artículo 92 n. 2, r.d. de 30 de diciembre de 1923, n. 3269, en las partes en que declaraba solidariamente responsables ante la Administración del Estado las partes intervinientes en los juicios contenciosos civiles por las tasas de registro sobre las sentencias y sobre otros pronunciamientos jurisdiccionales concernientes y sobre otros pronunciamientos jurisdiccionales concernientes a convenios de los que aquellas eran extrañas, así como pone a cargo de los abogados procuradores las “tasas judiciales”. Es decir, declara la ilegitimidad por una falta de diferenciación.

25 Cfr. L. PALADIN, “Corte costituzionale e principio...”, cit., p.p. 231-232.

Otro caso típico puede encontrarse en C.c. n. 42 de 1980, que declaró inconstitucional la sujeción al impuesto local sobre las rentas (ILOR) de todas las rentas del trabajo autónomo aun cuando no fueran asimilables a las rentas de empresa, si bien se da la particularidad de que la ilegitimidad de la parificación se acompaña con la disparidad de tratamiento respecto de las rentas del trabajo subordinado, visto que el impuesto en cuestión tenía como objetivo establecer una discriminación cualitativa desfavorable a las rentas con contenido patrimonial. En dicha sentencia, se da una clara asunción del principio de la capacidad contributiva como parámetro de comparación, trayéndose expresamente a colación el principio ya enunciado por el citado pronunciamiento n. 120 de 1972.

En nuestro medio, mediante la resolución de las 14 horas y 57 minutos del 16 de diciembre del 2009, la Sala Constitucional conoció de una acción en la que se invocaba la inconstitucionalidad del artículo 8, inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta se produce en cuanto establece que:

“En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponde a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el periodo en el que se realice la operación.”

La inconstitucionalidad que la accionante alegaba se producía, en su criterio, por lo dispuesto en el 6, inciso d) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, el cual hace que aunque exista enajenación de activos, esta norma impide la realización efectiva de la ganancia:

“Los vehículos exonerados mediante esta Ley deberán renovarse cada tres años como máximo”

Invocando el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que señala que la infracción de una norma o principio constitucional puede darse por omisión, la accionante consideraba que el artículo 8 incurre en un caso de omisión, al no prever como excepción al gravamen de la enajenación de un activo cuando la ganancia obtenida deba ser inmediatamente destinada a la reposición o sustitución del activo. Así, la petición realizada en la acción fue la declaratoria de inconstitucionalidad por omisión, al no contemplarse como una excepción el que la ganancia de capital proveniente de la enajenación de vehículos de alquiler deba ser destinada por ley a la adquisición de nuevos vehículos.

Importante decir que esta ausencia de distinción o asimilación entre las hipótesis en que la ganancia no debe ser destinada a la reposición del activo y en que sí, implica, en opinión de autorizada doctrina, una violación del principio de capacidad económica en tanto derecho fundamental. Así, la acción citaba la opinión de las doctrinas española y alemana, a través de la ya clásica obra sobre el principio de capacidad económica del profesor español P. HERRERA MOLINA, quien cita a su vez la prestigiosa opinión del profesor alemán K. TIPKE. El párrafo que se cita a continuación se refiere precisamente a la hipótesis que nos ocupa, con un razonamiento a mi juicio contundente de por qué no existe capacidad económica como riqueza disponible cuando se reinvierte la ganancia de capital de un activo en la sustitución de un activo semejante:

“La consideración de la capacidad económica como “riqueza disponible” podría justificar la no sujeción de los beneficios derivados de la enajenación de elementos del inmovilizado en cuanto éstos se sustituyeran por otros semejantes afectos a la actividad productiva. En palabras de K. TIPKE, “si se sustituyen elementos del inmovilizado por otros de la misma naturaleza que desempeñan la misma función en la empresa no surge ninguna capacidad económica adicional, ni se produce por tanto rendimiento alguno. Los recursos económicos permanecen materializados en los bienes de inversión como “reservas congeladas”; tales bienes sirven al mantenimiento del capital real y no resultan disponibles para necesidades privadas ni para el pago de los impuestos”. Este planteamiento no justificaría una auténtica “exención por reinversión”, sino el mero apla-

zamiento del gravamen hasta el momento en que se realizara una venta sin la correspondiente reinversión, modelo al que –en líneas generales– responde el ordenamiento alemán.”²⁶

La Sala Constitucional, en la sentencia indicada, declaró la inadmisibilidad de la acción, indicando lo siguiente:

“En el caso que se analiza, la accionante manifiesta que las normas impugnadas omiten exceptuar de gravamen la ganancia de capital no realizada, que se destine a la adquisición de bienes de activo fijo sustitutos de los que la generan. Considera que por esa razón se infringe el principio de no confiscación y el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica del administrado. No es entonces el contenido de las normas lo que se cuestiona, sino más bien, lo que éstas “omiten”, o bien, la interpretación que se hace de las mismas. La inconstitucionalidad por omisión opera únicamente en aquellos supuestos donde se incumple con mandatos completos o implícitos ordenados por la norma constitucional a los poderes públicos con potestad normativa.

“La Asamblea Legislativa infringe por omisión el parámetro de constitucionalidad cuando, ante un mandato expreso o tácito del constituyente originario o del poder reformador para que se dicte una ley que desarrolle un contenido o cláusula constitucional, no lo hace –omisión absoluta– o bien cuando a pesar de haber dictado una ley esta resulta discriminatoria, por omisión, al no regular la situación de un determinado sector o grupo de la población o de los eventuales destinatarios que debió comprender o abarcar –omisión relativa–. En sendos supuestos, este Tribunal Constitucional tiene competencias suficientes y habilitación normativa expresa para ejercer el control de constitucionalidad y declarar una eventual inconstitucionalidad de la conducta omisa.”(Sentencia 2005-05649 de las catorce horas treinta y nueve minutos del once de mayo del dos mil cinco)

En el caso que se analiza, no se está frente a una inconstitucionalidad por omisión, dado que no existe un mandato o exigencia constitucional de dictar una norma de rango inferior en el sentido referido por la accionante. Por otra parte, tampoco puede ser objeto de cuestionamiento por la vía de la acción de inconstitucionalidad, la interpretación o aplicación de las normas, pues dicho proceso está diseñado para impugnar disposiciones de carácter general y sólo excepcionalmente, actos subjetivos de las autoridades públicas. En consecuencia, procede rechazar de plano la acción.”

Como puede verse, la Sala no encuentra salida cuando la violación de los principios de justicia tributaria se produce como consecuencia de una asimilación arbitraria o una falta de hacer distinciones para tratar igual situaciones en que se manifiesta distinta capacidad económica. Al decir que no se está cuestionando el “contenido” de la norma, entendido éste como lo que la norma dice y no lo que omite, se llega a un callejón sin salida. Así, no cabe la declaratoria de nulidad de la norma por la falta de distinción, ni se está en la hipótesis de omisión “técnica” que define la sentencia. La posibilidad de una sentencia interpretativa es desechada con evidente error, porque lo que se ha invocado no es, como dice, actos subjetivos de las autoridades públicas, sino la omisión de hacer distinciones de la norma jurídica misma. Por ejemplo, en el ordenamiento español existe la posibilidad de diferir en 7 años la ganancia de capital en las hipótesis de reinversión en activos sustitutivos; es precisamente alguna disposición en este sentido lo que se echa en falta.

2.- El caso particular de las normas de exención

De particular interés para nuestro tema resulta el caso del trato igual cuando debería ser desigual desde el punto de vista de las normas de exención. Es decir, cuando la exigencia del trato desigual se satisface parcialmente y, por tanto, se considera que ciertas hipótesis que deberían haber sido incluidas, continúan siendo objeto del trato general igualitario. Caen en este ámbito la extensa gama de las normas de favor fiscal, típicos instrumentos de la extrafiscalidad.

²⁶ P. HERRERA MOLINA, Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Marcial Pons, 1998, Madrid, Barcelona, p.p. 441, 442.

Ilustrativa al respecto es la sentencia de la *Corte costituzionale* n. 142 que declaró la ilegitimidad del art. 10 f) del D.P.R. n. 597 de 1973 de Impuesto sobre la renta de las personas físicas en cuanto limitaba la deducibilidad de los gastos médicos a aquellos incurridos en el territorio italiano, excluyendo así los realizados en el extranjero. Individualizando la razón de ser de la deducción apuntada en el artículo 32 de la Constitución que establece el derecho a la salud y la obligación de su tutela por parte del Estado, señala la irrelevancia de que los gastos se hagan dentro o fuera del país respecto de aquel fin, el cual es asumido a *tertium comparationis* del juicio de igualdad.

En la sentencia 151/1981, de 24 de julio, la *Corte costituzionale* afrontó una cuestión de legitimidad constitucional del artículo 34 del D.P.R. n. 601/1973 en que se alegaba la inconstitucionalidad por el hecho de que la exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas, previsto para las pensiones de guerra, no se extendiera a las pensiones privilegiadas ordinarias militares. La cuestión fue considerada infundada por la Corte; no obstante, es de destacar el método de análisis que la lleva a esa decisión, basado en subrayar la diferente *ratio* de cada una de las pensiones consideradas: la pensión de guerra depende del ligamen de la enfermedad o lesión con un evento bélico (prescindiéndose de la relación de servicio), teniendo carácter resarcitorio, comensurándose a la entidad del daño. La pensión privilegiada ordinaria, en cambio, corresponde a los dependientes civiles y militares del Estado por la enfermedad o lesión adscribible a causa de servicio, postulando la relación de dependencia y determinándose en relación con la base pensionable, por lo que resulta integrativa, cuando no sustitutiva, de la pensión normal. A los dependientes civiles y militares que sufran a causa de servicio una minusvalía de la integridad física corresponde, además, una indemnización equitativa, parcialmente acumulable a la pensión privilegiada. Así, el carácter resarcitorio de la pensión privilegiada resulta eliminado, o cuando menos descolorido, reduciéndose a una mera apariencia de indemnización. (C.d. 4). Sin que quepa entrar a discutir la validez de la *ratio* tomada en consideración a la luz del principio de capacidad contributiva, la sentencia es significativa por el método de análisis empleado.

Otro ejemplo interesante lo reporta M. RUSSO²⁷, con relación a una de las exenciones previstas en el Decreto institutivo del impuesto comunal sobre el valor de los inmuebles (INVIM). Se trata de la exención del artículo 25 del D.P.R. n. 688 de 1974, con relación a la periódica aplicación decenal del impuesto, a favor de las llamadas cooperativas edilicias a propiedad indivisa, las cuales tienen como objeto la construcciones de edificios de habitación cuyos apartamentos son posteriormente dados en arrendamiento a favor de los socios, a un canon bajo o cuando menos moderado respecto de los vigentes en el mercado. El trato de favor encuentra asidero en la diversa capacidad contributiva que puedan expresar en virtud de los fines a que se orientan, cual es el favorecimiento del acceso del ahorro popular a la propiedad de la habitación (art. 47, párrafo 2 de la Constitución italiana), a través del esquema cooperativo (tutelado por su función social en el art. 45).

El problema se presentaba respecto de las llamadas "*cooperativas a propiedad divisa*", que se constituyen para procurar a los socios la propiedad de una casa de habitación a través del pago prorrateado del costo en un número adecuado de años, el cual resulta inferior a aquel de mercado. Como se ve, este tipo de cooperativas también persiguen los mismos fines constitucionales indicados para las otras, variando únicamente el medio empleado para lograr el objetivo, sin que, como por lo demás concluye el autor mencionado tras un pormenorizado estudio comparativo, pueden visualizarse diferencias entre ambas relevantes frente a los parámetros constitucionales indicados. Así, no hay razón para no tomar en cuenta también las diversidades que presentan las "*cooperativas a propiedad divisa*" frente a los otros contribuyentes del INVIM.

En nuestro medio, podemos echar mano al ejemplo de la exención prevista en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece una exención para evitar la doble imposición internacional cuando el contribuyente en el impuesto sobre las remesas al exterior no pueda acreditar en su país de residencia el impuesto retenido o pagado en Costa Rica. Sin embargo, el artículo 61 únicamente incluye algunos de los tipos de renta gravados en el artículo 59, pese a que el fenómeno de la doble imposición

27 "L'esenzioni fiscali quali manifestazioni di privilegio politico. (In particolare, le esenzioni dall'imposta Invim)", Bolletino tributario, 1975. p.p. 1178 ss.

se puede dar independientemente del tipo de renta que nos ocupe. En algún caso, por ejemplo, califican para la exención los pagos por patentes y regalías, pero no así los pagos por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, pese a que el artículo 59 grava ambos conceptos a la misma tarifa del 25%.

3.- Omisiones del legislador y control positivo de constitucionalidad

A.- Planteamiento

Ahora, el rasgo común a todos estos casos – y de los tantos del género – es que se trata de omisiones del legislador –por más que nuestra Sala Constitucional lo niegue- y, por tanto, se discute hasta dónde puede llegar el control de constitucionalidad para darles solución. Es decir, se discute si el único instrumento a mano deba ser el de la anulación de la norma que trata igual a los desiguales o si, por el contrario, puedan concebirse otros mecanismos.

Nuevamente a este respecto se refleja el problema general de la delimitación del campo del control de constitucionalidad frente al del legislador, ahora en la perspectiva de que dicho control no puede en principio, asumir una función *creativa* o *inventora* de Derecho.²⁸

B.- Interpretación extensiva o analógica y sentencias aditivas

De particular relevancia se presenta el mecanismo de interpretación extensiva o integración analógica de las normas tributarias, a través de las llamadas “sentencias aditivas”. Advierte PALADIN²⁹ al respecto que juicios de esta clase no pueden ser realizados ni profundizados si no con gran cautela, a fin de que la Corte no termine por operar en realidad “un juicio de política legislativa”.

El esquema puede aplicarse tanto para el caso de un trato desigual desfavorable como favorable, pero, como veremos, solo en aquellos casos en que ya exista una norma cuyo contenido pueda ser extendido a los casos no incluidos. Es decir, presenta limitaciones cuando se da un tratamiento que no hace distinciones del todo, porque la creación *ex novo* de las distinciones parece traspasar las competencias de “legislador negativo” del órgano constitucional.

Ejemplo de lo que sería la extensión de un trato desigual desfavorable lo encontramos en el caso de la tributación familiar, y las respectivas sentencias dictadas en Italia y España, ya citadas. En efecto, cuando se argumentaba que si la razón del trato agravado para las unidades familiares se justificaba en la presencia en ésta de economías de escala derivadas de la situación de convivencia que no se daban respecto de las personas solteras, no era admisible que dicho trato no estuviera previsto también para otras unidades de convivencia en que dichas economías se dieran igualmente, uno de los remedios propuestos era, precisamente, el de la extensión del régimen legal a dichos supuestos.

28 Cfr., por todos, L. PALADIN, “Corte costituzionale e principio generale...”, cit. p.p. 258 ss. Valga anotar, por nuestra parte, que el tema se relaciona, en general, con el del problema de la eficacia positiva de los principios constitucionales, especialmente los que se les ha solido considerar “normas programáticas”. Vid. Sobre el tema, entre muchos, V. CRISAFULLI, “Le norme “programmatiche” della costituzione”, Studi di Diritto Costituzionale in memoria di C. Ross, Milan, Giuffrè Edit., 1952; J.L. CASCAJO, La tutela constitucional de los derechos sociales, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988.

En general, la eficacia jurídica de estos principios ha sido tradicionalmente enfocada en tres direcciones: a) como eficacia negativa, de modo que tales preceptos constitucionales constituyen verdaderas “garantías institucionales” que impiden la existencia válida de normas cuyo contenido sea contradictorio con el de tales preceptos; b) como eficacia positiva, esto es, en tanto mandatos al legislador o a otras autoridades administrativas orientados a la producción de normas que permitan desarrollar los “programas” contenidos en los preceptos considerados; c) como eficacia legitimadora, esto es, que confirman validez de ciertas orientaciones de la normativa infra constitucional. De estas tres formas, la doctrina y la jurisprudencia ha sido y es unánime en cuanto al despliegue de una eficacia negativa y legitimadora por parte de las normas programáticas de la Constitución, lo cual se ha reflejado en el financiero y extra fiscal. Estas dos forman eficacia, por lo demás, se acomodan perfectamente a la imagen de *legislador negativo* que se le asocia a los órganos de control de constitucionalidad: así, si la norma se justifica y ampara en normas programáticas, se declara su constitucionalidad; si se opone al *programa* por ellas establecido, se declara su inconstitucionalidad, normalmente con efectos de nulidad.

Ahora, es, sin duda, la eficacia positiva la que encuentra limitaciones fuertes en esta materia y, por tanto, se ha negado tradicionalmente que a través del control de constitucionalidad se pueda legislar positivamente o literalmente forzar al legislador a emitir la legislación requerida para desarrollar los principios programáticos. No obstante, pese a lo dicho, existen una serie de mecanismos que se han ido desarrollando respecto de los cuales pueden identificarse rasgos claros de eficacia positiva. Es lo que se pretende ilustrar en el texto.

29 Cfr. *Ibid.*, p. 241

Así, por ejemplo, en el caso español, el Abogado del Estado había propuesto la extensión, mediante el uso de la analogía, de la consideración de unidad contribuyente a otras formas de conveniencia estable. El Tribunal Constitucional (S.T.C. 45/1989, F.J. 7) ciertamente rechazó esta propuesta, más no por considerar inadmisibles la posibilidad jurídica de la analogía. En efecto, su rechazo se basó en la dificultad fáctica para probar tanto las uniones como las separaciones de hecho, así como el obstáculo que representaba para realizar indagaciones orientadas a dicha prueba el derecho a la intimidad previsto en la Constitución. Este argumento, como es claro, no cuestiona la posibilidad jurídica del uso de la analogía, sino, más bien, la posibilidad general de hacer tributar a esas otras unidades convivenciales de acuerdo con el efecto que las economías de escala producen en las capacidades económicas de sus miembros.³⁰

En la sentencia italiana 179/1976 tampoco se negó expresamente la posibilidad jurídica de la extensión analógica y, en ese sentido, buena parte de la doctrina se pronunció en contra de la decisión de la Corte de anular el régimen de acumulación, cuando hubiera bastado emanar una sentencia "aditiva", permitiendo así la sujeción también de las personas convivientes *more uxorio* al régimen de la acumulación. Al no hacerlo así, el resultado era el de una discriminación frente a las personas no convivientes.³¹

En materia de trato desigual favorable, la referencia es, básicamente, a casos de no inclusión de todos los elementos en la *fattispecie* de un precepto de exención que, de acuerdo con la *ratio* que la inspira, deberían estar incluidos. Por lo tanto, el remedio lógico es la extensión³², sobre todo porque la alternativa de eliminar la entera disciplina general que no hizo la totalidad de las distinciones que debía haber hecho puede resultar excesiva, por sus efectos prácticos, y hasta inconstitucional.³³

Un ejemplo de esta técnica lo podemos encontrar también en las sentencias del Tribunal Constitucional español sobre la tributación de la unidad familiar. Uno de los puntos entonces debatidos era el del conjunto de preceptos formado por los artículos 23 y 24.1.b. de la Ley 44/1978, que imponían la sujeción conjunta con acumulación de rentas a todas las personas que constituyesen matrimonio en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre), fuese cual fuese el momento en el que lo hubiesen contraído, en tanto que autorizaban la declaración individual de quienes para esa fecha no formasen parte de una unidad familiar, aunque hubiesen estado integrados en una unidad de ese género que se hubiese disuelto en el transcurso del año fiscal, respecto del tiempo que mediase entre la disolución y la fecha del devengo.

La sentencia 209/1988 conoció de recurso de amparo en que se alegaba como violatorio del derecho de igualdad del recurrente el hecho de considerar como elemento decisivo para determinar la aplicación del régimen jurídico propio de la unidad familiar el estado civil del contribuyente en la fecha del devengo del impuesto, con independencia de si tal estado, y la correspondiente convivencia, no se hubiera dado durante todo el ejercicio. Al respecto sostuvo el Tribunal:

"El concreto sistema de acumulación de rentas que se aplicó al demandante, no se atempera, como se ha demostrado, a las exigencias del principio de igualdad, pero además, tal aplicación no puede justificarse, en este caso, por otro motivo que no fuera el meramente formal – y, en cuanto tal, insuficiente – de la fecha de devengo del impuesto, fijada por la Ley en el día 31 de

30 Lo que en realidad se dice, en el fondo, es que, aun aceptando el hecho de la disminución de gastos y el criterio presuntivo para su determinación, una ley que cubriera a todas las situaciones convivenciales sería, no obstante, inconstitucional, por la razón de que, mientras para determinados tipos de unidad convivencial la prueba de su existencia es sencilla, para otros es muy difícil, lo que implicaría una desigual aplicación de la norma. Nótese, entonces, y esto merece recalcar, que el razonamiento del T.C. nos lleva a concluir que las normas cuestionadas no son inconstitucionales por no incluir a determinadas unidades convencionales (pues si así fuera la extensión analógica sí resolvería el problema) sino porque la inclusión de todas las unidades implicaría la existencia de una norma que, si bien sería igualmente eficaz, sería desigualmente efectiva, pues lograr que determinados sujetos jurídicamente obligados cumplieran efectivamente con su deber presentaría demasiados obstáculos fácticos.

31 En ese sentido, A.G. ZORZI, "Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?", *Giurisprudenza Costituzionale*, II, 1976, p. 2217; F. GALLO, "Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva", *Rivista di diritto finanziario*, I, 1977, p. 93; G. CIRILLO, "Legittimità costituzionale del "cumulo dei redditi" – illegittimi – ta costituzionale delle norme che lo limitano.", *Legislazione e Giurisprudenza Tributaria*, 7-8, julio-agosto 1976, p.p. 1696-1697.

32 Cfr. S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit. p. 115.

33 En ese sentido, L. PALADIN, "Corte costituzionale e principio generale...", cit. p.p. 259-260

diciembre de cada año (art. 23). Esta previsión legislativa no se acompaña, en la propia Ley, de excepción alguna para casos como el presente, y ello pese a que tal habría tenido una razón idéntica a la que subyace en el supuesto previsto en su artículo 24.7 (fraccionamiento del periodo impositivo para el caso de disolución o separación matrimonial); regla esta última, que, por su parte, la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona no estimó que pudiera ser analógicamente aplicada al recurrente (art. 4.1 del Código Civil). No le corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre el uso que los órganos judiciales hagan de la integración analógica, pero sí debe hacer constar que el resultado al que aquí se llegó, impidiéndose el actor la realización de una declaración individual para el periodo en el que aun no había contraído matrimonio, tampoco se acomodó a las exigencias de la igualdad, medida ésta por referencia a la previsión que la propia Ley establece para los casos de disolución o separación matrimonial. También por tal causa el amparo debe ser concedido, no siendo obstáculo para ello el que esta discriminación pueda considerarse originada por las normas legales que la Administración y la jurisdicción contenciosa aplicaron al demandante.” (F.J. 11)³⁴

Nótese que aquí, con los efectos individuales propios de la vía de amparo, se termina sustancialmente concediendo al recurrente la aplicación analógica del precepto que establecía una excepción al régimen general, precisamente por la identidad de *ratio* presente. Es éste, precisamente, un ejemplo de cómo en vía de amparo puede darse lugar a la aplicación del principio de igualdad ante la ley sin sujeción estricta al perfil formal, comentado atrás, que solo admite el derecho al trato igual y no el derecho al trato desigual.

La sentencia 45/1989, ahora sí en el campo de la cuestión de inconstitucionalidad, volvió sobre el tema anterior apuntando que:

“La discriminación que apreciamos en el Fundamento Undécimo de la sentencia 209/1988 proviene, como ya entonces apuntamos, de la misma regulación legislativa del periodo de imposición y devengo del impuesto. Tras fijar que el periodo en “el año natural” (artículo 23), la Ley 44/1978 exceptuó de tal regla determinadas hipótesis, entre las que se contaban, por lo que ahora importa, los casos de disolución o separación matrimonial, a los que se añadieron, en la reforma que dio lugar al nuevo artículo 24.1.b, los supuestos de nulidad matrimonial y de fallecimiento del padre o madre solteros, o de cualquiera de los hermanos sometidos a una misma tutela, situaciones todas ellas para las que el legislador dispuso que el periodo impositivo finalizara al verificarse las circunstancias así previstas. Estas excepciones a la regla de la imposición por periodos anuales completos expresan manifiestamente la pretensión del legislador de acomodar el periodo impositivo a la efectiva subsistencia de la unidad familiar, pero es patente que de la ratio de tal singularización no se extrajeron todas las consecuencias, pues el mismo fundamento existente para el fraccionamiento del periodo impositivo en la hipótesis de extinción de la unidad familiar se aprecia cuando de lo que se trata es de la constitución, por matrimonio, de esa misma unidad, no siendo discernible razón alguna que pudiera justificar la falta de previsión de tal supuesto a efectos de reconocerle idéntica trascendencia, en el artículo 24.1.b. Esta omisión legislativa constituye una discriminación proscrita por los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, pues no puede el legislador tampoco cuando adopte una regulación especial o excepcional, singularizar sin fundamento entre aquellos que, atendido el fin de la diferenciación, se encuentra en una posición igual. Así hemos de declararlo ahora, sin que la constatación de tal inconstitucionalidad determine, claro está, anulación alguna, pues para restablecer en este punto la igualdad que la Constitución impone basta con afirmar, con los efectos inherentes a nuestra sentencia, que el artículo 24.1.b. de la Ley 44/1978, en cuanto regla discriminatoria ex silentio, no podrá

³⁴ Vid. Sobre aspecto de la sentencia, J.J. ZORNOZA y FERNANDO DE LA HUCHA, “El régimen tributario de las unidades familiares en el IRPF: comentarios...”, cit., p.p. 291 ss.

aplicarse en el futuro en los procedimientos y procesos relativos a situaciones nacidas bajo su vigencia". (F.J. 10)³⁵

Más adelante (F.J. 11), la sentencia subraya el hecho de que la inconstitucionalidad no se relaciona necesariamente con la nulidad, de modo que la conexión entre ambas categorías *"quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los artículos 4.2 y 24.1.b, sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas."*

Las objeciones que pudieran plantearse a una aplicación general de esta posibilidad del juicio de constitucionalidad a las exenciones se relacionan, fundamentalmente, con la prohibición de la analogía tratándose de exenciones.

En este punto conviene tomar en consideración la precisión que aporta P. HERRERA MOLINA, relativa al problema de la analogía. A diferencia de la mera interpretación extensiva, el autor recuerda que la analogía presupone la existencia de una laguna jurídica. En esa dirección, observa que, visto que la exención es una modalidad del hecho imponible sujeto, no existiría nunca una tal laguna: las hipótesis no exentas, por definición, quedan incluidas dentro de las hipótesis sujetas. *"De ahí que el procedimiento analógico solo proceda cuando existe un vacío normativo, y esto es imposible en el campo de las exenciones, pues su esencia es producir un efecto desgravatorio en determinadas hipótesis comprendidas lógicamente en el supuesto de hecho de un precepto de sujeción."*³⁶

El autor trae como consecuencia que si, por ejemplo, un juez extiende el mandato de una ley a supuestos no contemplados por su espíritu (esto es, trasciende lo que sería una interpretación extensiva), pero que guardan con la hipótesis exenta una relación de semejanza (identidad de *ratio*, que es otro de los presupuestos de la analogía), en realidad no habría integrado una laguna – inexistente dado el concepto mismo de exención – , sino que lo que habrá hecho es inaplicar el precepto impositivo, sustituyéndolo por el principio inspirador del beneficio tributario. Esto no constituiría analogía, *"sino una interpretación errónea que fuerza el espíritu de la ley, o, dicho de otro modo, una violación de los principios de legalidad y la jerarquía normativa."*³⁷

HERRERA MOLINA reconoce que lo procedente, en un caso como el mencionado, sería que si el juez *"considera que la inexistencia de un precepto exonerado para un caso concreto viola los principios constitucionales, deberá plantear la cuestión al Tribunal Constitucional."*³⁸

Así, cabe cuestionarse si, en caso de que el Tribunal Constitucional entienda que el mandato normativo debería extenderse, para mantener el respecto a principio de igualdad tributaria, a una determinada hipótesis no prevista por el legislador (ni siquiera en el espíritu de la norma), la eventual extensión sería una hipótesis de integración analógica.

Es de notar, en ese sentido, que el Tribunal no estaría determinando la aplicación del mandato normativo de una hipótesis prevista en la ley a una hipótesis respecto de la cual la ley mantiene silencio. Es decir, no estaría llenando una laguna en el sentido dicho. Sin embargo, sería precisamente la norma que impide que exista una laguna (la de sujeción tributaria) la que estaría comprometida de inconstitucionalidad, por prescribir un trato igual cuando debería ser desigual.

A mi entender, lo que sucede es que, para proceder a una extensión en un caso de verdadera adición, y no de mera sentencia interpretativa, en el sentido dicho, el Tribunal simultáneamente crea una laguna – mediante su potestad de hacer desaparecer normas del ordenamiento – , declarando inaplicable el precepto de sujeción a una determinada hipótesis, y procede, en el mismo acto, a una integración analógica extendiendo el mandato del precepto de exención a dicho supuesto.

³⁵ Valga recordar que, como el mismo Tribunal lo reconoce, la omisión había sido subsanada recientemente por la Ley 37/1988 de Presupuestos para 1989, art. 83, más ello no dispensaba el pronunciamiento sobre la constitucionalidad de los preceptos cuestionados que, en virtud de la regla *tempus regit actum*, podían ser aun aplicados en actuaciones administrativas o judiciales en curso.

³⁶ Cfr. *Ibid.*, p.p. 233-235

³⁷ *Ibid.*, p. 235.

³⁸ *Ibid.* p. 234.

Es claro que, en esta hipótesis, la labor del tribunal constitucional se circunscribe a extender una disciplina ya determinada y diseñada en sus detalles por el legislador. Es decir, no es que el tribunal, para resolver la omisión legislativa, crea una disciplina, aun cuando haya un principio constitucional que pudiera ampararla. Este límite parece infranqueable, precisamente porque, como se sabe, los principios son preceptos jurídicos abiertos, que pueden ser concretados de distintas maneras³⁹, labor que solo ha de corresponder al legislador. Por ello, es acertada la apreciación de FEDELE en su nota a la mencionada sentencia n. 42 de 1980 (en tema del ILOR), en el sentido de que de la afirmación de la Corte relativa a que la ilegitimidad de la norma derivaba de un trato igual en ese impuesto a los rentistas del trabajo autónomo, sin distinguir entre las rentas según su componente patrimonial, no es legítimo extraer elementos de integración normativa, precisamente porque falta la determinación suficiente para producir el efecto, sustancialmente normativo, consistente en la creación de un nuevo presupuesto imponible de las *"rentas del trabajo autónomo con componente patrimonial"*⁴⁰

Ahora, en un caso como el resuelto por la Sala Constitucional relativo a la ganancia de capital del artículo 8, inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta traído a colación, este mecanismo parece poco idóneo para resolver el problema, pues la norma grava todas las ganancias de capital por enajenación de activos depreciables, sin que exista alguna excepción o exención regulada en la norma que pudiera ser extendida a la hipótesis que se echaba en falta en la acción de inconstitucionalidad.

C.- Otras posibilidades del control positivo de constitucionalidad

Existen otros mecanismos, más allá de las sentencias aditivas, a los que puede recurrir un tribunal constitucional para actuar la eficacia positiva de los principios constitucionales de igualdad tributaria.

La versión más fuerte del control constitucional se da cuando se está ante una omisión completa del legislador en un campo en el que la Constitución establece expresamente la obligación de regular una materia. A ésta es a la que se refería la Sala Constitucional en la sentencia 18947 del 2009 y, al menos en nuestro medio, no parece tener mucha aplicación respecto de los principios de justicia tributaria, pues no encontramos en la Constitución una norma expresa relacionada con el desarrollo legislativo de éstos. Quizá el problema de la Sala es considerar que es ésta la única forma de inconstitucionalidad por omisión, lo que no es el caso, como hemos visto en el apartado anterior.⁴¹

Sobre esta modalidad, recuerda HANS-PETER SCHNEIDE⁴², en referencia al Tribunal constitucional alemán, que el mecanismo se desarrolla con un primer paso consistente en censurar en sus sentencias la pasividad del legislador en un concreto sector de la legislación social; puede seguidamente fijarle un plazo; si la pasividad persiste, puede declararle incurso en "violación constitucional". Si bien este pronunciamiento no es aun suficientemente ejecutivo como para obligar al legislador, al menos en la República Federal Alemana – como el mismo SCHNEIDE puntualiza – ha bastado que el Tribunal amenazase con semejante veredicto para que el legislador se sintiera estimulado a actuar.

Otro mecanismo es el de las llamadas "recomendaciones" que, como expone A. GARROENA⁴³, consisten en instancias *"dirigidas a los órganos legislativos en el intento de llamar su atención sobre ciertos flagrantes huecos normativos capaces de reducir a la ineficacia determinadas disposiciones constitucionales."*⁴⁴

39 En esta dirección cabe destacar la afirmación del Tribunal Constitucional español en su sentencia de 4 de octubre de 1990 en cuanto a que "carecen de relevancia jurisdiccional las apreciaciones de los recurrentes sobre la insuficiencia de regulación de los recargos en el art. 12 de la LOFCA. Si bien tales estimaciones y la correlativa conveniencia de una legislación del Estado más acabada engarzan con el principio de coordinación de las haciendas autonómicas con la estatal (art. 156.1 de la Constitución), no es función de este Tribunal enjuiciar el contenido de la LOFCA con arreglo a criterios de conveniencia u oportunidad política, así como tampoco determinar a priori la forma y el alcance del principio de coordinación, supliéndolas que los recurrentes consideran carencias o lagunas de la legislación vigente." (F.J. 4)

40 Cfr. A. FEDELE, "La "discriminazione" dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva", cit., p. 1804.

41 Un caso cercano al ámbito material que nos ocupa es el de la Ley de Transferencia de Competencias establecida en la reforma constitucional del artículo 170 y su Transitorio, respecto de la que el legislador estuvo –e incluso sigue estando pues la Ley aprobada no hizo sino remitir a otras leyes para la transferencia efectiva de competencias.

42 Cit. por A. GARROENA, *El Estado español como estado social y democrático de Derecho*, Ed. Tecnos, Madrid, 1984, p. 106.

43 Op. cit., p. 105.

44 Un claro ejemplo lo encontramos en la S.T.C. 3/1983 de 25 de enero, F.J. 5, relativa a la consignación previa del importe de la condena incrementada en un 20 por 100 (recargo reconocido como de naturaleza tributaria por el T.C., F.J. 6) prevista en el art. 170 del R.D.L.

Estas recomendaciones tienden a evidenciar la violación que determinadas lagunas normativas, o bien la falta de ciertos tratos exoneradores (que, como vimos, no va acompañada de una laguna en sentido estricto) implican desde el punto de vista de los principios constitucionales de igualdad tributaria. Por tanto, no deben ser confundidas con indicaciones precisas acerca de los mecanismos técnicos que ha de utilizar el legislador, las cuales, obviamente, exceden de la esfera del control de constitucionalidad.⁴⁵ Esta opción pudo haber sido adoptada por la Sala Constitucional en el caso de la ganancia de capital del artículo 8, f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último, valga mencionar el mecanismo que algún autor⁴⁶ ha dado en llamar “provocación de vacíos normativos”, tendentes a poner al descubierto la tarea legislativa que *secundum constitutionem* debería llevarse a cabo. Consiste en declarar inconstitucionales, con efectos de nulidad, conjuntos normativos que regulan ámbitos fundamentales de la vida en sociedad, para así *forzar* al legislador a emitir una legislación sustitutiva, ahora sí, respetuosa de los lineamientos constitucionales. Esta solución sería aplicable en el caso de omisión de diferenciaciones constitucionalmente debidas en una ley lo suficientemente relevante como para que de ella dependa la satisfacción de un criterio constitucional impuesto de discriminación, respecto de las cuales no exista una normativa ya configurada que permita el recurso a la integración analógica o la interpretación extensiva.⁴⁷ Ésta era otra opción, de hecho la solicitada en la acción respectiva, para darle mejor solución al problema de la ganancia de capital del artículo 8 f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1568/1980 de 13 de junio (Texto refundido de la Ley de Procedimiento Laboral) que deben hacer los empresarios recurrentes en Casación: “Sería conveniente que el legislador, para superar la excesiva rigidez de la norma, reformara el artículo 170 y conexos, para que evitara la imposibilidad de recurso en supuestos de falta de medios o de simple falta de liquidez, a través, en este último supuesto, de medios conocidos y seguros empleados en la práctica económica- aval bancario, depósito de valores, etc. – de modo similar a como prevé el artículo 183 de la LPL para las empresas concesionarias de servicios públicos” En contra de este proceder se manifiesta el Voto particular del Magistrado D.J. Arozemena.

Cfr. También la sentencia de la *Corte costituzionale* n. 142/1980, C.d. 4, donde, tras sostenerse que no está precluido al legislador reestructurar la indemnización de ancianidad, se indica que innovaciones del género deben tener cuenta de la cantidad del trabajo prestado por los interesados a los efectos de la combinación de los artículos 3 y 36 de la Constitución. Se añade luego que si bien la progresiva exclusión no había causado aun una medida censurable del criterio de la cantidad del trabajo, en el futuro, la exclusión misma, en defecto de congruentes compensaciones, correría el riesgo de determinar desequilibrios más graves de los ya existentes, de modo que ello debe sonar la alarma para el legislador. Vid. También otros ejemplos traídos a colación por A. GARRORENA, Op. Cit., p. 105, nota 61.

45 Que es lo que con exactitud excluye la *Corte costituzionale* en su sentencia 126/1979, relativa al INVIM, cuando declaró la incoherencia de la normativa respecto del fin de atenuar la progresividad sobre los incrementos de valor debidos al tiempo y a la devaluación monetaria: “Exorbita de la función institucional de esta Corte formular indicaciones o sugerencias acerca de los remedios que el legislador querrá adoptar, en su plena discrecionalidad, para eliminar los inconvenientes que, bajo los diversos perfiles aquí prospectados, dependen de defectos estructurales del sistema de esta ley. Diversas pueden ser las vías de una reforma correctiva. idónea a rendir el impuesto sobre el incremento de valor de los inmuebles correspondientes al objetivo perseguido con su institución, y a evitar la posibilidad de aplicaciones distorsionadas y lesivas de la paridad tributaria.”

46 Cfr. J.L. CASCAJO, Op. cit., p. 86.

47 Al respecto, la S.T.C 45/1989 implícitamente reconoce la posibilidad de una declaratoria de inconstitucionalidad por omisión, ahí donde la precisión del contenido de un principio constitucional lo permita. En ese sentido me parece debe interpretarse la afirmación de que “la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el Capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta. No cabe excluir que la relación entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género (cf., por ejemplo, nuestra STC 155/1987), ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando esta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida. La necesidad de actuar siempre *toto systemate* respecto, que el Abogado del Estado preconiza en el punto 1,2 de sus alegaciones y que llevada a su extremo privaría en gran parte, si no en todo, de fuerza al mandato constitucional, entendida en sus justos términos, no puede ser óbice para que se examine desde la perspectiva de este una norma o un conjunto de normas que por sí solas determinan, en aspectos importantes, el régimen jurídico de la entidad protegida.”