

Principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

Alumno: Jorge Cantarero Roco.

**Director del TFG: Joaquín Agustín Álvarez
Martínez.**

INDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	3
I. Introducción.....	4
1. Cuestión tratada.....	4
2. Razón e interés del mismo.....	4
3. Metodología.....	4
II. Desarrollo conceptual.....	5
1. Capacidad económica.....	5
1.1 La manifestación de riqueza y la posibilidad real.....	6
1.2 Ámbito de aplicación.....	8
1.3 Funciones.....	10
2. Principio de no confiscatoriedad.....	12
2.1 Ámbito de aplicación.....	12
2.2 La confiscación.....	13
2.3 Derecho de la propiedad.....	14
III. Relación con otros principios del Derecho Financiero y Tributario.....	16
1. Principio de generalidad tributaria.....	16
2. Principio de progresividad.....	16
3. Principio de igualdad.....	17
4. Principio de justicia.....	18
IV. Límites mínimos y máximos para la imposición. ¿Cuándo es un tributo confiscatorio?.....	19
1. Límite mínimo.....	19
2. Límite máximo.....	20
V. Sobre los impuestos con finalidades extrafiscales.....	22
VI. Manifestación de los principios en la legislación española.....	24
1. IRPF y el IP.....	24
2. IVA.....	25
VII. Conclusión.....	26
Bibliografía.....	28

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.

CE: Constitución Española.

TC: Tribunal Constitucional.

LGT: Ley General Tributaria.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia Tribunal Supremo.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IVA: Impuesto del Valor Añadido.

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT: Ley General Tributaria.

CCAA: Comunidades Autónomas.

I. Introducción.

1. Cuestión tratada.

En este trabajo voy a tratar de entender cuáles son las implicaciones que tienen los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, en especial a la hora de establecer los límites en la imposición de los diferentes tributos.

2. Razón e interés del mismo.

El motivo de este estudio es la poca claridad que hay en la actualidad sobre cuando podemos entender que la carga fiscal que soportan los contribuyentes es excesiva. Especial interés puede suscitar por las numerosas ocasiones en las que diferentes personalidades se han quejado de la fuerte imposición a la que son sometidos. Dicha cuestión ha sido de actualidad recientemente por la queja que realizó un colectivo al alza como es el de los *youtubers*.

También podemos ver la importancia que pueden adquirir estos principios en la actualidad debido a que por la actual crisis sanitaria y económica se están planteando una serie de reformas en los tributos, lo cual ha sido entendido por ciertos sectores como abusivo y desproporcionado.

3. Metodología.

La metodología a seguir del trabajo va a ser el estudio de ambos principios, las diferentes opiniones que han desarrollado autores especializados en la materia y de la aplicación práctica tanto en nuestra legislación como por nuestros Tribunales. Todo ello para poder entender el tema de una manera más adecuada y poder formular un trabajo completo.

II. Desarrollo conceptual.

A pesar de la relación que tienen ambos principios entre sí, es necesario su definición por separado para entender mejor su aplicación en el sistema tributario español, así como la relación que tienen entre ellos.

1. Capacidad económica.

El principio de capacidad económica es el principal sobre el que se sustenta el sistema tributario español. En la actualidad se le reconoce una gran importancia ya que tal y como ha señalado el autor Klaus Tipke, hay un reconocimiento de que este principio es el fundamental adecuado a la realidad de los impuestos fiscales¹.

Podemos definir el principio de capacidad económica como “aquel que hace referencia a la posibilidad real o suficiencia de una persona física o jurídica para hacer frente a una obligación tributaria concreta exigida por una Administración Pública, como manifestación del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante una ponderación justa de su capacidad contributiva que debe constituir en todo caso una manifestación de riqueza”².

Además, en la STC 194/2000 de 19 de julio de 2000 se señaló que en la finalidad contributiva tiene que estar presente y debe respetarse el principio de capacidad económica o lo que es lo mismo, que “el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin”.

Por lo tanto, vemos que tiene que haber una conexión entre la obligación tributaria que se exige y la muestra de capacidad económica, ya que esta se va a predicar ante cada situación concreta lo cual ha sido clarificado en la STC 26/2017 de 16 de febrero señalando que “no es correcto afirmar, [...] que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular”.

Por lo tanto, este principio resulta exigible de todos y cada uno de los tributos con independencia de la posición que ocupen en el conjunto del sistema tributario.

¹ Tipke, K., *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, P.33 “Hoy se reconoce amplia y universalmente que el principio de capacidad económica es el principio fundamental adecuado a la realidad aplicable a todos los impuestos con fines fiscales”

² Diccionario panhispánico del español jurídico.

1.1 La manifestación de riqueza y la posibilidad real.

Respecto de la riqueza, la STC 27/1981 de 20 de junio, que es una de las sentencias más importantes al respecto del principio de capacidad económica, señala que hay que incorporar “una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

La riqueza va a ser la base de las leyes impositivas y por lo tanto, solo los hechos de la vida social que sean indicio de capacidad económica pueden ser constituidos en presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria³. Ello se señala en la STC 276/2000 de 16 de noviembre que dice que el tributo “grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”.

Además, la STC 194/2000 ha señalado que el principio de capacidad económica “quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”, y añade la STC 26/2017 de 16 de febrero que “en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial”.

Por todo ello, vemos que esta manifestación de la riqueza tiene que ser existente y real en el momento de la imposición y que no se puede especular con una previsión sobre esta.

A partir de ahí, nos surge el problema de cómo podemos medir esa riqueza. En este sentido vamos a ver que unos hechos van a ser indicios de forma directa de esta riqueza mientras que otros lo van a ser de forma indirecta.

A) Manifestación directa de la riqueza.

Los tributos realizan imposiciones sobre manifestaciones directas de la riqueza cuando estos se aplican sobre manifestaciones inmediatas de la capacidad económica. Los ejemplos de esta manifestación directa de la riqueza suelen ser la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.

Por lo tanto, vemos que estos gravan la riqueza en sí misma de una manera más clara y evidente ya que se podría resumir en que estas manifestaciones muestran lo que ganan y lo que tienen los sujetos, y por lo tanto no habría que acudir a otros indicadores o tener en cuenta otras circunstancias.

³ PALAO TABOADA, C., *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 44.

B) Manifestación indirecta de la riqueza.

La manifestación indirecta de la riqueza se realiza cuando los tributos realizan imposiciones sobre manifestaciones indirectas de la riqueza, gravando la utilización de esta. Así, esta manifestación va a depender de otros factores y no solo de la riqueza en sí de la persona.

A este respecto, los impuestos indirectos también van a reflejar el principio de capacidad económica, pero de un modo distinto a aquellos que gravan la riqueza de una forma más directa. Es por ello que este tipo de impuestos van a gravar la capacidad económica nacida del hecho imponible a través de la cual se puede ver reflejada, por ejemplo en el consumo de un bien.

Por ello, aunque podemos ver alguna manifestación de la riqueza no vamos a poder descubrir cual va a ser el alcance de la misma, ya que incluso sujetos con la misma capacidad económica pueden incluso tener conductas diferentes frente al consumo, por lo que aunque aparentemente el sujeto que consumiese más nos podría dar indicios de que tiene mayor capacidad económica, en realidad esta es la misma.

C) La posibilidad real.

Como hemos visto, este principio hace referencia a la posibilidad real de un sujeto de hacer frente a la exigencia dineraria por parte de la administración.

En principio vamos a ver que estamos en situación de capacidad económica en relación con los diferentes tributos por el hecho de tener, consumir u obtener una determinada serie de bienes, es decir, por realizar un hecho imponible. Pero a pesar de ello tenemos que mirar si existe esa posibilidad real o suficiencia para hacer frente a una obligación tributaria. Esto es porque a pesar de que se muestre una determinada capacidad económica la posibilidad real de cada sujeto va a depender de una serie de circunstancias tanto personales como familiares.

Es por ello que se ha entendido que tiene que haber un límite a la hora de gravar las rentas que es la llamada exención del mínimo vital, que la podemos definir como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica puesto que esa renta es requerida para cubrir las necesidades vitales del titular⁴. Por lo tanto podemos, señalar que este límite nos va a

⁴ *Sinopsis del artículo 31 de la CE. Elviro Aranda Álvarez, Sara Sieira y Alejandro Rastrollo.* Disponible en:

marcar cuando empieza esa capacidad económica y por ende, cuando se tiene que empezar a considerar la manifestación de riqueza. En todo caso, este límite será estudiado con posterioridad en relación a los límites tanto máximos como mínimo de la tributación.

1.2 Ámbito de aplicación.

Como vemos de la definición del principio, se nos señala que este hace referencia a la suficiencia de una persona física o jurídica para hacer frente a una obligación tributaria exigida por una administración pública. A partir de este fragmento de la definición podemos entender cuál va a ser el ámbito de aplicación de este principio.

A) Ámbito subjetivo.

Este ámbito subjetivo va a hacer referencia a que sujetos se va a aplicar este principio. Así, se nos va a señalar que este principio se extiende a todos los sujetos de derecho, ya que no se va a mirar el tipo de sujeto ante el que estamos, sino que lo que tenemos en cuenta es su posibilidad real, su riqueza, por lo que se predica tanto para las personas físicas como para las jurídicas.

Respecto a los sujetos a los que se extiende la responsabilidad de realizar las contribuciones, cabría preguntarse si esta extensión es contraria al principio de capacidad económica ya que se les obliga a pagar por una deuda tributaria ajena.

Lo primero que habría que señalar en este sentido es que esta deuda tributaria vendría determinada en función de la capacidad económica del obligado tributario principal, ello independientemente de que sea un tercero el que tenga que soportar el pago, ya que su contribución está en función de la capacidad mostrada por la otra persona.

Algunos autores como el profesor Francesco Moschetti son contrarios a la idea de que se tenga que realizar estas contribuciones al sostenimiento del gasto público por la capacidad contributiva ajena. Así, este autor señala que “Si un sujeto contribuye a los gastos públicos, debe contribuir en razón a una capacidad contributiva propia y no en razón a una capacidad contributiva de otro sujeto, aunque esté en conexión con él”.

Desde mi punto de vista sí que sería justificada la figura del responsable tributario respecto del principio de capacidad económica ya que “podría encontrarse materialmente

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2#:~:text=Se%20B1ala%20el%20art%C3%ADculo%2031%20de,caso%2C%20tendr%C3%A1%20alcance%20confiscatorio%22.&text=El%20cuarto%20de%20los%20principios%20es%20el%20de%20capacidad%20econ%C3%B3mica.>

justificada, siempre que el establecimiento de la responsabilidad tributaria persiguiese la consecución de un fin constitucional y, además, que la negación del principal de capacidad económica fuera necesaria para alcanzar dicho fin”⁵. Además, como se puede apreciar en los artículos 42 y 43 de la LGT, existe una relación especial entre los responsables y el obligado principal haciendo que en algunos casos la capacidad económica vaya a ser la misma o muy parecida.

En todo caso, en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2º) núm. 440/2021 de 25 de marzo se ha declarado que según su doctrina jurisprudencial “la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigidos por imperativo constitucional”. Por lo tanto, este Tribunal sigue la idea de que sí que cabría la extensión a otros sujetos contribuyentes.

B) Ámbito objetivo.

Este ámbito objetivo de aplicación se va a referir a las obligaciones tributarias exigidas por la administración, lo cual implica que este principio se aplicará en impuestos, tasas, contribuciones especiales...

En estas obligaciones tributarias nos encontramos con una que requiere una especial atención, ya que por su estructura y su función parece difícil el poder aplicar este principio. Esta es la tasa, que es el tributo que se exige por el interés administrativo de un sujeto en el cual no se deriva una suficiente situación patrimonial que justifique su gravamen.

Y es que cuando nos encontramos con una tasa vemos que pagamos por la obtención de un servicio por parte de la administración que tiene un precio fijado en el que puede parecer que este principio de capacidad contributiva no se va a aplicar.

A pesar de ello, vemos que en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos se señala en su artículo 8 que “En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas”. Por lo tanto, vemos que la administración tiene que intentar integrar dicho principio siempre que lo permita la tasa para que este se manifieste.

⁵ González Ortiz D., *La figura del responsable tributario en el derecho español*. P.191 Disponible en: <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9682/gonzalez.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

En principio, esta relación entre la figura de la tasa y el principio de capacidad económica parece que podrían tener una difícil conexión, pero como vemos en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2º) núm. 98/2019 de 31 de enero, sí que puede ser de aplicación en esta figura.

Esta sentencia versaba sobre si en una tasa se podría usar este principio de capacidad económica como criterio modulador de la cuantía de una tasa señalando esta sentencia que “puede incluso llegar a justificar que una menor contribución al coste del servicio público de unos sujetos pasivos, pueda ser repercutida a otros sujetos, aunque éstos hayan generado un mayor coste proporcional a la mayor contribución exigida”.

Por ello el TS señala que una vez respetado el límite máximo que significa el coste total del conjunto de servicios, el reparto de la tasa puede ser desigual modulándose este reparto en base al principio de capacidad económica. Además, no hay una desviada aplicación del principio porque este solo opera para cuantificar el reparto individual de los costes del servicio.

Otra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Zaragoza, núm. 224/2020 de 27 de noviembre, señaló que una “de las implicaciones que tiene incluir la capacidad económica como uno de los elementos del concepto constitucional de tributo [...] es que cualquier prestación de carácter público a la que el legislador denomine tributo que no se exija por una circunstancia reveladora de riqueza, [...] no es un tributo. [...] Dicho de otro modo: los tributos no podrán vulnerar nunca el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición”.

Por todo ello, vemos que este principio tiene que estar presente en cualquier tributo ya que el principio de capacidad económica es inherente a dicho concepto.

1.3 Funciones.

El principio de capacidad económica ha sido entendido de múltiples maneras. Una de estas es como regla del reparto de las cargas públicas. En esta función lo que se hace es imponer un límite al legislador ya que se obliga a construir un sistema tributario y unos tipos impositivos de acuerdo con las manifestaciones reales o potenciales acordes a índices significativos de capacidad económica. Es por ello que no se pueden gravar riquezas ficticias o inexistentes como ya se había señalado anteriormente.

También se le atribuye una función de garantía ya que los tributos solo podrán fundarse en una capacidad económica previa, y como solidaria porque se impone a los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento del gasto en función de la capacidad. Ambos casos se ven reflejados en la STC 182/1997 de 28 de octubre, cuando se dice que “si bien existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley”, existe también “correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”. Es por todo ello que la función solidaria tendría un carácter más de deber y la garantista se vería más como un derecho.

Así, respecto a la función garantista vemos que también esta tiene su razón en que el principio de capacidad económica es un fundamento de la imposición y que de esta se va a derivar un mandato para que el legislador tipifique aquellos hechos que realmente sean indicativos de dicha capacidad económica. Es por ello, que en la STC 221/1992 de 11 de diciembre, se señala que “la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”.

En cuanto a esa función solidaria, vemos que esta encuentra su razón de ser en la necesidad de que haya unos servicios públicos, es decir en la necesidad de que se pueda realizar el gasto público que ya hemos ido mencionando. Así, el deber de contribuir ha sido señalado en numerosas ocasiones en relación con esta solidaridad como se puede ver en la STC 50/1995 de 23 de febrero que dice que “La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo”.

También se ha entendido que este principio hace referencia a la aptitud para contribuir. Esta aptitud vendrá determinada por la riqueza que a su vez medirá la cuantía en la que se deba de contribuir. Esta función vendría ligada a la idea antes comentada de que hay que buscar la riqueza allí donde esta se encuentre.

2. Principio de no confiscatoriedad.

Nos encontramos ante un principio del ámbito tributario el cual establece una protección especial sobre la propiedad privada, siendo por lo tanto una garantía frente a los abusos que se pueden producir en la imposición de los tributos con excusa de la aplicación del principio de progresividad. Por lo tanto, se va a establecer como límite al nivel de contribución de los sujetos pasivos.

Respecto del principio de no confiscatoriedad, señala la STC150/1990 de 4 de octubre que este supone el no poder agotar la riqueza imponible bajo el pretexto del deber de contribuir habiendo una prohibición de su alcance confiscatorio.

Así, por alcance confiscatorio vamos a entender el límite del sistema tributario que supone que, en ningún caso, como consecuencia del conjunto de figuras tributarias puede producirse un efecto equivalente a la confiscación sobre los bienes y derechos del obligado tributario⁶.

Por lo tanto, podemos señalar que el principio de no confiscatoriedad va a ser una cláusula prohibitoria que se va a referir a la riqueza y a la capacidad económica del sujeto previamente estudiada a la que se refiera el tributo. Es por ello que su principal misión va a ser el impedir el agotamiento de la riqueza imponible impidiendo la destrucción de los índices que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto.

En todo caso vamos a estar ante un principio difícil de concretar por diversos motivos que van desde las diferentes teorías sobre su aplicación, hasta las opiniones políticas que pueden surgir al respecto.

2.1 Ámbito de aplicación.

Respecto del ámbito de aplicación de este principio, va a ser similar al del principio de capacidad económica ya que este principio se refiere a las situaciones en las que puede haber una confiscatoriedad sobre la capacidad económica de los sujetos.

Y es que como se deriva del artículo 31.1 de la CE, habrá una obligación de todos a contribuir al sostenimiento del gasto público, tanto personas físicas como jurídicas, sin que en ningún caso esta contribución pueda ser confiscatoria. Así, el alcance subjetivo

⁶ Diccionario panhispánico del español jurídico.

del principio se va a enmarcar en el derecho que tienen los sujetos a que su riqueza sea respetada por el poder tributario.

En todo caso, para que no se produzca una confiscación, vamos a ver que solo se podrá gravar las rentas o los patrimonios que superen un mínimo y por lo tanto, este principio va a excluir del deber de tributación a aquellos sujetos que no manifiesten una cierta capacidad económica.

Respecto del ámbito de aplicación objetivo, este principio también se va a referir a todas las figuras tributarias. En este caso habría que tener en cuenta que este principio se puede aplicar tanto a una figura tributaria en concreto, ya que por ejemplo un impuesto puede ser confiscatorio en sí mismo, o al sistema tributario en su conjunto ya que la acumulación de todos ellos puede acabar siendo confiscatorio.

Mención especial refiere en este aspecto la diferencia en cuanto a cómo y que gravan los impuestos directos y los indirectos. Así, vemos que en los impuestos directos será más fácil ver cuando tienen un alcance confiscatorio ya que se aplican directamente sobre la riqueza, mientras que los impuestos indirectos se aplican sobre actos en los que se hacen suposiciones de la riqueza.

Respecto de la tasa que ya se mencionó anteriormente por su especialidad, se ha entendido que su límite máximo a partir del cual se empezaría a considerar confiscatorio es el coste real de la actividad administrativa.

Cabe señalar que, aunque los tributos suponen una privación de la riqueza, en ningún caso se podría considerar como una confiscación ya que en este caso habría una contraprestación de financiación del gasto público o del cumplimiento de los objetivos del Estado. En todo caso, la carga que hacen estos tributos es la que sí que podría tener alcance confiscatorio.

2.2 La confiscación.

Para analizar el principio va a ser necesario clarificar el concepto de confiscación. Así entendemos por este al acto de incautar o privar de posesiones o bienes para su incorporación al erario público, sin compensación⁷.

⁷ Diccionario panhispánico del español jurídico.

En el ámbito tributario vemos que no se produciría esta confiscación ya que, aunque vemos que hay una privación de bienes, en este caso sí que habría una contraprestación ya que se hace para financiar el gasto público del que al final el contribuyente va a obtener una serie de beneficios.

Es por ello que un tributo por sí mismo no podemos identificar como una figura confiscatoria, sino que lo que podemos considerar como tal es el alcance que este puede tener por sí mismo o junto con el sistema tributario.

En todo caso, si entendemos que la contraprestación a esa privación es el gasto público, deberíamos entender que si no se produce esa finalidad nos encontraríamos ante un caso de confiscación.

Respecto a cuando un tributo podría tener alcance confiscatorio, habría que atender a los límites a partir de los cuales se consideraría como tal, lo cual será analizado posteriormente.

2.3 Derecho de la propiedad.

Como ya se ha mencionado, el límite a la confiscatoriedad supone una defensa del derecho a la propiedad configurándose como una protección de ésta en el ámbito tributario. Así, entendemos el derecho de la propiedad como un derecho de gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las leyes⁸.

El derecho a la propiedad también lo vemos recogido en la CE en el artículo 33, pero vemos que se establece que este derecho verá delimitado su contenido a la función social, lo cual implica que este derecho estará afectado por la redistribución de la riqueza, aunque en ningún caso podrá ser excesiva traspasando los límites de lo confiscatorio.

Por lo tanto, vemos que tanto el derecho de la propiedad como el principio de no confiscatoriedad establecen una garantía a la protección de los bienes individuales, pero siendo conscientes de la realidad de las exigencias de la justicia social y la solidaridad permitiendo la privación de parte de la riqueza para cumplir con el deber de tributación. Además, ambos establecen que en ningún caso la propiedad de los bienes del

⁸ Código Civil, artículo 348.

contribuyente podrá ser más pública que privada. Es por ello que vemos que ambos suponen un reconocimiento a la libertad en la esfera económica.

Por todo ello, vemos que hay una especial vinculación entre ambos conceptos, ya que ambos se refieren a la protección de la riqueza de los individuos frente a las posibles injerencias del Estado.

A pesar de ello, autores como López Espadafor han defendido que la no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respecto a la propiedad privada en materia tributaria⁹. Respecto a esto estoy de acuerdo, porque al ser una plasmación en un determinado ámbito no sería necesario su proyección en la normativa ya que ambas versan sobre una misma idea. Además, vemos como la Constitución Alemana ha recogido el derecho a la propiedad, pero no el principio de no confiscatoriedad, y a pesar de ello se ha entendido que este derecho afectaba a la esfera tributaria. También merece mención que en el derecho de la Unión Europea tampoco se recoge dicho principio porque ya se ha entendido que sus efectos son desplegados por el derecho a la propiedad.

⁹ López Espadafor C., *Estudio sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2018 P.27

III. Relación con otros principios del Derecho Financiero y Tributario.

En la legislación española vemos que estos dos principios, capacidad económica y no confiscatoriedad, no pueden ser interpretados de una forma aislada y que están relacionados con otros establecidos en la legislación española como puede ser en el artículo 31 de la CE o en el 3 de la LGT. Por lo tanto, para entender estos principios y su forma de aplicación en el sistema tributario español es necesario entender su relación con el resto de principios del ordenamiento. Así, vamos a ver que los principales principios que se pueden ver afectados son:

1. Principio de generalidad tributaria.

El principio de generalidad tributaria implica que todos los sujetos están sometidos al poder tributario, tanto las personas físicas como las jurídicas.

Este principio nos puede llevar a encontrar similitudes con el de capacidad económica, pero la principal diferencia es que mientras que la generalidad responde a la cuestión de a quien se grava, el principio de capacidad económica responde a como se grava. Y es que como hemos dicho, la generalidad tributaria implica que todos los sujetos quedan sometidos al poder tributario, mientras que la capacidad económica responde a la idea de en qué forma y cantidad se va a realizar la tributación atendiendo a las circunstancias personales del sujeto. También cabe señalar que el principio de capacidad económica se va a centrar más en la situación concreta de cada tributo.

Por lo tanto, vamos a ver que mientras el principio de generalidad hace referencia a la obligación de aportar todos los sujetos al sostenimiento del gasto público, la capacidad económica haría referencia al modo en que se deberá de hacer esta aportación de acuerdo con las posibilidades de dicho sujeto.

Respecto a la relación de este principio con el de no confiscatoriedad, esta es muy básica ya que mientras el principio de generalidad hace esa referencia a que todos los sujetos tienen que contribuir, el principio que estudiamos nos señala que se podrá realizar la contribución con un límite confiscatorio. Por lo tanto, vemos que es una relación más bien indirecta.

2. Principio de progresividad.

Este principio implica que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición corresponde un incremento de la deuda tributaria proporcional. Por lo tanto, vemos que este principio es el principal que propugna la idea de una redistribución de la riqueza.

En relación con el principio de capacidad económica, esto significaría que cuanto mayor es esta mayor tiene que ser la carga tributaria por lo que va a modular la presión fiscal conforme a este principio.

Cabe señalar que el límite a la progresividad se va a encontrar en el principio de no confiscatoriedad, ya que si esta progresividad fuese fuerte se podría llegar a entender que esta imposición es confiscatoria por lo que el principio de no confiscatoriedad va a ser un límite a este principio de progresividad.

3. Principio de igualdad.

Este principio significa la obligación que tienen los poderes públicos de gravar por igual a los sujetos que se encuentren en una misma situación de capacidad económica y de valorar de una forma desigual a aquellos que se encuentren en situaciones diferentes.

Por lo tanto, vemos que la principal relación entre el principio de capacidad económica y el de igualdad, es que el primero sirve como referencia en materia tributaria para alcanzar este principio que es pilar básico de nuestro ordenamiento jurídico y que se debe de tratar de igual manera aquellas situaciones que sean iguales y de distinta manera aquellas que sean diferentes.

A pesar de ello, el TC ha señalado en numerosas ocasiones que no existe la obligatoriedad de dispensar un trato igual a mismas manifestaciones de capacidad económica. Esto lo podemos ver en la STC 193/2004 de 4 de noviembre, que nos señala que se podrá dispensar de ese tratamiento igual a aquellos que se encuentren en mismas situaciones jurídicas cuando desde el punto de vista de la finalidad de la norma carezca de una justificación objetiva y razonable y resulte desproporcionada con la justificación. Es por ello que se prohíben las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas debido a que no están fundadas en criterios objetivos y razonables.

Además, esta misma sentencia señala la exigencia de configurar un mandato que vincule a los poderes públicos a exigir las condiciones de igualdad en la contribución de los

contribuyentes en aquellas situaciones que pongan de manifiesto la capacidad económica que será susceptible de someterse a tributación.

Por lo visto, este principio no va a ayudar a matizar el principio de no confiscatoriedad, sino que se va a referir a él en la idea mencionada de que los contribuyentes tienen que ser tratados por igual y por lo tanto los contribuyentes van a tener que ser tratados de igual manera sin poder recibir un trato discriminatorio.

4. Principio de justicia.

Este principio es entendido en materia tributaria como el principio que se predica del sistema tributario que supone la prohibición de desigualdades entre los obligados tributarios y la igualdad de gravamen dentro de cada tributo, siendo en gran parte el resultado de la aplicación de los demás principios constitucionales en materia tributaria¹⁰.

Es por ello que no podemos ver una relación directa entre los principios que estamos estudiando y este principio de justicia, ya que este último lo que implica es una correcta aplicación de los principios que rigen la materia para que el sistema tributario sea eficaz.

Por lo tanto, ambos principios estudiados van a ser criterios para la aplicación de este principio de justicia.

¹⁰ Diccionario panhispánico del español jurídico.

IV. Límites mínimos y máximos para la imposición. ¿Cuándo es un tributo confiscatorio?

Una vez estudiados los dos principios y la relación que tienen con el resto del ámbito tributario, podemos establecer cuáles son los límites a partir de los cuales se pueden establecer tributos, y hasta qué punto estos van a poder gravar las rentas.

Para estudiar cuando un tributo sería confiscatorio habría que partir de la idea que se ha ido señalando a lo largo de todo el trabajo de que solo se puede gravar aquella riqueza que sea real o existente. Además, para entrar a valorar la existencia o no del alcance confiscatorio, habría que estudiar la base imponible y el tipo de gravamen ya que determinan la capacidad económica del sujeto y la forma en la que se va a distribuir.

1. Límite mínimo.

Cuando hablamos de límite mínimo en la imposición, nos referimos a la idea de que no a todas las rentas ni a todo el patrimonio se le va a poder exigir una tributación. Así, este límite mínimo es a partir del cual se va a poder empezar a realizar las imposiciones. Por lo tanto, va a implicar una zona de inmunidad fiscal ya que se entiende que el contribuyente carece de suficiente capacidad económica y por lo tanto cualquier imposición que se le pudiese realizar sería confiscatoria.

Este límite mínimo es lo que se ha denominado el mínimo vital, que se ha entendido que es el mínimo necesario para cubrir las necesidades básicas de la vida del contribuyente atendiendo a sus circunstancias personales.

Para el respeto de este límite mínimo se han usado diferentes técnicas específicas entre las que se encuentran figuras como la cuota tributaria cero, las deducciones globales, deducciones específicas...

Por lo tanto, vemos que a partir de este mínimo existencial es de donde vamos a empezar a entender que comienza la capacidad económica del contribuyente.

Respecto a la determinación de este mínimo existencial podríamos establecerlo en los recursos esenciales que el individuo necesita para ser miembro activo y con posibilidades de participar en la vida social, cultural y política de la sociedad¹¹.

En principio su determinación cuantitativa no parece sencilla, ya que habría que partir de las circunstancias personales del contribuyente. En todo caso podemos ver que hay algunos indicadores que atendiendo a las circunstancias sociales y políticas de los países, nos podrían señalar cual es ese límite mínimo. En España podríamos encontrar dos como son el ingreso mínimo vital, el cual se sitúa en 5.639,20€, o el mínimo del contribuyente exento de tributación en el IRPF que es de 5.550€.

2. Límite máximo.

Cuando hablamos del límite máximo, nos referimos a ese nivel cuantitativo a partir del cual podríamos entender que se está produciendo una carga excesiva y que por lo tanto podríamos calificar dicha imposición como confiscatoria.

Respecto a este límite a partir del cual se entiende que hay una confiscación, hay diversas posiciones que además poco tienen que ver entre ellas.

Una de ellas es que una tributación tendría efectos confiscatorios si esta fuese del cien por cien, ya que se le privaría al sujeto por completo de su riqueza impidiendo por tanto cualquier estímulo económico y pasando a ser propiedad del Estado. Este punto de vista ha sido señalado en el Auto del TS (Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) núm. 7591/2019 de 1 de julio, diciendo que las contribuciones devengarían en confiscatorios “cuando la carga fiscal a soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción”

Esta visión es bastante básica ya que parte de una posición en la que es obvio que habría un alcance confiscatorio, ya que además se estaría privando al sujeto del disfrute de lo generado dejando además sin margen para ser miembro activo de la sociedad como se ha dicho antes. Por lo tanto, esta posición aunque acertada, es insuficiente.

Otra posición señala que el límite se podría fijar de una forma cualitativa mediante fórmulas que midiesen distintos parámetros. Una de estas fórmulas la señala Pérez de

¹¹ García Dorado F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002 P.157. “El sistema tributario[...] puede ser tachado de confiscatorio si alcanza a detraer unos recursos esenciales que el individuo necesita para poder ser miembro activo y con posibilidades de participar en la vida económica, y por ende en la social, cultural y política de la sociedad”.

Ayala estableciendo que un tributo sería confiscatorio cuando para pagar este se tendría que recurrir a la venta del patrimonio que integra la capacidad productiva del individuo. También señala otro punto a partir del cual podríamos considerar que hay confiscatoriedad que es cuando una vez pagado el tributo, se deja al sujeto con una riqueza la cual no compensa el esfuerzo y la inversión realizada para obtenerla.

Por su parte, Francisco García Dorado propone una serie de soluciones para evitar este efecto confiscatorio, entre las que se encontraría el establecer los límites de cada tributo y de su sistema en el conjunto, aunque consciente de la dificultad, propone el establecer límites en los tributos más representativos. Añade también otra posibilidad que sería la de crear una declaración con todas las declaraciones de los tributos¹².

Otro límite que es muy usado sobre todo por el TC de Alemania es la teoría del cincuenta por cien, que señala como límite al legislador un límite de este porcentaje para la imposición sobre el patrimonio y la renta del contribuyente. Por lo tanto, vemos que el límite se encontraría en el punto en el que una propiedad privada pasaría a ser más público que privado.

Por todo ello, vemos que son varias las posiciones a partir de las cuales se puede entender que hay una confiscatoriedad. En todo caso habría que diferenciar que la confiscatoriedad se puede producir por un lado sobre un tributo en concreto y por otro en todo el sistema tributario en su conjunto.

¹² García Dorado F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, P.186

V. Sobre los impuestos con finalidades extrafiscales.

En principio hemos señalado que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza y que, por lo tanto, tiene que haber una conexión entre la obligación tributaria que se exige y la muestra de la capacidad económica que se predique en la situación concreta que queramos gravar.

A pesar de ello, vemos como hay una serie de tributos cuya finalidad no es la de gravar una situación de riqueza sino otra diferente que nada tiene que ver con la capacidad económica.

Desde el punto de vista de este principio, y como hemos ido estudiando durante el trabajo, parece difícil que estos tributos tengan cabida en nuestro sistema fiscal, sin embargo, vemos que existen y de muy variada tipología.

Una definición que cabría recoger sobre los impuestos extrafiscales es “aquellos que no tienen por finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados en la Constitución”¹³. Por lo tanto, vamos a ver que estos impuestos tienen su justificación no en el sostenimiento del gasto público, como en principio cabe esperar de la finalidad de los impuestos en general, sino en intereses colectivos ya sean económicos o sociales.

Respecto a este tema, el TC se posicionó en la STC 37/1987 de 26 de marzo, sobre la legalidad de esta función extrafiscal en los tributos. Así, se señaló que, aunque esta función extrafiscal no aparece reconocida en la CE, dicha función puede derivarse de otros preceptos constitucionales ya que el sistema tributario en su conjunto y cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos que tiene el Estado para conseguir sus objetivos. Añade además, que “A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”.

Esta misma sentencia también señala que el que un impuesto sea extrafiscal, no le permite que no tenga que respetar los principios del artículo 31.1 de la CE.

¹³ Diccionario panhispánico del español jurídico.

Acaba señalando también, que, en todo caso, “Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”.

Por lo tanto, vemos que aquellos impuestos que tendrían una finalidad extrafiscal y no la de gravar una riqueza serían legales, a pesar de que la STC 27/1981 de 20 de junio obligue a buscar la riqueza, ya que estos tendrían unos fines de servir al interés colectivo tanto social como económico.

En todo caso, esta extrafiscalidad debería situarse dentro de los límites ya señalados que marcan los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

Debemos de pensar en todo caso que, en un impuesto extrafiscal puro, el legislador pretendería al establecerlo otros objetivos ajenos al recaudar. Sin embargo, vemos que lo que se nos presenta como impuesto extrafiscal, en realidad no lo es totalmente ya que en el fondo siempre existe un objetivo recaudatorio.

En todo caso cabría preguntarnos si sería posible una alta tributación sobre los hechos imposables de dichos impuestos, ya que sus propósitos al final serían diferentes. En este punto, creo que se deberían de respetar también los principios y límites estudiados ya que se podría, e incluso vemos en la actualidad, que se hace una imputación abusiva en este tipo de impuestos.

VI. Manifestación de los principios en la legislación española.

Los dos principios que hemos estudiado son plasmados a lo largo del ordenamiento jurídico español de manera diversa. Así, vemos que se enuncian en primer lugar a modo de configuración del sistema tributario tanto en la CE como en la LGT. El que se recojan en ambas leyes es importante ya que como señalaba Tipke, “En las Constituciones de los países que exigen *expressis verbis* el sometimiento de los impuestos al principio de capacidad económica, es evidente que tal principio vincula a todos los impuestos convirtiéndose así en el fundamento de la unidad del ordenamiento tributario¹⁴”. Además, la LGT “es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen los principios esenciales¹⁵”, por lo que su inclusión en esta Ley los configura como núcleo del sistema tributario.

En todo caso vemos como los límites que establecen los dos principios son plasmados en los diferentes tributos de diversas maneras, ejemplificándolo a continuación en los principales.

1. IRPF y el IP.

Ambos impuestos son los que revelan de una forma más clara esa capacidad económica del sujeto ya que son los que muestran la riqueza de los sujetos.

En primer lugar, vemos como en ambos se establece un límite mínimo que está exento de tributación, habiendo señalado ya previamente el del IRPF. Así, en el IP se establece este mínimo, siempre que no se apruebe otro por las CCAA, en 700.000 euros.

Por lo tanto, ya podemos ver cuales se van a considerar los límites en los cuales se considera que tendría que haber una inmunidad fiscal para destinar esa cantidad a los bienes necesarios.

Respecto al límite máximo, se ha establecido que la suma de las cuotas íntegras de ambos tributos no podrá ser superior al 60% de la base imponible del IRPF¹⁶. Por lo tanto, vemos que el legislador establece en este porcentaje ese límite a partir del cual se empezaría a considerar confiscatorio.

¹⁴ Tipke, K., *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, P.49

¹⁵ Exposición de motivos I de la LGT.

¹⁶ Artículo 31 LIP.

2. IVA.

Respecto del IVA, hay que señalar que se trata de un impuesto indirecto, y por lo tanto no va a gravar la riqueza de una forma directa.

Este impuesto sin duda conlleva una gran dificultad a la hora de aplicar los dos principios estudiados. Es por ello que se ha entendido que para poder respetar el límite mínimo y por lo tanto aquellos sujetos con una capacidad económica menor, se debe establecer unos tipos impositivos reducidos para aquellos productos que son necesarios para la vida.

Esto lo podemos ver en el artículo 91 de la LIVA para productos como el pan, queso o huevos, o más recientemente lo vemos con el ejemplo de la mascarilla que al pasar a considerarse de uso básico para los ciudadanos se redujo su tipo al superreducido del 4%.

Además, vemos que se usa también los impuestos sobre el consumo con fines extrafiscales como podemos ver con los impuestos sobre el tabaco, el alcohol o sobre los hidrocarburos.

VII. Conclusión.

Uno de mis objetivos a la hora de realizar este trabajo era el poder encontrar los límites a partir de los cuales se podría entender que un tributo es confiscatorio, pero cuanto más iba avanzando más me daba cuenta de que en la actualidad estos límites no existen. En primer lugar, porque esta tarea se podría considerar un acto político, y en segundo, porque en España no ha habido un esfuerzo en intentar clarificar a partir de cuando se puede considerar un tributo como confiscatorio.

En todo caso, vemos como los principios estudiados tratan de delimitar el alcance de la tributación de los sujetos. Y es que vemos como la capacidad económica exige que se tribute por la riqueza real de los sujetos, pero siempre estableciéndose esos límites que propugna el principio de no confiscatoriedad.

Por ello, vemos que se tiene que tributar solo por aquella riqueza que sea existente en el momento de la realización del hecho que da lugar a esa imposición y que por lo tanto revela la capacidad económica del contribuyente, ya que, si se estuviese tributando por una renta ficticia, nos encontraríamos ante una situación de confiscación.

Por lo tanto, vemos que la confiscación se puede dar por dos situaciones, por gravar una riqueza de forma excesiva o por gravar una riqueza inexistente.

Es necesario señalar que a la hora de establecer la capacidad económica de los sujetos hay que tener en cuenta su posibilidad real, ya que esta capacidad va a depender de las circunstancias personales o sociales de cada sujeto, porque por ejemplo, no es lo mismo ganar una determinada cantidad con tres hijos a cargo que sin ningún hijo.

Respecto al alcance de la confiscatoriedad, creo que es necesario que en España se clarifique este concepto ya que, desde mi punto de vista, el límite que ha establecido el TC es insuficiente y muy básico, ya que todos somos conscientes de que el gravar el cien por cien de la renta es confiscatorio.

Así, la posición doctrinal más adecuada desde mi punto de vista, sería la de que este límite se encontraría en el punto en el que no compensaría realizar el hecho que se grava por la renta que finalmente dispondría el sujeto. A pesar de ello, creo que esta opción es bastante complicada de llevar a la práctica, por lo que lo más adecuado sería establecer el límite en un porcentaje como ha hecho el TC Alemán, que lo estableció en un 50%, lo cual es similar al límite establecido en la LIP por la tributación conjunta del IRPF y del IP.

En todo caso, creo que no se puede establecer un límite cuantitativo ya que va a haber personas a las que ese límite no les afecte por no llegar su riqueza a esa cantidad de dinero, y además, esta cantidad puede no significar lo mismo en un momento temporal posterior debido a los cambios que se produzcan.

También creo que se debería de tener en cuenta a la hora de establecer el límite de lo confiscatorio en la posibilidad o no de las personas de participar activamente en la vida tanto social como cultural. Es por ello, que ambos principios deben de ser entendidos como una garantía para mantener un nivel económico suficiente frente a la tributación.

Vemos en todo caso, que en nuestro sistema tributario no hay ningún tributo que grave la capacidad económica general del sujeto, sino que hay diversas figuras que gravan diferentes muestras de capacidad, llegando en ocasiones a tener que tributar por una misma renta en varias ocasiones atendiendo a diferentes hechos. Es por ello, que considero positiva la solución que aportaba García Dorado sobre crear una declaración que recogiese todas las declaraciones de los tributos, ya que esta ayudaría a ver si realmente la tributación de cada contribuyente es confiscatoria, porque hemos visto que esta situación se predica de todo el sistema tributario en su conjunto.

Es por ello, que creo que nuestro sistema tributario no ha conseguido matizar el límite a partir del cual se podría considerar un tributo como confiscatorio y por lo tanto, aunque una tributación no pueda ser considerada como confiscatoria, no significa que esta sea excesiva o injusta.

Bibliografía.

Araguás Galcerá I., *El principio de no confiscatoriedad en la CE*. Disponible en : <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcera.pdf>

Aranda Álvarez E., Sieira S., Rastrollo A., *Sinopsis del artículo 31 de la CE*.

Disponible en:

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2#:~:text=Se%C3%B1ala%20el%20art%C3%ADculo%2031%20de,caso%2C%20tendr%C3%A1%20alcance%20confiscatorio%22.&text=El%20cuarto%20de%20los%20principios%20es%20el%20de%20capacidad%20econ%C3%B3mica>.

Calvo Ortega R., *Curso de derecho financiero 2019 I. Derecho tributario. Parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*, Civitas Ediciones, Pamplona, 2019.

Corral Guerrero L., *La capacidad económica de contribuir*, en Cuadernos de estudios empresariales N°14, 2004.

García Dorado F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002.

González Ortiz D., *La figura del responsable tributario en el derecho español*. P.191

Disponible en:

<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9682/gonzalez.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

López Espadafor C., *Estudio sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2018.

Carlos María López Espadafor, C., *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Real Colegio de España en Bolonia, Madrid, 2008.

Marín Benítez G., *Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del tribunal constitucional*,

Disponible en:

<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6293/documento/art03.pdf?id=8507>

Masbernat Muñoz P. *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. Disponible en: https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000100011

Naviera de Casanova G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw Hill, Madrid, 1997.

PALAO TABOADA, C., *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2018.

Tipke, K., *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002.