

CONSTITUCIÓN, DEBER DE CONTRIBUIR Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. FUNCIONES Y VERTIENTES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

GLORIA MARÍN BENÍTEZ
Abogada*

Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la CE ha dado origen, durante estos cuarenta años, a numerosos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se abordan las distintas funciones que desempeña el principio de capacidad económica y su doble vertiente como derecho y deber. Este trabajo pretende revisar esa jurisprudencia para exponer las limitaciones del principio de capacidad económica y la imposibilidad de tomarlo como único referente interpretativo de las normas tributarias.

PALABRAS CLAVE

Deber de contribuir, Obligación tributaria, Capacidad económica, Progresividad, Normas tributarias.

Spanish Constitution, contribution duty and tax obligation. Functions and dimensions of the ability to pay principle in the jurisprudence of the Spanish Constitutional Court

Article 31.1 of the Spanish Constitution states that everyone must contribute to sustaining public expenditure in proportion to their ability to pay. Over the last forty years, this duty has given rise to many judgments of the Constitutional Court in which it analyses the different functions that the ability to pay principle carries out in our tax system and its double-faceted nature as both a right and duty. This paper intends to review that jurisprudence in order to lay out the limitations of the ability to pay principle and the impossibility of using it as the only reference when interpreting the tax rules.

KEY WORDS

Duty to contribute, Tax obligation, Ability to pay principle, Progressivity, Tax laws.

Fecha de recepción: 1-10-2018

Fecha de aceptación: 18-10-2018

1 • INTRODUCCIÓN

El deber de contribuir viene establecido como deber constitucional en el artículo 31.1 de la CE. El concepto de “deber constitucional” surge históricamente como obligación de carácter meramente ético o moral que se exige a los ciudadanos por el solo hecho de ser miembros de la comunidad política y, en cierta forma, como contrapartida a los derechos fundamentales que los textos constitucionales reconocen y garantizan al individuo¹. Hoy día, sin embargo, todos los preceptos constitucionales tienen valor normativo y directo (art. 9.1 CE; SSTC 16/1982, FJ 1, y STC 80/1982, FJ 1), por lo que al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos comunes no cabe atribuirle ya un valor meramente declarativo ni un contenido exclusivamente ético o moral. Se trata de un precepto jurídico cuyo incumplimiento tiene, por tanto, consecuencias jurídicas.

¿Quiere esto decir que la obligación tributaria, como obligación jurídica concreta de aportar una determinada cantidad de dinero al erario público, tiene también su origen en ese artículo 31.1 CE? Evidentemente no, pues la CE también dispone, en su artículo 31.3, que toda prestación patrimonial de carácter público (cuyo ejemplo paradigmático es justamente la obligación tributaria) ha de establecerse necesariamente con arreglo a la ley.

El propósito de este trabajo es adentrarnos en la relevancia jurídica que tiene el mandato contenido en el artículo 31.1 CE. Recordemos que este precepto dispone que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

Para ello, este trabajo analizará en primer lugar las distintas funciones desempeñadas por el principio fundamental que configura ese deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: el de capacidad económica. Revisaremos, en segundo lugar, las dos vertientes (derecho y deber) del mandato constitucional de contribuir con arreglo a la capaci-

* Del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).

¹ Vid. Á. B. Rodríguez Bereijo: “El deber de contribuir como deber constitucional”, *REDFC*, n.º 125, 2005, págs. 6-7; C. Palao Taboada: “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *REDFC*, n.º 124, pág. 768.

dad económica. Por último, realizaremos algunas reflexiones sobre la trascendencia de ese genérico mandato constitucional en el cumplimiento de la concreta obligación tributaria.

2 · CAPACIDAD ECONÓMICA. FUNCIONES

Doctrina y jurisprudencia han atribuido al principio de capacidad económica diversas funciones. En primer lugar, es habitual referirse a este principio como fundamento de la imposición. En segundo lugar, y como todo principio jurídico, se piensa que puede desempeñar una función justificativa de la solución normativa que se encuentra en las reglas del ordenamiento tributario. Y en tercer y último lugar, se considera que constituye un límite al poder tributario. Vamos a detenernos en cada una de ellas.

2.1 · El principio de capacidad económica como fundamento de la imposición

Cuando se habla de fundamento de la imposición se hace referencia a la causa justificativa por la que una persona puede verse obligada a participar en el reparto de los gastos de la comunidad. Históricamente, esa causa justificativa se ha buscado en tres posibles circunstancias: la mera pertenencia a la comunidad (principio de capitación), el hecho de ser beneficiario de los gastos ocasionados por ella (principio de beneficio) o el hecho de tener capacidad para afrontar el pago (principio de capacidad). De entre estos tres fundamentos posibles para la imposición, la idea de que el reparto de las cargas necesarias para financiar los gastos comunes de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno es la que históricamente ha acabado consolidándose y ganando preeminencia, probablemente porque los otros fundamentos alternativos a la imposición (principio de capitación o principio de beneficio) se perciben, bien como intrínsecamente injustos², bien como

inviabiles³ para fundamentar exclusivamente sobre ellos un sistema tributario y porque la renta acumulada es, al fin y al cabo, la única fuente impositiva con la que resulta posible afrontar el pago de los tributos⁴. Quizá por ello la capacidad económica se erige en el principal principio de justicia tributaria en las constituciones de numerosos países (v. gr., Italia, España, Grecia, Liechtenstein, Croacia, Hungría, Turquía, Brasil, Argelia, Marruecos)⁵.

La referencia a la capacidad económica como fundamento ineludible de la imposición es reiterada en la jurisprudencia de nuestro TC. Así, se ha afirmado que “*el tributo grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza*” (STC 37/1987, de 26 de octubre, FJ 13; STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), que “*la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica*” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4) o que “*quebraría el principio cuando la riqueza no fuera ya potencial sino inexistente o ficticia*” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9).

Esto se aplica también a los denominados tributos de ordenamiento, cuya finalidad primordial no es fiscal (i. e., no es la de allegar fondos para el sostenimiento de los gastos públicos), sino extrafiscal (i. e., promover determinadas conductas que se consideran deseables o desincentivar otras que se consideran nocivas para la vida social). La posibilidad de este tipo de tributos viene expresamente reconocida en el artículo 2.1 de la LGT cuando afirma que “*los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”. Pero, aunque el principio de capacidad económica pueda quedar atenuado en este tipo de tributos, no cabe en modo alguno dejarlo excluido de plano. Así, la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4, en relación con

2 Así ha sucedido históricamente con el principio de capitación, según el cual todos los ciudadanos deben contribuir el mismo importe en concepto de tributos, con independencia de que obtengan o no renta y de la cuantía de esa renta. La teoría hacendística de la utilidad marginal decreciente de la riqueza explica por qué este principio se percibe como intrínsecamente injusto y por qué ha hecho surgir, desde tiempos inmemoriales, la resistencia de los contribuyentes ante lo que se entiende que constituye una opresión fiscal. Cfr. K. Tipke: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuer-moral)*, Madrid: Marcial Pons, 2002, pág. 33.

3 Así sucede, sin duda, con el principio de beneficio o de equivalencia, según el cual los impuestos serían la compensación de los gastos ocasionados al Estado o de las prestaciones recibidas de este, que resulta inaplicable para financiar gastos públicos indivisibles o respecto de los que no cabe identificar la utilidad que el gasto público produce en un individuo determinado. Cfr. K. Tipke, *loc. cit.*

4 K. Tipke: *Moral tributaria...*, *op. cit.*, págs. 31-32.

5 J. L. Pérez de Ayala: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Pamplona: Thomson Civitas, 2008.

el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, señaló que, si bien “*constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal*”, es necesario que al menos “*la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto*”⁶; en otro caso, por tanto, el impuesto sería inconstitucional.

Más dudoso es que lo mismo pueda decirse en relación con las figuras tributarias (tasas y contribuciones especiales) que toman como hecho imponible una actividad administrativa cuyo destinatario puede ser fácilmente individualizado. Respecto de ellas, la opinión mayoritaria es que su fundamento se halla más en el principio de beneficio que en el de capacidad económica. Y aunque parte de la doctrina considera que el principio de capacidad económica también se ha de proyectar y dejar su impronta en estos tributos, sobre todo en sus elementos de cuantificación (en particular, cuando se trata de establecer exenciones o beneficios fiscales)⁷, no resulta fácil encontrar en la jurisprudencia constitucional precedentes que aprecien la vulneración del principio de capacidad económica por las normas reguladoras de una tasa o de una contribución especial⁸. Incluso en las sentencias recientes que declaran la inconstitucionalidad de diversas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia por su cuantía desproporcionada y por tratarse de un sistema en el que todos (con independencia de su capacidad) pagaban lo mismo⁹, la inconstitucionalidad no se fundamenta en la eventual infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), sino en la infracción del derecho de acceso a la justicia (art. 24.1 CE). De esta forma,

por ejemplo, la STC 140/2016, de 21 de julio, FJ 14, rechaza pronunciarse sobre si el importe excesivo de las tasas infringe también los principios tributarios de capacidad económica y de progresividad consagrados en el art. 31.1 CE una vez que se ha concluido que las tasas son inconstitucionales y nulas por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

La primera función que se atribuye al principio de capacidad económica como fundamento de la imposición se encuentra, por tanto, con limitaciones cuando se trata de determinadas figuras tributarias.

2.2 · El principio de capacidad económica como elemento justificador de las reglas

Una de las principales funciones que se atribuyen a los principios jurídicos es la de justificar las pautas específicas que se contienen en las reglas. Las reglas o normas jurídicas establecen mandatos que pretenden regular la conducta de sus destinatarios excluyendo su propia deliberación para determinar la conducta a seguir. Presentan por ello una estructura cerrada integrada por un antecedente o presupuesto de aplicación y una solución o consecuencia jurídica. Los principios jurídicos, en cambio, no pretenden excluir la deliberación de sus destinatarios para determinar la conducta a seguir, sino que exigen tal deliberación. Según el profesor Aragón, los principios son “*prescripciones jurídicas generalísimas o, si se quiere, fórmulas de derecho fuertemente condensadas que albergan en su seno indicios o gérmenes de reglas*”¹⁰. Quiere esto decir que, aunque no esté determinada la relación entre el principio y las reglas en que hubiere de transmutarse, esa transmutación puede producirse efectivamente siguiendo criterios objetivos: que el principio tiene carácter indeterminado pero no es indeterminable¹¹, y que la tarea del aplicador del Derecho debe consistir en descubrir las reglas que resultan coherentes y necesarias para el desarrollo del principio jurídico constitucional de que se trate.

Pues bien, entendiendo los principios jurídicos de esta manera, se ha planteado si el principio de capacidad económica presenta esa capacidad de transmu-

6 Admiten la posibilidad de un tributo extrafiscal, siempre que respete el principio de capacidad económica, las SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio; 168/2004, de 6 de octubre; 122/2012, de 5 de junio; 53/2014, de 10 de abril; 26/2015, de 19 de febrero; 74/2016, de 14 de abril.

7 I. Gil Rodríguez: “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Tributos Locales*, n.º 50, vol. 2005, págs. 13-52; C. Lozano Serrano: “La capacidad económica en las tasas”, *REDF Civitas*, vol. 2012, págs. 49-122.

8 El ATC 71/2008, de 26 de febrero, rechazó así, por ejemplo, la infracción del principio de capacidad económica por la tasa fiscal sobre el juego de las máquinas recreativas tipo B, que establecía una única cuota fija, general y genérica, para todas las máquinas con independencia de las circunstancias del caso. Para un comentario crítico, v. A. Rodríguez Bereijo: “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica”, *REDFC*, n.º 142, 2009.

9 SSTC 92/2017, de 6 de julio; 47/2017, de 27 de abril; 227/2016, de 22 de diciembre; 202/2016, de 1 de diciembre; y, 140/2016, de 21 de julio.

10 M. Aragón: “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 24, septiembre-diciembre 1988, págs. 23-27.

11 K. Tipke: *Moral tributaria ...*, op. cit., pág. 35.

tarse en reglas concretas. En sentido afirmativo se pronunció la doctrina italiana anterior al último cuarto del siglo XX, que entendió que en el principio de capacidad contributiva estarían comprendidos los criterios de imposición, que solo tendrían que ser desarrollados para obtener los pilares del sistema tributario referido en las normas constitucionales¹².

Sin embargo, esta aspiración inicial de erigir al principio de capacidad económica en el criterio exclusivo de justicia tributaria fue después abandonada.

El principio de capacidad económica no es apto para ser considerado como *derecho condensado* porque, en primer lugar, en el Derecho tributario entran en juego conceptos elaborados por las ciencias económicas en el marco de un discurso que no siempre es jurídico y en el que, para una determinada cuestión, pueden plantearse diversas soluciones aceptables. De esta forma, es posible identificar ejemplos de un gravamen diferente para actos o negocios jurídicos que desempeñan una similar función en la práctica, que dan origen a defectos en la neutralidad del ordenamiento que son imposibles de justificar desde el principio de capacidad económica.

El principio de capacidad puede verse mediatizado, en segundo lugar, por decisiones de carácter político, ya que el legislador puede atender a consideraciones extrafiscales (art. 2.1 de la LGT) y a otros elementos y principios de Derecho constitucional al regular los tributos. El principio de capacidad económica puede entrar en conflicto en tal caso con otros bienes jurídicos constitucionalmente protegidos que son los que pueden justificar la pauta adoptada en tal caso por la regla tributaria¹³.

Finalmente, en tercer y último lugar, las reglas tributarias muchas veces son reflejo de opciones técnicas adoptadas por el legislador que tampoco responden al principio de capacidad. Por ejemplo, aquellas que tratan de corregir los efectos nocivos

de determinadas opciones técnicas previas sobre el nivel de tributación de los contribuyentes, evitando que la fiscalidad se convierta en un factor distorsionador de decisiones empresariales¹⁴. Y también se adscriben a ese supuesto las denominadas “normas de simplificación”: tipificaciones y criterios de valoración a tanto alzado que se justifican por razones de practicabilidad y que pretenden garantizar la recaudación, reducir la elusión y el fraude y facilitar la actuación del contribuyente y el control de la Administración¹⁵. Ha de apuntarse, en todo caso, que la admisibilidad de la quiebra del principio de capacidad económica que pueden ocasionar estas últimas reglas no es ilimitada y que en este sentido el TC ha señalado que “*la practicabilidad o conveniencia administrativa o la necesidad de evitar manipulaciones de los sujetos para reducir su deuda tributaria no justifica vulneraciones del principio de capacidad que no sean proporcionadas y que van más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos*” (STC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6).

El hecho de que las normas fiscales también atienden a consideraciones extrafiscales o técnicas imposibilita que el principio de capacidad contributiva se constituya en un auténtico *derecho condensado*, con el que quepa justificar todas las reglas del ordenamiento tributario. Por ello, si bien el principio de capacidad económica es el pilar esencial del ordenamiento tributario, no es la premisa de la que puedan deducirse todas sus normas concretas, ni de él pueden deducirse reglas operativas para el diseño del sistema tributario en su conjunto o de impuestos singulares¹⁶, ni impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (STC 37/1987). Como afirma Palao Taboada¹⁷, “*el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria*”, palabras de las que se hizo eco la STC 221/1992 de 1 de diciembre.

12 Así lo apunta C. Palao Taboada: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA. VV.: *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro (II)*, Madrid: Tecnos, 1976, pág. 391.

13 J. L. Pérez de Ayala: *Algunos problemas interpretativos...*, op. cit., págs. 47 y ss.; P. M. Herrera Molina (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid: F. Oriol-Urquijo, Marcial Pons, 1998, págs. 152 y ss.) califica estos casos de conflictos externos del principio de capacidad. Vid. también C. Palao Taboada: “Apogeo y crisis...”, op. cit., págs. 393-396, y M. S. Godói: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: IEF, 2005, pág. 91.

14 Un ejemplo de ello es el régimen de neutralidad fiscal de las reorganizaciones empresariales, que tiene por objeto paliar los efectos indeseables que sobre decisiones empresariales de reestructuración puede llegar a tener la decisión legislativa de entender que se produce renta en operaciones que suponen intercambio de activos ilíquidos.

15 P. M. Herrera Molina: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., págs. 160 y ss.

16 C. Palao Taboada: “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, op. cit., pág. 769.

17 C. Palao Taboada: “La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria”, *HPE*, n.º 9, 1971, págs. 35 y ss.

La segunda función que se atribuye al principio de capacidad económica presenta también, por tanto, importantes restricciones en la práctica.

2.3 · El principio de capacidad económica como límite al legislador

A los principios jurídicos que se encuentran recogidos en la Constitución se les atribuye también con frecuencia una función reguladora del poder normativo. Constituyen así un mandato al legislador, que ve limitada su discrecionalidad y sus posibilidades de elección al regular una determinada materia.

El mandato al legislador que se encierra en el principio de capacidad económica podría expresarse como la exigencia de que “*todos paguen impuesto con arreglo al importe de su renta*”. En ese mandato, el principio de capacidad económica sería la expresión de la medida de *igualdad de trato* que reclama la justicia distributiva en el ámbito tributario. Dicho esto, esa eficacia jurídica del principio de capacidad económica también se ve limitada en la práctica por la concepción del principio de igualdad en nuestra jurisprudencia constitucional. Según nuestro Tribunal Constitucional (por todas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3), el mandato al legislador que subyace en el principio de capacidad económica no obliga a una igualdad de trato para iguales manifestaciones de capacidad económica. No toda desigualdad de trato para una misma capacidad económica supone por tanto una infracción del artículo 31.1. CE sino solo aquella que resulte artificiosa o injustificada. Y a estos efectos, según la jurisprudencia constitucional:

- (i) Constituye una desigualdad de trato artificiosa o injustificada aquella que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
- (ii) Dos situaciones deben considerarse iguales cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- (iii) Para que la diferenciación sea constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que se persigue, sino que es necesario que las consecuencias sean adecuadas y proporcionadas a tal fin. En palabras de la STC

76/1990, de 26 de abril, FJ 9, “*que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean proporcionadas a tal fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*”¹⁸.

El principio de capacidad económica, como trasunto de la igualdad al ámbito tributario, se limita por tanto a prohibir las discriminaciones arbitrarias. Quiere esto decir que su naturaleza es básicamente negativa, encaminada a la eliminación de injusticias más que a la búsqueda de una ordenación justa. De esta forma, se admite un trato desigual para una misma capacidad económica en cuanto exista un motivo suficiente (de naturaleza técnica, social, financiera o de política económica) para esa desigualdad de trato.

Por otro lado, se considera también que no hay vulneración del principio de capacidad económica cuando diferentes capacidades de pago son tratadas de forma igual. En este sentido el TC es reacio a admitir la infracción del principio de igualdad (art. 14 CE) o de capacidad económica (art. 31.1 CE) por ausente tratamiento dispar. El principio de igualdad no permite lo que se ha llamado *discriminación por indiferenciación*, y esto se ha trasladado también al ordenamiento tributario para negar, por ejemplo, que la no introducción por el legislador de una diferenciación en función del tiempo transcurrido a la hora de configurar un recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones pueda considerarse atentatoria contra el principio de igualdad (STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 7).

Por tanto, la tercera función que se suele atribuir al principio de capacidad económica en materia tributaria, si bien es la que ha alcanzado mayor

¹⁸ En cualquier caso, como ha advertido el profesor Palao Taboada, la jurisprudencia sobre el principio de capacidad económica se caracteriza por su ambigüedad. Así, el TC tiende a negar la correlación entre el derecho a la igualdad y la capacidad económica como regla general, con lo que ni considera a esta última como medida de la igualdad en el ámbito tributario ni somete los preceptos extrafiscales a un control de proporcionalidad. Y en los casos en los que aplica el principio de igualdad tampoco realiza una auténtica ponderación entre la lesión de la igualdad y el fin perseguido. C. Palao Taboada: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *REDFC*, n.º 88, pág. 641. También, P. M. Herrera Molina: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *op. cit.*, págs. 46-47.

eficacia jurídica en nuestra jurisprudencia constitucional¹⁹, también presenta importantes limitaciones.

En cualquier caso, y aun con estas limitaciones, el de capacidad económica parece ser el único de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de la CE que puede desempeñar esta función limitativa del legislador, que resulta aún más ineficaz si la buscamos en otros principios, como el de progresividad o el de no confiscatoriedad.

Respecto del principio de progresividad, nuestro TC ha señalado de forma reiterada que la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 *in fine*; 37/1987, de 26 de marzo; 76/1990, de 26 de abril, FJ 6 b; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 1; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b; y 327/2006, de 20 de noviembre, FJ 4). Esto significa que en un sistema tributario justo caben tributos que no sean progresivos. El único límite establecido por el legislador es que la existencia de ese tributo no progresivo sino proporcional no afecte a la progresividad del sistema en su conjunto, y esto último requiere que el tributo de que se trate no tenga una incidencia escasa o marginal en el conjunto del sistema (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6).

En relación con el principio de no confiscatoriedad, además de predicarse igualmente del sistema tributario en su conjunto, el TC ha asumido *“la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”* (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), lo que indudablemente resta al principio virtualidad en la práctica para convertirse en verdadero límite al legislador. En este sentido, en sus sentencias 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero, y 233/1999, de 10 de diciembre, el TC afirmó que

“La prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de

toda imposición— so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”.

Si para considerar que la principal figura tributaria de nuestro sistema impositivo (el IRPF) tiene carácter confiscatorio es necesario que su tipo medio de gravamen sea superior al 100 %, debemos resignarnos a descartar que en el actual estado de la cuestión una subida generalizada de la presión impositiva, por elevada que resulte, pueda llegar a declararse inconstitucional por infracción del principio de no confiscatoriedad. En otros sistemas jurídicos, en cambio, a esta prohibición de confiscatoriedad sí se le ha asignado un papel más eficaz en la limitación del amplio margen del que disfruta el legislador para configurar el sistema tributario.

3 · CAPACIDAD ECONÓMICA Y DEBER DE CONTRIBUIR

Puesto en relación con el deber de contribuir, el principio de capacidad económica presenta una doble vertiente: la primera, garantista, por cuanto ofrece a los contribuyentes la posibilidad de oponerse a un impuesto que no se funde en una capacidad económica previa; la segunda, solidaria, en cuanto impone a los ciudadanos un deber cívico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función, precisamente, de esa capacidad²⁰.

A ambas se refiere la STC 182/1997, de 28 de octubre, cuando afirma que, si bien *“existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad econó-*

¹⁹ C. Palao Taboada: *“Nueva visita al principio...”*, *op. cit.*, pág. 777; *“Apogeo y crisis...”*, *op. cit.*, págs. 415-417; P. M. Herrera Molina: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *op. cit.*, págs. 84, 175 y 185 y ss.; J. E. Varona Alabern: *“Concepto de tributo y principio de capacidad económica”*, *REDFC*, n.º 135, 2007, págs. 570-571.

²⁰ F. Moschetti: *“Orientaciones generales de la capacidad contributiva”*, *RDFHP* n.º 263, págs. 528-531.

mica 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*”²¹. La consideración del principio de capacidad como *deber*, hace referencia a la vertiente solidaria del principio; su consideración como *derecho*, a su vertiente garantista.

3.1 · La vertiente garantista. El principio de capacidad económica como derecho

La vertiente garantista del principio de capacidad económica tiene su razón de ser en la función de la capacidad económica como fundamento de la imposición, de la que se deriva el mandato dirigido al legislador de tipificar como impositivos solo hechos que sean indicativos y reveladores de esa capacidad económica²². De esta forma, la STC 221/1992, de 11 de diciembre, recuerda que “*la libertad de configuración del legislador [en materia tributaria], deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional [el de capacidad económica] que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia*”.

En esta vertiente, el principio de capacidad económica quedaría configurado como un límite intrínseco a la protección constitucional del interés fiscal del Estado, aunque, como hemos visto, tradicionalmente se le ha atribuido un papel relativamente modesto: basta una riqueza potencial (que no real) en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador (que no en el caso concreto) para que el precepto constitucional quede a salvo según las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 186/1996, de 6 de junio, FJ 4; no se prohíbe toda desigualdad de trato, sino solo aquellas que careciendo de una justificación razonable van más allá de lo necesario al establecer la distinción según las SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; y se reconoce al legislador un amplio margen de libertad en su capacidad de configurar los impuestos, rechazándose que corresponda al TC enjuiciar si las soluciones adoptadas son las más correctas técnicamente según la STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5.

Dicho esto, ese papel modesto parece haberse revitalizado en algunas sentencias recientes al menos en cuanto a la necesidad de que la capacidad económica exista, no ya en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador (como se admitía en las citadas SSTC 37/1987 y 186/1996), sino en el caso concreto. En este sentido, las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana²³ en aquellos supuestos en que “*somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión*” afirman que “*el hecho de que el constituyente no haya precedido el principio de capacidad económica de un artículo (“la”) sino de un adjetivo posesivo (“su”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, respecto de cada uno*” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b).

Ciertamente, esta es una novedad en una jurisprudencia que había rechazado la existencia de una quiebra inadmisibles del principio de capacidad cuando la capacidad económica existía, como riqueza real o incluso potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto (STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4).

3.2 · La vertiente solidaria. El principio de capacidad económica como deber

Si la vertiente garantista del principio siempre ha tenido relevancia, en los últimos tiempos (tras la que ya es conocida como Gran Recesión) parece haberse acentuado la apelación a su vertiente solidaria.

Esta vertiente solidaria halla su justificación teórica en la función social a la que queda afecta la propiedad y en la constatación, por tanto, de que el derecho de propiedad se encuentra subordinado al interés general (art. 128 CE), entendido como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad. Como el interés general requiere servicios públicos y actuaciones administrativas que generan un gasto público a cuyo sostenimiento es preciso

²¹ Los resaltes tipográficos son nuestros.

²² G. Casado Ollero: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración fiscal”, *BICAM*, n.º 16, pág. 46.

²³ SSTC 26/2017, de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 48/2017, de 27 de abril, y 72/2017, de 5 de junio, en su regulación foral, y SSTC 57/2017 y 59/2011, de 11 de mayo, en el sistema común.

contribuir y como esta contribución no puede basarse en el principio de beneficio (puesto que no trae causa de una relación sinalagmática), se busca entonces la razón de esa contribución en una cualidad derivada del carácter social de la naturaleza humana: la solidaridad. Se entiende así que la función social de la propiedad tiene una vertiente tributaria, y que la propiedad, entendida como riqueza (como capacidad económica), implica un deber de solidaridad para la realización del interés general, que es precisamente el deber de contribuir. El deber de contribuir se perfila entonces como una obligación general de concurrir a los gastos públicos en aras del interés común por el mero hecho de tener capacidad contributiva y en razón de tal capacidad.

Esta consideración del deber de contribuir como un deber de solidaridad fue puesta de manifiesto por la escuela italiana de Pavía²⁴. En Alemania, Kirchhof aludía a esa vertiente fiscal de la función social de la propiedad cuando, tras constatar que, como regla general, “la propiedad obliga” y que “su uso debe servir igualmente al bien común” aplicaba estos principios al ámbito tributario al concluir que “la propiedad obliga al pago de tributos” y que “el uso de la propiedad también debe contribuir al bien común mediante el pago de tributos”²⁵. La doctrina española ha resaltado esta vertiente solidaria de la capacidad económica²⁶. Y también la doctrina anglosajona, que nos recuerda constantemente que los impuestos son “*what we pay for a civilized society*”²⁷.

24 Vid. E. de Miguel Canuto: “Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Grizziotti”, *REDFC*, n.º 78, que destaca la relación de Grizziotti con este principio; se encuentran asimismo referencias detalladas al estudio de la solidaridad por la doctrina italiana en F. Moschetti: “Orientaciones generales...”, *op. cit.*, pág. 515, págs. 528-529.

25 Cita tomada de K. Tipke: *Moral tributaria del Estado...*, *op. cit.*, págs. 51-52.

26 Así, Escribano López se refiere a la necesidad de “una concepción del deber de contribuir como expresión del deber de solidaridad que agota su alcance en una función de fijar la equidad y el fundamento jurídico de la contribución” (F. Escribano López: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, *op. cit.*, pág. 358). Pérez Royo afirma que, “teniendo en cuenta el lugar central que el principio de solidaridad (...) ocupa dentro del sistema de valores de nuestra Constitución, ha parecido lógico incluir la regulación del deber de contribuir como manifestación más visible de dicho principio general dentro de la llamada «parte dogmática» de la Constitución” (F. Pérez Royo: “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, *REDFC*, n.º 13, 1985, pág. 56).

27 *Compañía General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275, U.S., 87, 100, Mr Justice HOLMES (dissenting). Un ejemplo de esta atención reciente se encuentra en las monografías de L. Murphy y T. Nagel: *The Myth of Ownership. Justice and Taxes*, Oxford: Oxford University Press, 2002, o S. Holmes y C.R. Sunstein: *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton & Company, 2000.

Nuestro TC ha caracterizado el deber de contribuir como deber de solidaridad en diversas ocasiones. Así, la STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6, afirma 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, aparece proclamada en el artículo 31 de la Constitución”, y la STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6, concluye en la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”.

La apelación a esta vertiente del principio, en lo que supone de mandato al legislador para que busque la riqueza allí donde la riqueza se encuentra ha llevado a nuestro TC a afirmar que “la exigencia constitucional del artículo 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición” (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3 y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6).

Pero quizá el reflejo más reciente de esta vertiente solidaria del deber de contribuir también como un mandato ineludible al legislador se encuentra en las consideraciones de la STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 5, sobre la inconstitucionalidad del Real Decreto ley 12/2012 que introdujo la conocida popularmente como amnistía fiscal:

“En suma, la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se consi-

dera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular”.

Estas consideraciones, que subrayan la vertiente solidaria del principio de capacidad económica como un mandato del que el legislador no puede abdicar, tienen no obstante un carácter *obiter dicta*, pues la declaración de inconstitucionalidad de la amnistía fiscal no se fundamentó en la quiebra del principio de capacidad económica, sino en la infracción de la reserva de ley del artículo 31.3 CE.

4 · CAPACIDAD ECONÓMICA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como hemos visto, el principio de capacidad económica, como criterio de enjuiciamiento de la legislación fiscal, constituye un mandato no tanto al contribuyente, sino al legislador, que ve limitada así su discrecionalidad y sus posibilidades de elección en materia tributaria²⁸. Las dos vertientes del principio de capacidad (tanto la solidaria como la garantista) se manifiestan a través de esta función del principio de capacidad que veda al legislador la posibilidad de que grave hechos que no supongan manifestación de riqueza (vertiente garantista) y obliga al legislador a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (vertiente solidaria).

El significado jurídico del deber de contribuir, y su incuestionable valor normativo en la CE, hay que enmarcarlo en este contexto, y el principio de capacidad económica, por tanto, no permite generar obligaciones a cargo de los administrados por sí solo.

Esta afirmación tan obvia se realiza a propósito de cierta tendencia a corregir determinados defectos de neutralidad o de consistencia que presentan las normas del ordenamiento tributario mediante una apelación al principio de capacidad económica que permitiría, desde una supuesta interpretación finalista o teleológica de las normas tributarias, corregir cualquier planificación fiscal que se perciba como indeseada. Así, toda planificación

fiscal que suponga una quiebra del principio de capacidad económica supondría, en esta interpretación —llamémosla principialista²⁹—, una infracción de la finalidad y el espíritu de las normas aplicadas³⁰.

En este sentido, y aunque para la STC 253/1988, de 20 de diciembre (FJ 4), pueda ser *obligado* abordar la interpretación de las normas, “*incluso cuando no adolezcan de oscuridad*”, conforme a los preceptos constitucionales, a nuestro juicio es muy cuestionable que el principio de capacidad económica pueda utilizarse como criterio de interpretación de normas o reglas concretas que, como hemos visto, a menudo se apartan de este principio y que no toman la capacidad económica como elemento justificativo de la solución normativa contenida en ellas. Tomar como referencia al principio de capacidad económica como faro que pueda orientar la labor del intérprete puede llevar a adoptar una posición apriorística en la interpretación de las normas, abocándonos al criticable *in dubio pro Fiscum*³¹. Pero, a nuestro juicio, lo que es más grave es que con esa interpretación principialista se puede llegar a impedir que las normas desarrollen la función comunicativa que, como enunciados lingüísticos que son, tienen frente a sus destinatarios principales —que hoy día, con la generalización de los sistemas de autoliquidación, son los obligados tributarios—. Y ello porque una interpretación principialista de normas que no adolecen de oscuridad puede llevar a atribuirles un significado que resulte totalmente imprevisible (y con ello contrario a la seguridad jurídica), no ya solo por separarse de la semántica de nuestro lenguaje compartido, sino por no hallar tampoco explicación en la función que desempeñan las propias normas interpretadas dentro del engranaje del ordenamiento tributario.

Que el artículo 31.1 de la Constitución tenga valor normativo no quiere decir, por tanto, que las obligaciones tributarias que la Administración puede exigir a los administrados tengan su fuente inmediata en dicho precepto. El papel del principio de capacidad económica se construye al de ser fundamento del hecho imponible que da origen a la obli-

28 E. González García: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Pamplona: Aranzadi, 2001, pág. 35; F. Moschetti: “Orientaciones generales...”, *op. cit.*, págs. 520-523 (con mayores referencias).

29 Por cuanto utiliza los principios tributarios básicos (y en particular, el de capacidad económica) como criterio predominante de una actividad hermenéutica.

30 Un ejemplo de esta tendencia lo encontramos en la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2007.

31 A. Báez Moreno: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Pamplona: Aranzadi, 2009, págs. 99 y 104.

gación tributaria, pero no es, en sí mismo, el hecho que la determina: hace falta siempre el concurso del legislador que tipifique ese hecho imponible como presupuesto de la obligación tributaria³². No es por tanto constitucionalmente legítimo pretender realizar el principio de capacidad económica sin apoyo de una norma legal, porque ello significaría ignorar otros principios constitucionales

como el de reserva de ley o legalidad³³. Y por la misma razón tampoco es legítimo, a nuestro juicio, forzar la interpretación de las normas tributarias cuando presentan defectos de neutralidad para tratar de gravar la riqueza allí donde el legislador no ha decidido someterla a imposición por más que esa desidia legislativa pueda merecer un reproche al legislador.

³² M. L. Carrasquer Clarí: *El problema del fraude en Derecho tributario*, Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 58.

³³ F. Moschetti: "Orientaciones generales...", *op. cit.*, pág. 525; C. García Novoa: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2004, pág. 101.