

Una aproximación jurisprudencial al principio de capacidad económica español: cuestiones actuales

Lorena Gallardo López*

Fernando Fernández Marín**

Publicado: 3 de octubre de 2023

A jurisprudential approach to the Spanish ability to pay principle: current issues

This paper analyses current issues related to the ability to pay principle enshrined in the Spanish Constitution, to see how it influences the establishment of Spanish taxes. To do so, it is necessary to start with a conceptual analysis of this principle, as well as its relationship with the rest of the principles of tax justice enshrined in the Spanish Constitution. The different exceptions to this principle admitted by the Constitutional Court, as well as features of the Spanish State, such as its decentralised nature, which influence its application, are also explained.

Este trabajo analiza cuestiones de actualidad relacionadas con el principio de capacidad económica consagrado en la Constitución Española, comprobando cómo este influye en el establecimiento de los tributos españoles. Para ello, es necesario partir de un análisis conceptual de este principio, así como de su relación con el resto de los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución Española. También se exponen diferentes excepciones que a este principio admite el Tribunal Constitucional, así como rasgos del Estado español, como su carácter descentralizado, que influyen en su aplicación.

Keyword: justicia tributaria; principio de capacidad económica; doble imposición; residencia fiscal; Estado descentralizado; inflación; amnistía fiscal; tributos extrafiscales.

SUMARIO: 1. Introducción – 2. La construcción del principio de capacidad económica a partir del artículo 31 de la Constitución Española – 3. Excepciones en la aplicación del principio de capacidad económica – 4. Capacidad económica, doble imposición y estructura descentralizada del Estado español – 5. Capacidad económica y residencia fiscal – 6. Cuestiones actuales – 7. Conclusiones.

1. Introducción

En el Derecho español, los principios que regulan el deber de contribuir, los llamados principios de justicia tributaria, están consagrados en el art. 31 de la Constitución Española (CE).

El apartado 1º del art. 31 de la CE 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*”.

De este apartado extraemos que los principios materiales de justicia tributaria son los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Junto a estos, el

* Universidad de Almería (ES); ✉ lgallardo@ual.es

** Universidad de Almería (ES); ✉ ffmarin@ual.es

apartado 3º del art. 31 de la CE consagra como principio formal de justicia tributaria el principio de reserva de ley, cuando dispone que “*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”.

Con base en este apartado, el legislador ha establecido una distinción entre prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria y de naturaleza no tributaria, no siendo esta una cuestión pacíficamente admitida entre la doctrina¹ al facilitar una huida del Derecho Tributario y sus principios de justicia material. Sin embargo, el Tribunal Constitucional (TC), en la Sentencia 63/2019, de 9 de mayo, zanjó la polémica, avalando esta distinción.

Ambas prestaciones responden a fines de interés general y se imponen de forma coactiva mediante ley; si bien, a diferencia de los tributos, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario se caracterizan por no tener una finalidad recaudatoria² y pueden ser percibidas tanto por un ente público como por un particular, definiéndose en este último caso una nueva y original forma de satisfacer fines de interés general, al margen del esquema clásico de la actividad financiera.

En relación con las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, el TC ha declarado que “*al no tratarse de tributos, no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE*” (Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 63/2019, de 9 de mayo, Fundamento Jurídico (FJ) 6º). Por lo tanto, el principio de capacidad económica que, como veremos, constituye el fundamento de imposición de los tributos, dejaría de ser el fundamento del gravamen en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, determinándose este en cada prestación.³ Ahora bien, ello no significa que no resulten de aplicación el resto de los principios, valores y derechos de la CE, así como los límites derivados del Derecho de la Unión Europea. Así, por ejemplo, el derecho de propiedad (art. 33 de la CE) y el principio de igualdad (art. 14 de la CE) –que también inciden en el ámbito tributario– tendrían que ser respetados en el establecimiento y regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.⁴

Volviendo al análisis de los principios materiales de justicia tributaria contenidos en el art. 31.1 de la CE, hay que decir que el de capacidad económica ocupa una posición preeminente. Por un lado, porque la capacidad económica es una *conditio sine qua non* para exigir al ciudadano su contribución al sostenimiento de la Hacienda Pública; es decir, es una premisa para el pago de un tributo. Y, por otro lado, porque a pesar de que no se encuentra entre los principios inspiradores del sistema tributario español –la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad–, éstos adquieren sentido cuando se relacionan con el principio de capacidad económica.⁵

Si bien, como puso de manifiesto PALAO TABOADA⁶ y reiteró el TC en la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5º, “*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*”. Con ello se reconoce que las tasas y las contribuciones especiales, al presentar una naturaleza sinalagmática, estén fundamentadas en la teoría del beneficio o de

1. LITAGO LLEGÓ, R., “La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva Disposición Adicional 1.ª de la LGT conforme al art. 31 de la CE”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, No. 430, 2019, págs. 75-110; MENÉNDEZ MORENO, A. “Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público”, *Quincena Fiscal*, No. 1-2, 2018, págs. 13-22.
2. PALAO TABOADA, C., “Prestaciones patrimoniales de carácter público” *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, No. 481, 2023, págs. 5-58.
3. Así, por ejemplo, la prestación por incapacidad laboral transitoria que estableció a cargo del empresario el art. 129.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social tiene su fundamento en el art. 41 de la CE, garantía institucional en materia de Seguridad Social.
4. ORTIZ LACALLE, E., “Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, *Quincena fiscal*, No. 19, 2018, págs. 47-74.
5. SÁNCHEZ SERRANO, L., “Principios de Justicia Tributaria” en *Manual General de Derecho Financiero. Tomo II. Derecho Tributario. Parte General*, coordinado por LASARTE ALVAREZ, J., Ed. Comares, 1996, pág. 82.
6. PALAO TABOADA, C., “La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, No. 9, 1971, págs. 35 y ss.

equivalencia, “*sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica*” (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3º).

También hay que recordar que, como todos los principios, estos tampoco son absolutos, sino que, como el TC admite, cabe que “*el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución*” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5º), tal y como sucede en el caso de los tributos extrafiscales.

En consecuencia, y como veremos más adelante, la intensidad del principio de capacidad económica puede graduarse para hacerlo compatible con otros intereses jurídicos dignos de protección como el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria (STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5º).

2. La construcción del principio de capacidad económica a partir del artículo 31 de la Constitución Española

La referencia explícita a la capacidad económica es un rasgo característico de la CE, como remarcó el TC en su temprana Sentencia 27/1981, de 20 de julio, al disponer que “*a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva*”. Define, a continuación, el TC la capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos como aquella “*exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*” (FJ 4º).

Por ello, puntualiza el TC que la capacidad económica gravada ha de ser “*real o potencial*” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13ª), pero en ningún caso “*inexistente o ficticia*” (STC 221/1992, 11 de diciembre, FJ 4º).

Como criterio lógico que fundamenta el tributo justo, sostiene SOLER ROCH⁷ que ni siquiera sería necesario proclamar el principio de capacidad económica en ningún texto. De hecho, en la Constitución alemana el principio de capacidad económica no se recoge expresamente, pero este se ha deducido desde el principio de igualdad, pues el principio de capacidad económica, según el cual la transferencia de recursos financieros –en definitiva, riqueza– a la Hacienda Pública se realiza en función de la riqueza de cada ciudadano, es el criterio de comparación más adecuado entre los contribuyentes.

El TC afirma que “*esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º).

Para RODRÍGUEZ BEREIJO⁸ la capacidad económica cumple una triple función, al ser “*el fundamento de legitimidad, la medida y el límite máximo*” de la justa contribución de cada uno “*mediante el pago de los tributos, al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe porque se tiene capacidad económica y se debe según la capacidad que se tiene*”.

7. SOLER ROCH, M.T., “La capacidad económica en los impuestos de ordenación”, *Cuadernos de energía*, No. 26, 2009, pág. 27.

8. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, No. 13, 2005, págs. 236 y 237.

De esta última afirmación se pueden extraer las dos acepciones que presenta el término “capacidad económica”, utilizadas por GIARDINA⁹ en relación con lo que en el ordenamiento italiano se conoce como capacidad contributiva y, en España, por CORTÉS DOMÍNGUEZ.¹⁰

Por un lado, se habla de “capacidad económica absoluta” como la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. Esta capacidad la poseerán aquellos individuos que protagonicen hechos indicativos de capacidad económica; esto es, de riqueza. Tales hechos suelen ser la obtención de renta, la titularidad de un patrimonio (renta ahorrada) y el consumo (renta gastada).

Por otro lado, se habla de “capacidad económica relativa” para referirse a la riqueza disponible; es decir, aquella parte de la riqueza del individuo susceptible de ser sometida a gravamen para cumplir con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Desde esta perspectiva, se considera que *no es riqueza disponible* los ingresos con los que se pagan los gastos para desarrollar una actividad económica o la parte de los ingresos que se destinan a atender las necesidades básicas de la persona, el “*mínimo existencial*” o “*mínimo vital de subsistencia*”. Sin embargo, el TC no dispensa el mismo tratamiento para su determinación.

En el primer supuesto, el TC considera que el legislador puede limitar los gastos deducibles –es decir, aumentar la riqueza disponible– por múltiples razones: la naturaleza y finalidad del impuesto, la relación entre el gasto realizado y el ingreso obtenido, la lucha contra el fraude o razones de técnica tributaria, como la estimación objetiva. Pero lo que no puede hacer el legislador, pues vulneraría los principios del art. 31.1 de la CE, es limitar los gastos deducibles si con ello se grava una capacidad económica inexistente y no una renta o riqueza real (STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º).

En el segundo supuesto, el TC considera que el “*mínimo vital de subsistencia*” no sometido a tributación es “*un elemento inescindible del principio de capacidad económica*” y una exigencia de justicia derivada del art. 1.1 de la CE, cuando dispone que “*España es un Estado social y democrático de Derecho*”, y de la dignidad humana y protección de la familia proclamada en los arts. 10 y 39 de la CE. De tal modo, no se puede someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica sino sólo a partir del “*mínimo vital de subsistencia*”. No obstante, la forma de garantizar que este mínimo no sea gravado corresponde al legislador, quien determinará tanto los tributos en los que se establece este mínimo, como la técnica utilizada para ello (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4º).

A la vista de lo expuesto, la capacidad económica relativa se refiere al grado de capacidad que posee un individuo para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos. Ello quiere decir que se puede tener capacidad económica –absoluta– pero no capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, un individuo puede percibir una renta, pero no ser suficiente para cubrir sus necesidades vitales según los límites establecidos por el legislador, por lo que poseerá capacidad económica absoluta pero no relativa. Por esta razón, la capacidad económica relativa podría identificarse con el término “capacidad contributiva”.

En este sentido parece pronunciarse nuestro TC cuando, con motivo del análisis del mínimo existencial no sometido a tributación, realiza la siguiente afirmación: “*siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada, exterioriza, en abstracto, una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado (...) debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar*” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4º).

9. GIARDINA, E. “Le basi teoriche del principio della capacità contributiva”, A. Giuffrè, 1961.

10. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Ordenamiento tributario español I”, Civitas, 1985, págs. 76 y 77.

Si bien, es cierto que, con carácter general, el TC utiliza indistintamente los términos capacidad económica y capacidad contributiva.

Como se ha dicho, el principio de capacidad económica no agota el principio de justicia en materia tributaria. Esto nos obliga a analizar aquel principio en conexión con el resto de los principios consagrados en el art. 31.1 de la CE.

El principio de generalidad se encuentra implícito en la expresión “*todos contribuirán (...)*”. Este principio alude al ámbito subjetivo de la exigibilidad de los tributos. El art. 31.1 de la CE impone el deber de contribuir a “*todos*”, lo cual se extendería a cualquier sujeto, sea persona física o jurídica, nacional o extranjera, residente o no residente (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º), sin que ello suponga necesariamente que cada tributo deba afectar a todos los contribuyentes (Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 25/2015, de 2 de enero, Fundamento de Derecho (FD) 4º).

No obstante, este principio se atempera con el principio de capacidad económica, pues sólo deben contribuir todas aquellas personas que manifiesten capacidad económica. A su vez, el principio de generalidad condiciona el contenido del de capacidad económica, al impedir que iguales manifestaciones de capacidad económica contribuyan de forma distinta. Con ello se rechaza la idea de un privilegio o beneficio tributario sin que exista una justificación constitucional (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º).

Esta última idea, donde la capacidad económica es la magnitud o medida de comparación, está directamente enlazada con el principio de igualdad en materia tributaria. La igualdad es un valor superior de nuestro ordenamiento jurídico según proclama la CE en su art. 1.1 y reproduce a lo largo de su articulado. Sin embargo, el contenido del “*principio de igualdad*” del art. 31.1 de la CE no es reconducible a la declaración de no discriminación del art. 14 de la CE cuando declara que “*los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”.

En el art. 14 de la CE la igualdad es claramente subjetiva, formal y negativa, como garantía de no discriminación. Además, es susceptible del recurso de amparo constitucional. Sin embargo, la igualdad del art. 31.1 de la CE es objetiva –atiende a la capacidad económica–, positiva –el reparto de la carga tributaria se hace en función de la riqueza disponible– y, como exigencia derivada de los arts. 9.2 y 40 de la CE, material –atiende a promover la igualdad real mediante una redistribución de la renta más equitativa–. Esta última circunstancia enlaza la igualdad del art. 31.1 de la CE con otro principio de justicia tributaria, el de progresividad.

Así, la igualdad tributaria, como señaló el TC, se alcanza a través del principio de progresividad. “*Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º). En consecuencia, “*la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto*” (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4º).

La progresividad del sistema tributario, como es sabido, conlleva que los que más riqueza disponible tienen contribuyan en una proporción superior a los que tienen menos riqueza disponible. La progresividad como principio inspirador del sistema tributario es exigible respecto del conjunto de los tributos y no de todos y cada uno de los tributos (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4º), pero sí presupone que los principales tributos del sistema tributario respondan a esta característica o, en otras palabras, que “*en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema*” (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 7º).

Finalmente, el art. 31.1 de la CE consagra el principio de no confiscatoriedad, al disponer que el sistema tributario “*en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Este principio opera como límite

al de capacidad económica y al de progresividad, en la medida en que los tributos no pueden agotar la riqueza del individuo (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º). Se trata de una previsión lógica si tenemos en cuenta que la propia CE consagra el derecho a la propiedad privada (art. 33 de la CE).¹¹

Por tanto, el principio de no confiscatoriedad constituye un límite de máximos, en tanto en cuanto no se ha de agotar la riqueza del contribuyente; pero también un límite de mínimos, en la medida en que no toda riqueza del individuo puede ser sometida a gravamen obviando las necesidades vitales del mismo. Es decir, es un principio que delimita la riqueza disponible (capacidad contributiva) sometida a gravamen.

En todo caso, no debe pasar inadvertido que “*el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica*” (STC 182/2021, de 26 de octubre FJ 2º) y que, como veremos, el TC, recientemente, ha reconocido la eficacia de este principio no sólo en relación con el sistema tributario, sino también en relación con cada tributo.

3. Excepciones en la aplicación del principio de capacidad económica

A pesar del tenor inequívoco del art. 31.1 de la CE, el TC ha admitido una serie de supuestos en los que el principio de capacidad económica queda atemperado o flexibilizado.

a. El criterio de la normalidad de los casos

En la creación de todo tributo, el legislador ha de considerar hechos que sean manifestativos de capacidad económica. Los más evidentes son la obtención de renta, la posesión de patrimonio y el consumo de bienes, pero no son los únicos.

Ante la imposibilidad de prever todas las circunstancias que se dan en la realidad, el TC ha considerado reiteradamente que el principio de capacidad económica se ve satisfecho si este se manifiesta en la generalidad de los casos sujetos al tributo de que se trate, siendo posible que existan puntuales excepciones a la regla general¹² sin que ello afecte a la constitucionalidad de la ley (véase por todas la STC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5º).

La venta de una casa, por ejemplo, genera una ganancia patrimonial sujeta a tributación.

Aunque en la mayoría de los casos esta operación manifiesta capacidad económica en el vendedor, hay circunstancias, como la dación en pago, en las que ello no sucede. Ante esta situación, la solución no es eliminar la norma que grava la ganancia obtenida con la venta de una vivienda, sino articular un régimen de exenciones y bonificaciones,¹³ como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

11. VICENTE DE LA CASA, F., en “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, No. 144, 2012, págs. 149-178, alude a la valentía del TC alemán al fijar el límite máximo de carga tributaria del contribuyente en un 50 por 100 para la imposición sobre el patrimonio y la renta. Alude, asimismo, a que la Corte Constitucional Argentina lo ha establecido en el 33 por 100. El TC español no ha realizado (por el momento) pronunciamientos de tal calado.

12. BÁEZ MORENO, A., “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Civitas, Revista española de derecho financiero*, No. 144, 2009, p. 961.

13. MARTÍN QUERALT, J et al., “Curso de derecho financiero y tributario”. *Ed. Tecnos*. 2022. p. 82.

b. Los fines extrafiscales constitucionalmente protegidos

La CE parece reconocer únicamente a los tributos una finalidad recaudatoria. No obstante, el TC, aunque declara que *“la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución”*, considera que ésta puede *“derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales que establecen principios rectores de la política social y económica”* (arts. 40.1 y 130.1 de la CE), pues *“tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”* (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º).

En este sentido, el art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al igual que hacía el art. 4 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria permite explícitamente que los tributos sirvan como instrumentos de la política económica general y atiendan a la realización de los principios y fines contenidos en la CE.

El TC considera que el respeto al principio de capacidad económica *“no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”* (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º). Es decir, admite que los fines extrafiscales son compatibles con el principio de capacidad económica.

Incluso se ha llegado a identificar por el TC *“la capacidad para afectar [al medio ambiente] como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE”* (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5º).

Sobre esta cuestión existe disparidad de opiniones entre la doctrina científica. Mientras autores como SALASSA BOIX¹⁴ consideran que la realización de actividades contaminantes, la renta obtenida a través de ellas o la posesión de un patrimonio contaminante efectivamente manifiestan una cierta capacidad económica susceptible de imposición –si bien reconociendo la dificultad, en ocasiones, de detectar dicha capacidad–, SOLER ROCH¹⁵ considera que la capacidad de contaminar tiene *“un fundamento distinto y ajeno a la capacidad económica”*, refiriéndose con este término a la capacidad de producir riesgo, daño o costes al medio ambiente. De ahí, que se aluda a una naturaleza reparadora de los tributos de ordenación, en general, y de los tributos ambientales, en particular, y que se contribuya en función del riesgo, daño o coste producido.

En cualquier caso, excediendo del objeto de este trabajo un análisis en profundidad de esta cuestión, cabe señalar que las finalidades extrafiscales han venido justificando la creación de nuevos tributos por parte de las Comunidades Autónomas (CCAA), debiendo, eso sí, situarse dentro del marco de sus competencias (STC 37/107, de 26 de marzo, FJ 13º). Situación producida, en gran medida, porque las manifestaciones de riqueza tradicionales están gravadas por el Estado. Además, el TC ha considerado los fines extrafiscales como *“un criterio relevante para valorar la posible superposición de un tributo autonómico con los tributos estatales o locales”* (STC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4º).

La cuestión entonces está en cómo se diferencia un tributo recaudatorio de un tributo extrafiscal o de ordenamiento. Al respecto, el TC ha considerado, por un lado, que, *“el hecho de que el tributo sea finalista o afectado a un determinado fin extrafiscal [...] no significa que el tributo tenga finalidad primordialmente extrafiscal”*; y, por otro lado, que *“la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos ‘puros’”*. Para determinar si estamos ante un tributo extrafiscal o no *“debe atenderse, pues, al reflejo que dicha finalidad extrafiscal encuentre en los elementos centrales de la estructura del tributo”* (STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4º) y fundamentalmente, como veremos, en los elementos de cuantificación.

Así, por ejemplo, a pesar de que el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña se asemeja al Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica en su objeto material, sujeto pasivo y carácter periódico, los diferentes modos de calcular sus

14. SALASSA BOIX, R., “Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales”, *Revista de Derecho*, No. 16, 2013, págs. 141 y 142.

15. SOLER ROCH, M.T., “La capacidad económica en los impuestos de ordenación”, *op.cit.*, pág. 30.

respectivas cuotas tributarias revelan sus distintas naturalezas: recaudatoria en el impuesto local –aunque tenga bonificaciones medioambientales –y extrafiscal o medioambiental en el impuesto autonómico. De hecho, para el cálculo de la cuota de este último se “*prescinde completamente del precio o valor del vehículo, y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes*” (STC 87/2019, de 20 de junio, FJ 19º).

En el caso del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta de Aragón, se grava la capacidad económica manifestada en la actividad económica desarrollada en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos, incidiendo negativamente en el medio ambiente. A pesar de que se discutía la compatibilidad del impuesto autonómico con el Impuesto local sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto local sobre Actividades Económicas (IAE), el TC la admitió al considerar que existen criterios distintivos suficientes en el cálculo de la cuota, realizándose este en el impuesto autonómico en función de la superficie y la tipología del suelo (STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 12º).

c. Los métodos de determinación de la base imponible

La normativa tributaria española prevé diferentes métodos de determinación de la base imponible de un tributo; es decir, diversas formas de medir la capacidad económica. Aunque todos ellos respetan el principio de capacidad económica, lo hacen con diferente intensidad.

El método de estimación directa es el que mejor refleja la capacidad económica del contribuyente al tomar en consideración de manera analítica sus ingresos y gastos; sin embargo, en ocasiones se renuncia al conocimiento preciso de ésta y se utiliza el método de estimación objetiva para facilitar la aplicación del tributo y su control administrativo, aplicando en este caso magnitudes, índices o módulos para la determinación de la base imponible.

Recientemente, el TC, en relación con el Impuesto local sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece los criterios para que la aplicación del método de estimación objetiva, por razones de simplificación, sea respetuoso con el principio de capacidad económica. Así, se exige que el método de estimación objetiva de la base imponible no sea el único, debiéndose permitir su concurrencia con el de estimación directa, y, en consecuencia, su aplicación debe ser voluntaria para el contribuyente (STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5º).

d. La lucha contra el fraude fiscal

La lucha contra el fraude fiscal es un fin constitucionalmente legítimo que permite establecer medidas tributarias que no tengan en cuenta la capacidad económica real del contribuyente. No obstante, estas medidas tendrán que ser proporcionadas a los fines perseguidos (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5º), sin que se puedan alegar razones de practicidad o conveniencia administrativa ni tampoco la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria.

Con base en ello, el TC consideró desproporcionado el establecimiento de una deducción variable en el IRPF en los supuestos de tributación conjunta únicamente cuando las fuentes de renta de los miembros de la unidad familiar fueran ajenas al círculo familiar para evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles (STC 255/2004, de 22 de diciembre FJ 5º), pues el legislador puede acreditar la realidad y efectividad de estas transferencias de rentas imponiendo medios de prueba especiales adecuados a la finalidad perseguida (STC 255/2004, de 22 de diciembre FJ 6º).

Por tanto, no cabe dar por sentado que estas transferencias entre familiares son ficticias, sino que es la Administración quien debe probar la existencia de fraude (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 8º).

Paradójicamente, la amnistía fiscal se puede justificar como una medida de lucha contra el fraude, si bien supone un agravio comparativo con los contribuyentes que cumplen correctamente con

sus obligaciones tributarias. Así, si el defraudador reconoce la posesión de bienes y renta ocultos verá reducida la deuda tributaria a satisfacer. Aunque en ese momento se grave una capacidad económica inferior a la real permite su gravamen normal en el futuro.

El TC no se ha pronunciado sobre la relación entre amnistía fiscal y el principio de capacidad económica; sólo exige que las amnistías fiscales se aprueben por Ley al afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, no es posible el uso del Decreto-Ley (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º).

4. Capacidad económica, doble imposición y estructura descentralizada del Estado español

En España, el Estado, las CCAA, las Provincias y los Municipios tienen poder tributario, entendido como un poder normativo. Por tanto, en el sistema tributario español coexisten tributos estatales, autonómicos y locales.

El art. 149.1.14ª de la CE atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la Hacienda general, lo que le otorga preferencia para gravar cualquier manifestación de capacidad económica y le permite coordinar el sistema tributario estatal con el de las CCAA, así como armonizar cómo se grava una determinada cuestión por las CCAA (STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4º). En virtud de esta competencia, el sistema tributario local es establecido mediante ley estatal.

De lo anterior se deriva la prohibición de doble imposición regulada en el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), precepto que articula, desde esta perspectiva, la relación entre los tributos autonómicos y estatales y entre los tributos autonómicos y locales.

La prohibición de doble imposición se abordó por el TC distinguiendo entre el término “materia imponible” y el término “hecho imponible” en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º. La “materia imponible” pertenece al ámbito de lo fáctico y se identifica como toda fuente de riqueza susceptible de ser gravada, mientras que el “hecho imponible” pertenece al ámbito jurídico y establece el modo en que dicha riqueza va a ser gravada en un tributo concreto.

Respecto de la prohibición de doble imposición entre tributos estatales y autonómicos, el art. 6.2 LOFCA, recogiendo el sentir del art. 149.1.14º de la CE, impide que las CCAA graven capacidades económicas gravadas por el Estado; es decir, que establezcan tributos sobre hechos imposables gravados por el Estado. Además, habilita al Estado para gravar manifestaciones de capacidad económica originariamente gravadas por las CCAA y que, previa compensación económica por el Estado, ya no podrán continuar gravando. Es decir, el Estado puede establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por las CCAA.

En la STC 37/1987, de 26 de marzo se cuestionaba la vulneración del principio de capacidad económica por la posible doble imposición existente entre los hechos imposables del Impuesto estatal sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) y del Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas. El TC concluyó que, en ambos casos, la materia imponible era la titularidad de patrimonio, sin embargo, los hechos imposables eran distintos. El hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) era la titularidad de patrimonio, mientras que en el impuesto autonómico se gravaba la obtención por la finca rústica de un rendimiento inferior al óptimo que se fijara (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14ª).

La capacidad de armonización del Estado, que le permite someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica gravadas por las CCAA, se ha articulado de distintas formas.

En primer lugar, suprimiendo el tributo autonómico y compensando a las CCAA, tal y como sucedió con los impuestos extremeño, andaluz y canario sobre depósitos en las entidades de crédito. En este

caso, el Estado creó el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, inicialmente a un tipo de gravamen 0 %.

En segundo lugar, sin suprimir la cesión de un tributo estatal a las CCAA, se han creado tributos estatales complementarios para corregir las diferencias entre CCAA, tal y como ha sucedido con la reciente creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Ley 38/2022, de 27 de diciembre), complementario al IP –impuesto estatal cedido a las CCAA–.

En relación con la doble imposición entre los tributos locales y los autonómicos, el art. 6.3 LOFCA prohibía que se gravase la misma “materia imponible”, lo que provocó que el TC declarase inconstitucional el Impuesto balear sobre las Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente, pues se producía un solapamiento entre la materia imponible del tributo autonómico y del Impuesto local sobre bienes inmuebles en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables, es decir, en la normalidad de los casos (STC 289/2000, de 30 de noviembre FJ 6º). Si bien, con la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA, que sólo prohíbe que se grave el mismo hecho imponible, la conclusión actual sería la contraria, como ha ocurrido en el Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (STC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 5º), al presentar diferencias sustanciales en los elementos de cuantificación de ambos tributos (al igual que sucede, como hemos visto, con la finalidad extrafiscal de los tributos).

5. Capacidad económica y residencia fiscal

El ejercicio del poder tributario, entendido como poder normativo, por parte de los entes territoriales –el Estado, CCAA, Provincias y Municipios– puede conllevar distintas regulaciones de una misma figura tributaria que redunden en un tratamiento fiscal diferente de los contribuyentes. La consecuencia inmediata de ello es que una misma capacidad económica se gravaría de un modo distinto.

El principio de autonomía permite estas diferencias, dado que una pretendida uniformidad chocaría frontalmente con ésta (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10º). No obstante, existen limitaciones derivadas del ordenamiento europeo y del ordenamiento interno para el ejercicio de esta autonomía tributaria.

a. Límites procedentes de la Unión Europea

Según reiterada jurisprudencia del TJUE (por todas, STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión Europea/Reino de España*, asunto C-127/12, apartado 73), un tratamiento fiscal diferente a residentes y no residentes únicamente estará justificado cuando no se encuentren en situaciones objetivamente comparables o existan razones imperiosas de interés general, sin que éste pueda ampararse por sí sólo en la autonomía tributaria de los distintos entes territoriales.

Este trato diferenciado se producía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) cuando una herencia se repartía entre no residentes y residentes, pues a los primeros les era de aplicación la normativa del Estado y a los segundos la de las Comunidades Autónomas. Esta última era más beneficiosa al haber establecido beneficios fiscales en ejercicio de su competencia normativa sobre los elementos de cuantificación de este tributo (base imponible, tipos de gravamen, bonificaciones y deducciones de la cuota tributaria). Ante esta situación, el TJUE dictaminó que no existe ninguna diferencia objetiva entre la situación de los herederos residentes y no residentes que pueda sustentar una diferencia de trato (STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión Europea/Reino de España*, asunto C-127/12, apdo. 77).

A pesar de esta STJUE, se vuelve a incurrir en la discriminación entre residentes y no residentes en el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ISGF), sobre el que volveremos más adelante.

Este impuesto grava la titularidad de patrimonios netos que superen los 3.000.000 €, tanto de residentes como de no residentes en el Estado español. Sin embargo, otorga un trato de favor a los residentes al establecer un mínimo exento de 700.000 €. Así, los residentes deben alcanzar un patrimonio neto de 3.700.000 € para pagar el impuesto y los no residentes pagarían el impuesto desde los 3.000.000 €.

Esta situación no es congruente con el IP, impuesto que reconoce el mínimo exento tanto a los residentes como a los no residentes. En consecuencia, la regulación del ISGF sería contraria al principio de no discriminación al tratar de un modo diferente situaciones objetivas que resultan comparables.

b. Límites procedentes del ordenamiento interno

Como ya hemos señalado, la autonomía tributaria de las CCAA permite distintas regulaciones de un tributo estatal cedido en sus respectivos territorios, lo que permite que una misma capacidad económica pueda ser gravada con distinta intensidad.

En cualquier caso, lo que no está permitido es que una vez determinada qué normativa autonómica es aplicable, ésta dispense un trato diferente a los no residentes si la situación en la que se encuentran con los residentes es comparable y no existen causas objetivas ni razonables que justifiquen tales diferencias. Es decir, una misma capacidad económica no puede ser gravada con distinta intensidad en función de donde resida el contribuyente (SSTC 52/2018, de 10 de mayo, FJ 3º y 20/2022, de 9 de febrero, FJ 4º), pues en tal caso se vulneraría el principio de igualdad tributaria (art. 31.1 de la CE) al gravarse la misma capacidad económica de distinta forma.

Por ello, el TC consideró que la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de Valencia no respetaba el principio de capacidad económica al conceder beneficios fiscales únicamente a los residentes en dicha Comunidad, entendiéndose que todos los herederos, independientemente de la Comunidad Autónoma en la que residan, se encuentran en una situación comparable, sin que exista causa objetiva ni razonable que justifique un trato diferenciado (STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5º).

6. Cuestiones actuales

a. La consideración de los intereses de demora por ingresos indebidos como capacidad económica

Los intereses de demora por ingresos indebidos tienen naturaleza indemnizatoria. Su finalidad es compensar al contribuyente el pago de una cantidad de dinero que nunca debió haber satisfecho. En consecuencia, no parece razonable que esta reparación del perjuicio causado al contribuyente deba considerarse renta o ganancia patrimonial. Menos aún, si el origen del ingreso indebido es un error de la Administración, pues se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por su parte.

Inicialmente, el Tribunal Supremo (TS) consideró que los intereses percibidos por el contribuyente por la devolución del pago indebido de un tributo no se pueden considerar ganancia patrimonial al tener la finalidad de compensar el daño causado al contribuyente. Esta finalidad compensatoria “*quedaría frustrada, al menos parcialmente*” de considerar los intereses de demora por ingresos indebidos sujetos al IRPF (STS 1651/2020, de 3 de diciembre, FD 3º).

Sin embargo, recientemente, el TS ha considerado que “*los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial (...)*” (STS 121/2023, de 12 de enero, FD 3º).

Si aceptamos este razonamiento, se estaría gravando una capacidad económica inexistente, meramente ficticia o aparente, lo cual se encuentra prohibido a la luz de la doctrina del TC (por todas, STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º).

b. La inconstitucionalidad de la regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Con anterioridad a la STC 182/2021, de 26 de octubre, únicamente existía un método de estimación objetiva para el cálculo de la cuota del IIVTNU. Este siempre daba lugar a una base imponible positiva y al correspondiente pago de la cuota tributaria, con independencia de si realmente había o no existido un incremento de valor.

En la generalidad de los casos, este incremento se producía sin que nunca se pusiese en cuestión la constitucionalidad de este impuesto local. Sin embargo, a raíz de la crisis económica, en las transmisiones de los inmuebles era frecuente que no existiese un incremento de valor. Por lo tanto, al aplicar el método de estimación objetiva existente en estos supuestos en los que no había un incremento de valor o incluso existía un decremento se atentaba contra el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, pues éste ha de entenderse, como hemos visto, además de como obligación de no agotar la riqueza imponible, como prohibición de someter a gravamen una riqueza inexistente o ficticia (STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 2º).

Por esta razón, las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 7º; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 5º; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5º; y, 72/2017, de 5 de junio, FJ 4º, declararon la inconstitucionalidad del IIVTNU cuando no existía un incremento de valor.

En el primero de estos pronunciamientos, el TC aclaró que el principio de no confiscatoriedad no sólo se predica del sistema tributario en su conjunto, sino que debe ser respetado en cada tributo (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2º).

Posteriormente, la STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4º, declaró además la inconstitucionalidad del IIVTNU cuando, en el caso de que existiera un incremento de valor, la cuota tributaria resultante excediera del beneficio realmente obtenido, pues supondría el gravamen de una capacidad económica parcialmente inexistente y tendría carácter confiscatorio.

Sin embargo, esta solución que permitiría sin ser inconstitucional que la cuota resultante a pagar fuese igual al beneficio obtenido fue corregida con posterioridad al recordar el TC que en ningún caso se podría agotar la riqueza imponible (STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3º). Si bien, el TC no resuelve cuando una cuota desproporcionada o excesiva, aunque no agote la riqueza imponible, resulta conforme al principio de no confiscatoriedad.

Finalmente, como ya hemos señalado, el TC, en la STC 182/2021, de 26 de octubre, dictaminó que para el cálculo de la cuota del IIVTNU debe ofrecerse al contribuyente la posibilidad de escoger entre el método de estimación objetiva ya existente o el método de estimación directa.

c. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ISGF)

Como ya se ha dicho, la titularidad de patrimonio en España se encuentra gravada en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Se trata de un tributo estatal que ha sido cedido a las Comunidades Autónomas, las cuales pueden asumir competencias normativas sobre sus elementos de cuantificación (mínimo exento, tipo de gravamen y bonificaciones y deducciones de la cuota).

El poder normativo de las CCAA ha provocado importantes diferencias entre los sujetos pasivos del IP según su residencia fiscal; así, por ejemplo, en las Comunidades Autónomas de Madrid y de Andalucía la cuota del impuesto está bonificada al 100 %.

Con el objetivo de evitar tales diferencias, armonizar la normativa autonómica e incrementar la recaudación, el Estado ha creado el ISGF como un impuesto complementario al IP y de aplicación únicamente a las personas físicas cuyo patrimonio neto supere los 3.000.000 €.

En el Preámbulo de la norma de creación del ISGF se pone de manifiesto la coincidencia de su configuración con la del IP, señalando que la única diferencia es el hecho imponible; si bien, ésta se limita sólo a los elementos de cuantificación.¹⁶

La manifestación de capacidad económica, la fuente de riqueza, en el IP y en el ISGF es la misma, la titularidad de un patrimonio neto. En ambos casos, para los residentes se establece un mínimo exento de 700.000 €, estando, además, en el ISGF, los primeros 3.000.000 € de patrimonio neto sometidos a un tipo de gravamen 0 %. Por lo tanto, se origina una paradójica situación cuando ante la misma capacidad económica se toman en consideración distintas capacidades contributivas.

Además, la doctrina señala críticamente su potencial alcance confiscatorio y consiguiente vulneración del principio de capacidad económica como consecuencia de las reglas establecidas para el cálculo de la cuota.¹⁷

La cuota íntegra del ISGF juntamente con las del IP e IRPF no pueden superar el 60 % de las bases imponibles del IRPF. En los casos en que se supere este límite se permite la reducción de la cuota íntegra del ISGF con un máximo del 80 %. Ello supone una cuota mínima del 20 % que, en algunas ocasiones, puede suponer una imposición superior al 60 % de las bases imponibles del IRPF. Este es el principal motivo por el que GOROSPE OVIEDO¹⁸ advierte de la posible vulneración del principio de capacidad económica en el ISGF al poder tener un alcance confiscatorio.

Si bien, ello no iría en contra de la doctrina del TC en relación con el principio de no confiscatoriedad, pues, como hemos visto anteriormente, este se limita a prohibir que se agote la riqueza imponible, sin pronunciarse en qué porcentaje una cuota es confiscatoria por su exceso o desproporcionalidad.

d. Incidencia de la inflación en la capacidad económica del contribuyente y su falta de consideración en la configuración de los tributos

La elevación de los precios o, dicho de otro modo, pérdida del valor del dinero influye en la capacidad económica del contribuyente. Por lo tanto, los elementos de cuantificación de los tributos deberían tener en cuenta la inflación para someter a tributación la capacidad económica real del contribuyente y no una capacidad económica ficticia o inexistente.

Sin embargo, el TC consideró, cuando se discutía si en el cálculo del IIVTNU se debía tener en cuenta la inflación producida entre el período de adquisición y transmisión del terreno, que el legislador dispone de “libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias, así como para determinar la fórmula concreta de llevarlas a cabo” y que solo en “situaciones extremas” de inflación “especialmente aguda” sería exigible al legislador actuar para evitar gravar capacidades económicas ficticias o inexistentes (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 6º).

16. En relación con el IP, dispone el art. 3 Ley 19/1991, de 6 de junio, que “constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley”.

Respecto al ISGF, establece el art. 3.3 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que “constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros”.

17. GARCÍA NOVOA, C., “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, No.1, 2023, págs. 50-66; RUBIO GUERRERO, J.J., “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, No. 1, 2023, págs. 87-98.

18. GOROSPE OVIEDO, J.I., “La dudosa constitucionalidad del impuesto sobre las grandes fortunas”, *Tributos Locales*, No. 161, 2023, págs. 165-186.

En relación con este impuesto local, el TS también ha rechazado tomar en consideración la inflación o la actualización del valor de adquisición del terreno del bien inmueble (STS 1689/2020, de 9 de diciembre de 2020, FD 2º).

Del mismo modo, el TC, recientemente, ha considerado conforme al principio de capacidad económica que el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles en el IRPF no tenga en cuenta la inflación, al considerar que la situación económica previa y posterior a la reforma que suprimió los coeficientes de actualización no puede calificarse como extrema o especialmente aguda (STC 67/2023, de 6 de junio, FJ 4º). Esta postura se distancia de las tendencias actuales en países de nuestro entorno como Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo o Portugal y supondría gravar, no una renta real, sino una renta nominal (total o parcialmente inexistente) y, por tanto, una capacidad económica inexistente o ficticia, como se refleja en los votos particulares de esta STC.

7. Conclusiones

Del art. 31.1 de la CE se desprende que el principio de capacidad económica es un elemento básico de los tributos e indispensable para entender los principios que inspiran el sistema tributario español. Sin embargo, el legislador puede graduar la intensidad con que se aplica el principio de capacidad económica para la consecución de otros fines, principios y valores contenidos en la CE. De hecho, se ha admitido la creación de tributos con fines primordialmente extrafiscales, como los medioambientales, en los que, en algunos casos, es difícil sostener el respeto al principio de capacidad económica.

No sólo cuando el tributo se utiliza como un instrumento para tales fines se ha aceptado la flexibilización del principio de capacidad económica, sino también cuando sólo tiene una finalidad recaudatoria. Así, por ejemplo, la lucha contra el fraude fiscal o las razones de técnica tributaria pueden ser utilizadas por el legislador para graduar la intensidad con que se aplica el principio de capacidad económica.

Lo anterior, sin duda, supone un replanteamiento de la influencia del principio de capacidad económica en el establecimiento de los tributos, el cual se ve, además, amenazado, al igual que el resto de los principios materiales de justicia tributaria, con el surgimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Estas permiten la satisfacción de intereses generales al margen del esquema del art. 31.1 de la CE –esto es, contribución al sostenimiento de la Hacienda pública de acuerdo con la capacidad económica mediante el pago de un tributo para la realización del gasto público– ya que es posible exigir directamente un pago entre particulares para la satisfacción de un interés general sin tener en consideración la capacidad económica como fundamento ni parámetro de reparto de la carga para su satisfacción. No obstante, estas prestaciones están sometidas plenamente al resto de principios, normas y valores contenidos en la CE.

La situación descrita a lo largo del artículo pone de manifiesto una divergencia en cuanto al tratamiento que de la capacidad económica se realiza en España y en otros países de la Unión Europea, como Francia o Alemania. Así, por ejemplo, la no actualización del cálculo del tributo a la inflación –gravándose una capacidad económica no real– y la falta de concreción por parte del Tribunal Constitucional del porcentaje a partir del cual se considera que un tributo no cumple el principio de no confiscatoriedad –permitiendo gravar la práctica totalidad de su capacidad económica sin su agotamiento– sitúa al sector económico español en una posición de desventaja en relación con otros Estados Miembros de la Unión Europea en el mercado interior.

Del mismo modo, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, aunque no sea esta su razón de ser, detraen riqueza de los sujetos obligados a su pago, disminuyendo su capacidad económica. Sin embargo, ello no se toma en consideración para el cálculo de la presión fiscal soportada. Por lo tanto, a la hora de comparar la presión fiscal en los países de la Unión Europea no se están teniendo en cuenta todas las cargas soportadas por los ciudadanos.

Bibliografía

- A. BÁEZ MORENO, “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Civitas, Revista española de derecho financiero*, No. 144, 2009.
- M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, “Ordenamiento tributario español I”, *Civitas*, 1985.
- C. GARCÍA NOVOA, “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, No.1, 2023.
- E. GIARDINA, “Le basi teoriche del principio della capacità contributiva”, *A. Giuffrè*, 1961.
- J.I. GOROSPE OVIEDO, “La dudosa constitucionalidad del impuesto sobre las grandes fortunas”, *Tributos Locales*, No. 161, 2023.
- R. LITAGO LLEGÓ, “La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva Disposición Adicional 1.ª de la LGT conforme al art. 31 de la CE”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, No. 430, 2019.
- J. MARTÍN QUERALT et al., “Curso de derecho financiero y tributario”. *Ed. Tecnos*. 2022.
- A. MENÉNDEZ MORENO, “Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público”, *Quincena Fiscal*, No. 1-2, 2018.
- E. ORTIZ LACALLE, “Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, *Quincena fiscal*, No. 19, 2018.
- C. PALAO TABOADA, “La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, No. 9, 1971.
- C. PALAO TABOADA, “Prestaciones patrimoniales de carácter público” *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, No. 481, 2023.
- A. RODRÍGUEZ BEREIJO, “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, No. 13, 2005.
- J.J. RUBIO GUERRERO, “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, No. 1, 2023.
- R. SALASSA BOIX, “Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales”, *Revista de Derecho*, No. 16, 2013.
- L. SÁNCHEZ SERRANO, “Principios de Justicia Tributaria” en *Manual General de Derecho Financiero. Tomo II. Derecho Tributario. Parte General*. Coordinado por LASARTE ALVAREZ, J. Ed. Comares. 1996.
- M.T. SOLER ROCH, “La capacidad económica en los impuestos de ordenación”, *Cuadernos de energía*, No. 26, 2009.
- F. VICENTE DE LA CASA, “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, No. 144, 2012.

Lorena Gallardo López – Universidad de Almería (ES)

✉ lgallardo@ual.es

Investigadora Predoctoral en Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Almería.

Fernando Fernández Marín – Universidad de Almería (ES)

✉ ffmarin@ual.es

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Almería