

## La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo

**Juan Ignacio Moreno Fernández**

Letrado del Tribunal Constitucional

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

### Title

#### The prohibition of confiscation as a limit to taxation

### Resumen

Para que un tributo sea "legítimo" es necesario que grave "*la capacidad económica*" y no tenga "*alcance confiscatorio*" (art. 31.1 CE). En Alemania un tributo es confiscatorio cuando impone una "carga exagerada" (a partir del 50%). En Francia lo es cuando impone una "carga excesiva" (a partir del 50%). En Argentina lo sería cuando absorbe una "parte sustancial" de la propiedad o de la renta (cuando se acerca al 33%). En fin, en España, sin embargo, un tributo es confiscatorio, bien cuando grava manifestaciones ficticias de capacidad económica, bien cuando agota la riqueza imponible (cuando al gravamen alcanza el 100%).

### Palabras clave

Confiscatoriedad. Capacidad económica. Propiedad. Tributo. Gravamen. Riqueza imponible. Sistema tributario justo.

### Abstract

For a tax to be "legitimate", it is necessary that it taxes "economic capacity" and does not have "confiscatory scope" (article 31.1 CE). In Germany, a tax is confiscatory when it imposes an "exaggerated burden" (50% or above). In France, it is confiscatory when it imposes an "excessive burden" (50% or above). In Argentina, it would be confiscatory when it absorbs a "substantial part" of property or income (when it approaches 33%). However, in Spain, a tribute is confiscatory, either when it is imposed upon fictitious manifestations of economic capacity, or when it depletes the taxable wealth (when the tax reaches 100%).

### Keywords

Confiscation. Economic capacity. Property. Tax. Burden. Taxable wealth. Equitable tax system.

Recibido el 25-01-2019/Aceptado el 6-03-2019.

## **Sumario**

---

1. El derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
2. El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con" y "en función de" la capacidad económica.
3. El deber de contribuir mediante un sistema tributario que "en ningún caso tendrá alcance confiscatorio": la experiencia comparada.
  - 3.1. Consideraciones iniciales
  - 3.2. El límite de la confiscatoriedad para la Corte Suprema de Argentina (33%)
  - 3.3. El límite de la confiscatoriedad para el Tribunal Constitucional de Alemania (50%)
  - 3.4. El límite de la confiscatoriedad para el Consejo Constitucional de Francia (50%)
  - 3.5. El límite de la confiscatoriedad para el Tribunal Constitucional de España (100%)
4. Conclusiones

## 1. El derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Aunque el derecho a la propiedad privada ha sido uno de los grandes estandartes de la revolución liberal, su reconocimiento no llegó a ser ilimitado sino condicionado al interés general. La propia Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 –fruto de la Revolución francesa– consagraba la propiedad como un derecho "*inviolable y sagrado*", pero la sometía al interés público, atribuyéndole una función social: "*Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, salvo cuando la necesidad pública, legalmente comprobada, lo exija de modo evidente, y a condición de una justa y previa indemnización*" (art. 17). La Constitución de 27 de diciembre de 1978 (en adelante, CE), por su parte, garantiza la propiedad privada (art. 33.1 CE), le atribuye una función social (art. 33.2 CE) y consagra el derecho a no ser privado de la misma "*sino por causa de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización*" (art. 33.3 CE)<sup>1</sup>.

De esta manera, la Constitución reconoce el derecho a la propiedad, pero no como un derecho fundamental, sino como un garantía constitucional protectora, no solo de una propiedad individual (art. 33.1 CE) sino también de la propiedad del sector público (art. 132 CE)<sup>2</sup>, al que se le podrán reservar recursos o servicios esenciales (art. 128.2 CE)<sup>3</sup>, e incluso, garantiza el acceso a la propiedad de los medios de producción de los trabajadores (art. 129.2 CE)<sup>4</sup>. Eso sí, como uno de los valores fundamentales de la Constitución española es su espíritu de solidaridad (arts. 2 y 138, ambos de la CE), se subordina "[*t]oda la riqueza del país en sus distintas formas y, sea cual fuere su titularidad (...) al interés general*" (art. 128.1 CE), razón por la cual, se establece el deber constitucional de toda persona de contribuir "*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*" (art. 31.1 CE), para luego realizar "*una asignación equitativa de los recursos públicos*" (art. 31.2 CE), esto es, "*una distribución de la renta regional y personal más equitativa*" (art. 40.1 CE) que garantice la consecución de "*un orden económico y social justo*" (Preámbulo de la Constitución).

Ahora bien, aunque el Texto Constitucional reconoce "*el derecho a la propiedad privada*" (art. 33.1 CE), sin embargo, le atribuye una función social que delimita su contenido (art. 33.2 CE). Por esta razón, la titularidad de una riqueza provoca en sus titulares un deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE), de cara a la financiación del gasto público de una manera redistributiva (art. 31.2 CE), a los efectos de conseguir "*el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español*" (art. 138.1 CE), estimulando la "*más justa distribución*" de la riqueza (art. 131.1 CE).

De acuerdo con lo que antecede, la consecución del "*orden económico y social justo*" –al que apela el Preámbulo del Texto Constitucional– implica un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos individualmente considerados. En efecto, para los poderes públicos comporta la existencia de unas potestades específicas dirigidas a hacer efectiva su realización, lo que coloca al Estado en una situación de superioridad respecto de los ciudadanos ("*potentior persona*"), habilitándole a adoptar las medidas necesarias para alcanzar aquél fin<sup>5</sup>. Y para los ciudadanos implica el deber de contribuir a la satisfacción del gasto público en función de su capacidad económica mediante un sistema

1 Sobre el contenido del derecho a la propiedad véase la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2.

2 En cuyo apartado 1º dispone: "*La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación*".

3 Este apartado establece que "[*s]e reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general*".

4 Cuyo contenido señala: "*Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*".

5 SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 A); y 141/1997, de 15 de septiembre, FJ 3.

tributario justo y progresivo «en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta»<sup>6</sup> y en el que «cada figura tributaria forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados»<sup>7</sup>. Se justifica así la amputación imperativa de parte de su propiedad individual (fundamentalmente a través de los impuestos sobre la renta), como forma de «alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de derecho (art. 1.1 CE)»<sup>8</sup>.

El derecho a la propiedad del art. 33 CE se encuentra, entonces, íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE, operando como un límite externo al mismo, razón por la cual, el mismo art. 31.1 CE impide el "alcance confiscatorio" del sistema tributario, en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el propio derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). El pago de tributos debe considerarse, entonces, como una injerencia "debida" en el derecho de propiedad y, lo que es más importante, como una injerencia "obligada" por el Texto Constitucional. Ahora bien, para que también pueda considerarse como una injerencia "legítima" en ese derecho es necesario: 1º) que se lleve a cabo, en todo caso, "conforme a la ley" (art. 31.3 CE)<sup>9</sup>; 2º) que se efectúe "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE); y 3º) que se articule mediante un sistema tributario que "en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" (art. 31.1 CE)<sup>10</sup>. Si faltase alguno de estos requisitos, la pretendida "injerencia legítima" del Poder Público en el derecho de propiedad privada se convertiría en una "injerencia ilegítima", provocando el correlativo derecho de los ciudadanos afectados a la reparación o restitución del daño causado en sus bienes. No hay que olvidar que cuando la norma tributaria que legitima la obligación de pago de un determinado tributo es contraria al ordenamiento jurídico por estar falta de los requisitos que la legitiman desde un punto de vista constitucional, se produce la desaparición sobrevenida de la causa de interés general que justificaba la injerencia del poder público en el derecho de propiedad, naciendo la obligación de reparar el daño causado, generalmente mediante la restitución de las cantidades indebidamente ingresadas al amparo de la norma inconstitucional<sup>11</sup>.

## 2. El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con" y "en función de" la capacidad económica.

De conformidad con el art. 31.1 CE, "[t]odos 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". Con esta proclamación constitucional la capacidad económica se erige en un principio normativo del sistema tributario, en un «criterio inspirador del sistema tributario»<sup>12</sup>, que opera, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, los de progresividad o justicia), respecto de cada individuo<sup>13</sup>, y que constituye no solo el elemento determinante o justificativo del deber de contribuir (su fundamento), al ser inherente al concepto

6 STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

7 STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

8 SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8.

9 De conformidad con este precepto "[s]olo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

10 Según el art. 31.1 CE: "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".

11 Véase, en este sentido, Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi/Thomson Reuters, Pamplona, 2009, págs. 38 y 39. Y del mismo autor "Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador", en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 3, 2009, pág. 56.

12 SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5.

13 SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

constitucional de tributo que «en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica»<sup>14</sup>, sino también el elemento determinante de la proporción en la que cada uno contribuye al sostenimiento de los gastos públicos (su medida)<sup>15</sup>.

En efecto, el art. 31.1 CE establece «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones»<sup>16</sup>, del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que «esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad»<sup>17</sup>. Por tanto, el cumplimiento de aquel deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente «en función de su capacidad económica»<sup>18</sup>.

Ese principio genera, entonces, para los poderes públicos, la obligación de «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»<sup>19</sup>. Pero también provoca el correlativo derecho de los ciudadanos a que esa contribución al sostenimiento de los gastos públicos se configure en cada caso por el legislador según aquella capacidad económica<sup>20</sup>. Una y otro determinan que no caben tributos «que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica», de manera que el legislador no puede establecer tributos «cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial», lo que le impide gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica<sup>21</sup>.

En efecto, si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria»<sup>22</sup>, es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica<sup>23</sup>, «una manifestación de riqueza»<sup>24</sup>, de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica»<sup>25</sup>.

En consecuencia, «es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad»<sup>26</sup>. Eso sí, «basta que dicha

14 SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

15 SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

16 SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

17 SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

18 SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

19 SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 82/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 14 y 23.

20 STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6.

21 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14 y 23; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

22 SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

23 SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 d); 60/2015, de 18 de marzo, FJ 3; 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

24 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

25 SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

26 SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo<sup>27</sup>.

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como "*fundamento*" de la tributación ("*de acuerdo con*") y la capacidad económica como "*medida*" del tributo ("*en función de*"), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente "*de acuerdo con*" la capacidad económica y, en el caso de los impuestos, también "*en función de*" su capacidad económica<sup>28</sup>.

Así las cosas, la capacidad económica como "*principio*" constitucional y, por tanto, como "*fundamento*" de la tributación, «impide, en todo caso, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "*de acuerdo con su capacidad económica*", erigiéndose en un criterio inspirador del sistema tributario, en un principio ordenador de dicho sistema, que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad 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, de lo cual se deduce que es inherente al concepto constitucional de tributo ... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, de manera que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica. Por esta razón, el tributo, cualquier tributo, debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica»<sup>29</sup>.

Distinta es, sin embargo, la consideración del principio de capacidad económica como "*medida*" de la tributación y, por tanto, como "*criterio*" de graduación de la misma, pues este aspecto «no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del sistema tributario, razón por la cual, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE»<sup>30</sup>.

27 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5.

28 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y también SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4.

29 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2. También SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 a); y 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

30 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

### 3. **El deber de contribuir mediante un sistema tributario que "en ningún caso tendrá alcance confiscatorio": la experiencia comparada.**

#### 3.1. **Consideraciones iniciales**

Aun cuando la confiscatoriedad se pueda entender, en un primer acercamiento, como un límite referido al sistema tributario, esto es, al conjunto de los tributos que determinan una determinada presión fiscal en el individuo y no a cada tributo en particular, no cabe duda de que la prohibición de confiscatoriedad debe ser analizada tanto desde la óptica de la superposición de tributos sobre una misma renta o patrimonio, como desde la perspectiva de cada tributo, individualmente considerado, pues lo que importa no es el número de tributos que gravan a un determinado sujeto sino el sacrificio que para su derecho de propiedad supone el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>31</sup>. De esta manera, bien cuando el resultado de aquella acumulación de tributos, bien cuando un tributo individualmente considerado, por su cuantía, provoquen un sacrificio desproporcionado de la propiedad individual, se habrá producido una confiscación contraria tanto a la prohibición constitucional que impide al sistema tributario tenga un efecto confiscatorio, como al derecho constitucional a la propiedad.

En las siguientes líneas vamos a comprobar cómo la cuantificación de ese límite (unas veces, con relación a tributos individualmente considerados, y, otras, respecto de la acumulación de tributos sobre una misma fuente de riqueza) oscila en función de los países en porcentajes que van desde el 33% del valor de los bienes o de la renta gravada (Argentina) hasta el 100% (en España), pasando por posturas intermedias del 50% (como las de Alemania o Francia).

#### 3.2. **El límite de la confiscatoriedad para la Corte Suprema de Argentina (33%)<sup>32</sup>**

Desde época muy temprana la Corte Suprema ha venido declarando la inconstitucionalidad de aquellos impuestos cuya alícuota fuese cercana al 50%. Así, por ejemplo, en una primera Sentencia de 16 de diciembre de 1911 declaró la inconstitucionalidad de un impuesto a las sucesiones cuyo tipo de gravamen ascendía al 50%<sup>33</sup>. Posteriormente, en otra Sentencia de 19 de abril de 1940 consideró inconstitucional un impuesto sobre las sucesiones con un tipo de gravamen del 65,52%<sup>34</sup>. Acto seguido, en la Sentencia de 30 de junio de 1941, declaró la inconstitucionalidad de un impuesto del 36,60%, por absorber «más de la tercera parte del valor del legado», lo que evidenciaba que el tributo «toma una parte sustancial de la propiedad; recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla», suponiendo, desde la posición del testador, una vulneración del «derecho de testar, puesto que lo anula en más de la tercera parte del valor de los bienes», y desde el punto de vista del heredero o legatario, una afectación «al principio de inviolabilidad de la propiedad

31 Como señala Pedro HERRERA MOLINA, "el que la prohibición de confiscatoriedad se refiera al 'sistema tributario' no diluye la eficacia de la prohibición, sino que la refuerza. Si un impuesto tuviera, por sí solo alcance confiscatorio, sería, desde luego, inconstitucional (parece imposible imaginar un supuesto en el que la confiscación viniera 'compensada' por otras figuras del sistema tributario). Ahora bien, lo más frecuente será que la confiscación se produzca por acumulación de los diversos impuestos. Es decir, resultará confiscatoria la 'carga contributiva individual'". En *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 133.

32 Véase, con carácter general, Gustavo José Naveira de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997. Y del mismo autor, "La prohibición de confiscatoriedad por la vía tributaria en el derecho judicial argentino", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 4, 2002, págs. 516 a 547.

33 Asunto «Rosa Melo de Cané» (Fallos 115:111).

34 Asunto «Carlos Julio Bunge» (Fallos 186:421).

en cuanto asume carácter de confiscatorio»<sup>35</sup>. Y, poco después, por Sentencia de 18 de junio de 1946, estimó la inconstitucionalidad de otro impuesto a las sucesiones cuyo tipo de gravamen alcanzaba casi el 45%<sup>36</sup>.

Por el lado contrario, la Corte Suprema argentina consideró constitucional, en su Sentencia de 26 de octubre de 1928, un impuesto sucesorio entre extraños del 22% porque, aun cuando se trataba de un tributo elevado, no había restringido de forma excesiva ni la capacidad de testar ni el derecho de propiedad<sup>37</sup>. A continuación, en una Sentencia de 27 de abril de 1930, declaraba la constitucionalidad de otro impuesto sucesorio del 34,25%, porque aun cuando representaba un aumento considerable respecto del supuesto anterior (el 22% de la Sentencia de 26 de octubre de 1928), «no era todavía confiscatorio»<sup>38</sup>. Y, en fin, es a partir de una Sentencia de 4 de junio de 1948 cuando la Corte Suprema parece fijar el límite de la confiscatoriedad, con carácter general, en el 33%, al rechazar la inconstitucionalidad de un gravamen que absorbía ese porcentaje de lo transmitido<sup>39</sup>, de modo tal que el vicio de confiscatoriedad sería apreciable en aquellos supuestos en los que se demostrase que el gravamen fiscal era superior a aquel porcentaje de la riqueza gravable<sup>40</sup>, eso sí, operando exclusivamente respecto de la parte de la cuantía del tributo que excede de lo admisible (es decir, sobre la porción del monto en que consiste el exceso, única parte a devolver)<sup>41</sup>. No obstante, si el contribuyente era residente en el extranjero, al tratarse de categorías distintas de contribuyentes (por ejemplo, los herederos residentes en el país y los herederos no residentes), según una Sentencia 22 de diciembre de 1948, el límite de la confiscatoriedad, debía elevarse al 50%<sup>42</sup>.

Es importante tener presente que en ninguno de los supuestos en los que la Corte Suprema de Argentina declaró la inconstitucionalidad lo hizo fijando una alícuota concreta a partir de la cual un impuesto devendría, en todo caso, como confiscatorio. De hecho, en la ya citada Sentencia de 27 de abril de 1930, el máximo Tribunal concretó que aun cuando un tributo degenera en una confiscación al alcanzar una parte sustancial de la propiedad o de la renta «sin embargo, ello no implica que pueda fijarse una cifra o cantidad numérica dentro de la cual todo impuesto es legítimo y deja de serlo más allá de ese límite»<sup>43</sup>, ni tampoco que pueda fijar «la tasa o el por ciento que subsidiariamente puede cobrar el Fisco, porque ello corresponde, en su caso, al Congreso, a las legislaturas o las municipalidades»<sup>44</sup>.

35 Asunto «Gobierno de Italia» (Fallos 190:159).

36 Asunto «Bemvinda de Castro Acevedo de Cámara Lomelino» (Fallos 191:61).

37 Asunto «Graciana Etchessahar de Lastra» (Fallos 153:46).

38 Asunto «Andrés Gallino» (Fallos 160:247).

39 Asunto «Segundo Fernández Aguilera» (Fallos 211:34).

40 Sentencias de 2 de marzo de 1956 [asunto «Carlos Vicente Ocampo» (Fallos 234:129)] y de 21 de septiembre de 1956 [asunto «Kathleen Frances Anne Syngé» (Fallos 235:883)]. Así se ha establecido en el impuesto inmobiliario, por ejemplo, en las Sentencias de 14 de marzo de 1945 [asunto «José Evaristo Uriburu» (Fallos 201:165)], de 13 de octubre de 1947 [asunto «Jenaro García» (Fallos 209:114)], de 31 de octubre de 1947 [asunto «Rosa Jardón Perissé» (Fallos 209:200)], de 27 de febrero de 1948 [asunto «S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea» (210:172)] y de 30 de octubre de 1957 [asunto «Raúl Giménez Fauvety» (Fallos 239:157)]. Este criterio ha llegado a mantenerse hasta la actualidad, por ejemplo, en la Sentencia de 3 de julio de 2009 [asunto «Candy S.A.» (Fallos 332:1571)], con relación al Impuesto a las Ganancias (en el que el ajuste por inflación podía llegar a ser del 62% del resultado impositivo ajustado al ejercicio o del 55% de las utilidades ajustadas obtenidas en un ejercicio).

41 Sentencia de 2 de agosto de 1948 [asunto «María Laura Pérez Guzmán de Viana y Emilia Olmos Arredondo» (Fallos 211:1033)].

42 Así se ha señalado en impuesto sucesorio [asunto «Eduardo A. Shepherd» (Fallos 212:493)]. También, por ejemplo, en la Sentencia de 21 de mayo de 1948 [asunto «Banco Hipotecario Franco-Argentino» (Fallos 210:1208)]. No obstante, posteriormente, las Sentencias de 2 de marzo de 1956 [asunto «Carlos Vicente Ocampo Ver» (Fallos 234:129)] y de 21 de septiembre de 1956 [asunto «Syngé, Kathleen Frances Anne» (Fallos 235:883)] limitaron también el porcentaje máximo de impuesto sucesorio al 33% en los casos de herederos ausentes (recargo por ausentismo).

43 Asunto «Andrés Gallino» (Fallos 160:247).

44 Véase, también, la Sentencia de 18 de junio de 1946 [asunto «Bemvinda de Castro Azevedo da Cámara Lomelino» (Fallos 191:61)].

Por otra parte, es importante tener presente que el anterior límite no es absoluto sino relativo<sup>45</sup>, variable en el tiempo y susceptible de diferenciación a lo largo del tiempo<sup>46</sup>, y que la prueba del carácter confiscatorio no afecta al sistema tributario, o lo que es lo mismo, a la totalidad de los gravámenes que pesan sobre el contribuyente, sino únicamente al tributo en cuestión<sup>47</sup>, sin perjuicio de que una superposición de gravámenes sobre un mismo contribuyente pueda devenir inconstitucional cuando supere los límites que para la confiscatoriedad ha establecido la Corte Suprema<sup>48</sup>.

### 3.3. El límite de la confiscatoriedad para el Tribunal Constitucional de Alemania (50%)

Por Sentencia de la Sala Primera de 17 de enero de 1957<sup>49</sup>, el Tribunal Constitucional alemán declaró la inconstitucionalidad del apartado 26 de la Ley de Impuesto al Ingreso de 17 de junio de 1952<sup>50</sup> con fundamento en el art. 6.1 de la Ley Fundamental (en lo sucesivo, GG)<sup>51</sup>, que dispone que "[e]l matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal". Para el Tribunal Constitucional, este precepto no solo acoge un "derecho fundamental clásico" para la protección específica de la esfera privada del matrimonio y la familia, así como para la garantía de la institución, sino que es también una norma de principios, vinculante para el legislador, que prohíbe el menoscabo del matrimonio y de la familia mediante intervenciones perturbadoras por parte del Estado mismo. Y con fundamento en esta idea consideró que la tributación conjunta de los cónyuges en el impuesto sobre la renta constituía una disposición de excepción, perjudicial para los casados, que representaba una intervención perturbadora en el valor constitucional contemplado en el citado art. 6.1 GG.

Tras esa primera Sentencia acotando las posibilidades del legislador de someter a tributación, de forma excesiva, a las unidades familiares en el impuesto sobre la renta, a la misma conclusión llegó en el año 1995 aunque esta vez en relación con el impuesto sobre el patrimonio. Ahora bien, en la Sentencia de la Sala Segunda de 22 de junio de 1995<sup>52</sup> el Tribunal Constitucional alemán no solo dio un nuevo paso en la protección de los contribuyentes integrados en unidades familiares, sino que delimitó también la carga tributaria máxima que se podía exigir a cada contribuyente, individualmente considerado. A juicio del Tribunal Constitucional alemán, puesto que «el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional» (art. 14 GG)<sup>53</sup>, y dado que el derecho a la igualdad (art. 3.1 GG) garantiza tanto la igualdad de cargas como la prohibición de imponer una carga exagerada en cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, cualquier gravamen tributario que excediese del 50% de la utilidad potencial de los bienes, no solo sería contrario a aquella garantía de la propiedad sino que podía afectar a la protección de la familia y del

45 Así por ejemplo, la Suprema Corte ha considerado que un impuesto que grava el 34,25% no era confiscatorio en su Sentencia de 27 de abril de 1930 [asunto «Andrés Gallino» (Fallos 160:247)] y, sin embargo, ha entendido que sí lo es otro que grava el 36,60% en la Sentencia de 30 de junio de 1941 [asunto «Gobierno de Italia» (Fallos 190:159)].

46 Sentencia de 30 de junio de 1943 [asunto «Amalia Arrotea de Muñoz» (Fallos 196:122)], de 28 de abril de 1948 [asunto «Petrus S.A. de Minas» (Fallos 210:855)], de 21 de junio de 1951 [asunto «Leonor Ermelinda Chapar» (Fallos 220:322)] y de 3 de octubre de 1956 [asunto «Cándida de Gregorio, viuda de Cipriano» (Fallos 236:22)].

47 Sentencia de 21 de diciembre de 1999 [asunto «Gómez Álzaga y Martín Bosco» (Fallos 322:3255)].

48 Sentencias 24 de diciembre de 1941 [asunto «Cía. de Tranvías Anglo Argentina Ltda» (Fallos 191:502)], de 28 de agosto de 1942 [asunto «Gustavo A. Frederking y otros» (Fallos 193:397)], de 4 de julio de 1951 [asunto «Machado Doncel Juvenal» (Fallos 220:699)], y de 21 de diciembre de 1999 [asunto «Gómez Álzaga y Martín Bosco» (Fallos 322:325)].

49 BVerfG, 1 BVL 4/54.

50 EstG 1951 (BGBl I, pág. 33).

51 Grundgesetz.

52 BVerfG, 2 BvL 37/91. Véase, a este respecto, Pedro Manuel HERRERA MOLINA: "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)", en Revista Impuestos, núm. 2, 1996, págs. 1033 a 1049.

53 En efecto, según el art. 14.1 GG: "La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados". Y de conformidad con el art. 14.2 GG: "La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común".

matrimonio (de conformidad con el art. 6.1 GG), cuando se tratase de contribuyentes integrados en una unidad familiar (en la que se genera una base económica conjunta –elevada–).

Después de recordar el Tribunal Constitucional al legislador que no podía intervenir discrecionalmente en el patrimonio privado porque los ciudadanos tienen garantizado por la Constitución el derecho a la propiedad privada, le apercibió de evitar el gravamen de ese patrimonio mediante una carga tributaria exagerada. Aunque para el Tribunal alemán el derecho a la igualdad no exige la misma contribución de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas comunes, sino la contribución de cada cual de acuerdo con su capacidad económica, lo cierto es que los límites constitucionales a la tributación del patrimonio (del patrimonio inmóvil) mediante el establecimiento de impuestos directos (superpuestos a los que gravan las rentas o utilidades o, incluso, al propio patrimonio mediante impuestos indirectos) no pueden afectar a su sustancia, lo que no sucedería siempre y cuando la carga tributaria total de los ingresos potenciales «se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica» (principio de división en la mitad como límite superior de la carga tributaria).

En suma, a juicio del Tribunal Constitucional alemán, puesto que el patrimonio ya se encuentra gravado tanto mediante impuestos directos sobre la renta como mediante impuestos indirectos, de conformidad con la Constitución no queda mucho espacio para una tributación adicional, de manera que un Impuesto sobre el Patrimonio solo puede ser válido cuando con el mismo no se afecte a la sustancia del patrimonio, porque de otro modo tendría como resultado una confiscación escalonada (a pasos), al gravarse de forma exagerada a los sujetos pasivos del impuesto, perjudicando así sus relaciones patrimoniales.

No obstante lo dicho, la posterior Sentencia de 18 de enero de 2006 (gravamen conjunto del 50,73% entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta empresarial)<sup>54</sup> matizaría la doctrina anterior para concretar que el principio de división en la mitad, como límite al deber de contribuir, ni es una exigencia explícita de la Ley Fundamental ni tampoco una exigencia absoluta, sino un límite relativo para evitar la sobrecarga del contribuyente en el pago de impuestos, que «puede estar cerca de una división en la mitad» y que, por tanto, debe ser aplicado, en cada caso, según criterios de racionalidad y proporcionalidad, de manera que se ponderen los legítimos intereses implicados en un equilibrio equitativo (el interés individual a gravar la propiedad de la menor manera posible y el general a conseguir los recursos necesarios para atender las necesidades financieras del Estado).

Aunque el Tribunal insiste en que «la carga tributaria cae dentro del contenido del derecho a la propiedad» (del art. 14 GG), no solo consideró que la injerencia que suponía el impuesto a la renta empresarial en el derecho de propiedad estaba constitucionalmente justificada (por ser necesaria e idónea), sino que concluyó que la citada carga de 50,73%<sup>55</sup> estaba dentro del margen de tolerancia válido (equilibrio entre el interés individual y el interés público involucrados) para no incurrir en una confiscación contraria al "principio de división en la mitad" derivado del art. 14.2 GG<sup>56</sup>, en la medida que no constituía una carga desproporcionada.

### **3.4. El límite de la confiscatoriedad para el Consejo Constitucional de Francia (50%)**

El Consejo Constitucional francés no se ha considerado legitimado para determinar el límite máximo en el que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos deja de ser legítima para pasar a conceptuarse como "confiscatoria", al entender que es una atribución exclusiva que la Constitución

<sup>54</sup> BVerfG, 2 BvR 2194/99.

<sup>55</sup> Aunque el recurrente alegaba que la tributación conjunta que debía soportar entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre su negocio profesional (despacho de abogado) era del 59,95%, el Tribunal rebajó la carga efectiva al 50,73% al considerar que el recurrente la había calculado mal al no haber utilizado el método adecuado para determinar la verdadera presión fiscal soportada.

<sup>56</sup> Debe recordarse que el art. 14.1 GG consagra "[l]a propiedad y el derecho a la herencia" como un derecho fundamental, mientras que el art. 14.2 GG dispone que el uso de la propiedad "debe servir al mismo tiempo al bien común".

realiza en favor del Parlamento. Ahora bien, lo que sí ha hecho ha sido declarar la inconstitucionalidad en casos determinados, concretamente, en aquellos supuestos en los que se imponían a los contribuyentes gravámenes que podían considerarse como una "carga excesiva" (que, normalmente, son aquellos que superan ampliamente el tipo de gravamen, individualmente considerado o en conjunción con otras figuras tributarias, del 50%).

En efecto en una primera Decisión 2005-530, de 29 de diciembre, analizaba la previsión del art. 74 de la Ley 2005-1719, de 30 de diciembre, de Presupuestos para 2006, que incorporaba un nuevo art. 1º al Code Général des Impôts (en lo sucesivo CGI) en el que disponía que "[l]os impuestos directos pagados por un contribuyente no pueden superar el 60% de sus ingresos" (el denominado "escudo fiscal"), naciendo el derecho a la restitución del exceso, en caso contrario<sup>57</sup>. En esta Decisión, con fundamento en el principio consagrado en el art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (en adelante, DDH)<sup>58</sup>, consideraba que este principio no se cumpliría «si un impuesto revistiese un carácter confiscatorio o hiciese pesar sobre una categoría de contribuyentes una carga excesiva en relación con su capacidad contributiva» (§65). Pues bien, el Consejo Constitucional no solo consideró que el precepto impugnado «lejos de vulnerar la igualdad tributaria tiende a evitar la ruptura caracterizada de la igualdad ante las cargas públicas» (§66), sino que entendió que la Constitución no le confiere a él, sino al Parlamento, la capacidad de concretar la forma de cumplimiento de aquella previsión constitucional (§67)<sup>59</sup>.

Unos años más tarde, la Decisión 2012-662, de 29 de diciembre, analizaba el art. 3 de la Ley 2012-1509, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2013, que creaba un gravamen complementario en el impuesto sobre la renta del 45% para las rentas superiores a 150.000 €<sup>60</sup>. Para el Consejo Constitucional, en la medida que el art. 13 DDH exige que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con la capacidad económica de cada cual<sup>61</sup>, aunque este gravamen, individualmente considerado, no podía calificarse como inconstitucional, al no ser excesivo<sup>62</sup>, en combinación con otras medidas fiscales aplicables (una tributación adicional para las rentas altas, la contribución social obligatoria, así como la contribución impuesta a las prestaciones derivadas de planes de pensiones

57 En los términos previstos por el art. 1649-0-A CGI (que permitía reclamar el exceso impositivo a partir del 1 de enero del año siguiente al ejercicio en el que se hubiese materializado ese exceso y lo hacía tomando en consideración el impuesto sobre la renta, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna, las contribuciones sociales sobre los ingresos no derivados del trabajo, las contribuciones sociales sobre las rentas del trabajo y de productos de inversión alternativos, el impuesto sobre la propiedad de edificios, el impuesto a la tierra en la propiedad sin desarrollar y el impuesto residencial en la residencia principal del contribuyente). Posteriormente, el art. 11 de la Ley 2007-1223, de 21 de agosto, de fomento del trabajo, el empleo y el poder adquisitivo, modificó ese art. 1º CGI, para rebajar ese límite al 50% de los ingresos del contribuyente. Sin embargo, el art. 30.I de la Ley 2011-900, de 29 de julio, de Presupuesto suplementario para 2011, derogó el "escudo fiscal" a partir del 1 de enero de 2013 (concretamente, derogó los arts. 1 y 1649-0-A CGI).

58 Conforme al cual, "[p]ara el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad".

59 Por eso afirma, con relación a la modalidad adoptada por el legislador para la aplicación de ese principio constitucional (límite del 60% en la imposición directa y derecho a la restitución del exceso soportado), que «ni la fijación de la parte de ingresos, más allá de la cual el pago de impuestos directos reconoce el derecho a la restitución, ni la definición de los ingresos entrantes en el cálculo, ni la determinación de los impuestos directos tenidos en cuenta, ni las medidas utilizadas para llevar a cabo la restitución, son inapropiadas para la realización del objetivo fijado por el legislador» (§67).

60 Modificando el art. 197.I CGI. Véase un comentario a esta Sentencia por Eric Oliva, "La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión Nº 2012-662 DC de 19 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013", en Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 100, 2014, págs 313 y ss.

61 Lo que, a su juicio, se incumpliría cuando el impuesto fuese confiscatorio o sometiese a una categoría de contribuyentes a una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir (§15).

62 Para los demandantes, la creación de un tramo adicional del 45% en el impuesto sobre la renta, no solo conducía a la ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas, sino que al aplicarse a las prestaciones derivadas de planes de pensiones empresariales, incurría en una confiscación contraria al derecho de propiedad (§13). A este respecto, el Consejo Constitucional consideró que, aun cuando el art. 6 DDH exige que la ley "debe ser la misma para todos, ya proteja o sancione", este principio de igualdad ni se opone al hecho de que «el legislador trate de manera diferente situaciones distintas» por razones de interés general, ni exige que «obligue a tratar de manera diferente a personas que se encuentran en situaciones distintas» (§14). Por su parte, si bien el art. 13 DDH exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada cual, el establecimiento, por el art. 3 de la Ley impugnada, de un nuevo tipo marginal en el impuesto sobre la renta del 45% sobre las rentas superiores a 150.000 € (que aumentó los ingresos fiscales del Estado y la progresividad del impuesto), no podía considerarse que constituyese «una carga excesiva en términos de su capacidad de pago», ni tampoco una quiebra «de la igualdad ante las cargas públicas» (§16).

empresariales), que elevaba la tasa impositiva marginal soportada hasta el 75,34 %, suponía el establecimiento de «una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir, contraria al principio de igualdad ante las cargas públicas» (§19)<sup>63</sup>.

En el año siguiente dictó dos nuevas decisiones sobre el particular. En la Decisión 2013-684, de 29 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad del gravamen fijo en el impuesto sobre la renta del 75% establecido por el art. 43 de la Ley 2013-1279, de 29 de diciembre, de Presupuesto suplementario para 2013, a los residentes fiscales en Francia, para las ganancias netas de operaciones derivadas de "futuros financieros"<sup>64</sup> obtenidos mediante cuentas corrientes situadas en Estados o territorios "no cooperadores" (paraísos fiscales)<sup>65</sup>, porque ese gravamen, junto con las contribuciones sociales del 15,5% (sobre los rendimientos de los activos financieros)<sup>66</sup>, determinaban un tipo de gravamen medio sobre los beneficios de aquellas transacciones del 90,5%, lo que suponía un "gravamen excesivo" para la capacidad contributiva de los contribuyentes que contrariaba, además, el "principio de igualdad ante las cargas públicas" (§33).

Por el contrario, en la Decisión 2013-685, de 29 de diciembre, se declaraba la constitucionalidad del gravamen transitorio y excepcional del 50% establecido por el art. 15 de la Ley 2013-1278, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2014, para las empresas que pagasen a sus directivos salarios superiores a 1 millón de euros (impuesto sobre salarios). Una vez más, con fundamento en los arts. 6 DDH (principio de igualdad ante la ley) y 13 DDH (contribución al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica), que impiden al legislador el establecimiento de impuestos confiscatorios o que impongan a una categoría de contribuyentes una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir que pueda provocar una quiebra de la igualdad ante las cargas públicas (§16), consideró que el establecimiento de un impuesto extraordinario a los salarios (a los directivos de las empresas), sobre la suma de las cantidades efectivamente percibidas en dinero y en especie (fundamentalmente mediante la entrega de acciones de la empresa o de opciones sobre acciones) superiores a un millón de euros, durante los ejercicios 2013 y 2014, no tuvo el efecto del introducir sobre una categoría de contribuyentes una carga excesiva en términos de su capacidad de pago (§24)<sup>67</sup>.

63 En efecto, las prestaciones derivadas de los planes de pensiones empresariales sujetas al gravamen complementario del 45% (cuando superasen los 150.000 €), estaban también sujetas a la contribución sobre las rentas altas (del 4%, prevista en el art. 223.sexies CGI, para las rentas superiores a 500.000 € o a un 1.000.000 €, en este último supuesto cuando se tratase de contribuyentes que tributasen conjuntamente), a la contribución social generalizada [del 6,6%, de acuerdo con lo previsto en el art. 136-8 del Código de la Seguridad Social (en lo sucesivo, CSS)], así como a la contribución impuesta a las prestaciones derivadas de planes de pensiones empresariales (del 21% para rentas superiores a 24.000 € al mes, de conformidad con el art. 137-11-1 CSS). Esto suponía que la tasa impositiva marginal máxima que se les imponía se elevaba hasta el 75,04% para las rentas cobradas en 2012 y al 75,34% para las rentas cobradas a partir de 2013. Por lo tanto, «para remediar la inconstitucionalidad, debido a la carga excesiva en relación con la capacidad contributiva de algunos contribuyentes, que reciben los pagos de pensiones de planes de prestaciones de jubilación definido» se declararon inconstitucionales tanto los párrafos quinto y noveno del art. 137-11-1 CSS como las palabras "y menor o igual a 24.000 € al mes" de los párrafos cuarto y octavo del mismo precepto (§21).

64 Según el mismo precepto impugnado (el art. 43 de la Ley de Presupuesto suplementario para 2013 que modificaba el art. 150.ter CGI), las pérdidas derivadas de las operaciones sobre "futuros financieros" solo podían compensarse con las ganancias patrimoniales del mismo tipo generadas en el mismo ejercicio o durante los seis siguientes.

65 Considera el art. 230-0 A CGI como "falta de cooperación" la de aquellos Estados o territorios no miembros de la Unión Europea cuya situación en materia de transparencia e intercambio de información no haya sido revisada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (es decir, los Estados o territorios que aparecen incluidos en la lista de paraísos fiscales de la OCDE), sin que hayan celebrado con Francia un convenio de asistencia administrativa para el intercambio de toda la información necesaria para la aplicación de la legislación impositiva, o sin que hayan firmado al menos doce acuerdos (relativos a la transparencia e intercambio de información siguiendo el modelo de la OCDE de "Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria").

66 De conformidad con lo establecido en el art. 136-6 CSS.

67 Que contaba con varias justificaciones como que se trataba de cantidades (los salarios abonados) que eran deducibles de la base imponible del impuesto del pagador (§19) y cuyo gravamen no operaba sobre el salario real de los perceptores sino, sobre todo, sobre la entrega de acciones o la concesión de opciones sobre acciones (§20).

### 3.5. El límite de la confiscatoriedad para el Tribunal Constitucional de España (100%)

El instituto de la confiscatoriedad no solo opera como un límite externo al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos del Estado de acuerdo con la capacidad económica de cada cual<sup>68</sup>, sino que configura una garantía insita en el derecho constitucional de propiedad<sup>69</sup>. Hay que insistir en que el derecho a la propiedad se encuentra íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE<sup>70</sup>, razón por la cual, el pago de tributos, como ya hemos tenido ocasión de señalar, no solo supone una injerencia "debida" en el citado derecho sino una injerencia "obligada" por el Texto Constitucional español<sup>71</sup> que, para que pueda considerarse como "legítima", es necesario, entre otros requisitos que ya hemos analizado, que se articule mediante un sistema tributario que "en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" (art. 31.1 CE)<sup>72</sup>.

Aunque para el Tribunal Constitucional español existen importantes dificultades para «situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio»<sup>73</sup>, lo que sí está claro es que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar 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 art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]»<sup>74</sup>.

68 Señala a este respecto Antonia AGULLÓ AGÜERO que "el principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de la justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio" ("*Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*", en Revista española de Derecho Financiero, núm. 36, 1982, pág. 560). Y para Fernando CASANA MERINO, "un sistema tributario confiscatorio, aparte de suponer una violación del derecho de propiedad, iría en contra del principio de capacidad económica, y, como consecuencia, de los de igualdad, progresividad y, en definitiva, de la justicia tributaria" ("*El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad*", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 216, 1991, pág. 1100).

69 Considera Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO que si las leyes tributarias "llevan a una supresión radical de la propiedad privada, o conducen a su desaparición, vaciándola de su contenido esencial, se estaría actuando en contra de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 33 de la Constitución" ("*Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de Confiscatoriedad*", en Revista Española de Derecho Financiero, núm. 60, 1988, pág. 632). Por su parte, Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR opina que "la no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada" ("*La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal*", en Impuestos, núm. 10, 2013, pág. 10).

70 En efecto, como señala el Tribunal Constitucional el cumplimiento del deber constitucional de contribuir «no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

71 Apunta a este respecto Gustavo J. NAVEIRA DE CASANOVA que "es perfectamente posible ubicar el tributo como instituto (y, por consiguiente, el sistema tributario) como un límite al derecho de propiedad" ("*El principio de no confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)*", McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 72).

72 En este sentido, Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi/Thomson Reuters, Pamplona, 2009, pág. 37. Y del mismo autor "*Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*", en El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 3, 2009, pág. 55.

73 SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6.

74 STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1. En sentido similar se ha manifestado el TEDH al señalar que «la obligación económica nacida del pago de impuestos o de contribuciones puede perjudicar la garantía consagrada por esta disposición [se refiere al derecho de propiedad consagrado en el art. 1 del Protocolo núm. 1 del CEDH] si impone a la persona o a la entidad en cuestión una carga excesiva o atenta fundamentalmente contra su situación económica» (SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto «*Buffalo Srl contra Italia*», § 32; y de 9 de marzo de 2006, asunto «*Eko-Elda Avee contra Grecia*», § 30). En fin, señala a este respecto Fernando CASANA MERINO que "la confiscación de por sí supone la privación de la propiedad de un bien, y si el tributo, como ya hemos dicho, no es el instrumento adecuado para realizar tal finalidad, sí puede ocurrir que un tributo o el sistema tributario en su conjunto tenga efectos confiscatorios, en el sentido de que produzca un efecto similar al de la expropiación forzosa, solo que sin indemnización" (en "*El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad*", ob. cit., pág. 1099).

Ahora bien, sin perjuicio de que el Tribunal Constitucional haya referido el citado límite de la confiscatoriedad, en primer lugar, al "sistema tributario", eso es, a la suma de la diversas figuras tributarias vigentes, no puede descuidarse que también ha afirmado que un resultado obviamente confiscatorio lo constituiría «un impuesto sobre la renta de las personas físicas en el que la progresividad alcanzara un tipo de gravamen medio del 100 por 100 de la renta»<sup>75</sup>, aceptando con ello la aplicación de este límite a cada tributo individualmente considerado<sup>76</sup>. En efecto, «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público (...) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)»<sup>77</sup>.

Eso sí, para comprobar si un tributo es o no confiscatorio, el Tribunal aplica el test de la "generalidad de los casos" (para que quede a salvo el principio de capacidad económica), conforme al cual basta con que «la riqueza que se pretende gravar exist[a] "en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador"», de manera que sí, eventualmente, en «supuestos marginales», el importe del tributo fuera superior a la riqueza gravada, tal circunstancia «sin embargo, no conv[er]tiría a la norma cuestionada en inconstitucional, porque no es discutible que la riqueza que se pretende gravar existe "en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador", y porque, como este Tribunal ha venido afirmando, "no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma»<sup>78</sup>. Por tanto, «cuando "en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad", dicho efecto "no puede convertir a la norma en cuestión –eo ipso– en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener"»<sup>79</sup>.

## 4. Conclusiones

1. El pago de tributos no solo debe considerarse como una injerencia "debida" en el derecho de propiedad, sino, lo que es más importante, como una injerencia "obligada". Ahora bien, para que ese pago de tributos pueda considerarse como una injerencia "legítima" en el ese derecho es necesario que

<sup>75</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9.

<sup>76</sup> Para José Juan FERREIRO LAPATZA la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano "ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen, pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo, por lo que la referencia al sistema del art. 31.1 ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen" (en "Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad", *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 208). De la misma opinión es Pablo CHICO DE LA CÁMARA para quien el carácter confiscatorio "puede producirse bien porque se establezca en un impuesto un gravamen excesivo o porque concurren diversas figuras tributarias sobre una misma magnitud económica" (en "Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español", en *Actualidad Financiera*, núm. 4, 1996, pág. 371). También Fernando de VICENTE DE LA CASA considera que "el límite constitucional debe estar no en el número de tributos que recaigan sobre una misma materia sino en el efectivo gravamen" (en "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", en *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 168).

<sup>77</sup> STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

<sup>78</sup> ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

<sup>79</sup> STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4. Y también STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

se efectúe "con arreglo a la ley" (art. 31.3 CE), "de acuerdo con la capacidad económica" (art. 31.1 CE) y "mediante un sistema tributario que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" (art. 31.1 CE).

2. La capacidad económica se erige en un principio normativo del sistema tributario, en un criterio inspirador, que opera respecto de cada individuo y que constituye no solo el elemento determinante o justificativo de su deber de contribuir (su fundamento), sino también el elemento determinante de la proporción en la que cada uno contribuye al sostenimiento de los gastos públicos (su medida). Se configura como un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que esa contribución sea configurada en cada caso por el legislador única y exclusivamente en función de aquella capacidad económica.

3. Cuando el art. 31.1 CE impide el "alcance confiscatorio" del sistema tributario, está consagrando la no confiscatoriedad como un límite explícito a la progresividad del sistema tributario en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Un sistema tributario no puede ser considerado "justo" cuando haga recaer sobre los contribuyentes un sacrificio irrazonable y desproporcionado de su propiedad individual.

4. A los Tribunales Constitucionales no les es dado fijar un límite cuantitativo máximo a partir del cual la detracción del tributo se convierte en confiscatoria (esta es una función exclusiva y excluyente de los Parlamentos), salvo que el propio Texto Constitucional que están llamados a interpretar les permita claramente efectuar tal cometido. En cualquier caso no debemos soslayar que el límite de lo confiscatorio no solo deriva del *quantum* del tributo, sino también del nivel y calidad de los servicios públicos que presta el Estado.

5. En Alemania un tributo es confiscatorio cuando impone una "carga exagerada" en el cumplimiento del deber de contribuir (lo que sucede con cualquier gravamen tributario que exceda del 50%). En Francia lo es también cuando impone una "carga excesiva" para la capacidad contributiva de los contribuyentes (lo que vendría a suceder también cuando el gravamen superase el 50%). En fin, en Argentina sucede cuando absorbe una "parte sustancial" de la propiedad o de la renta objeto de gravamen (lo que se produce cuando el gravamen se acerca al 33%).

6. En España un tributo es confiscatorio, bien cuando somete a tributación manifestaciones ficticias o inexistentes de capacidad económica (capacidad económica como "*fundamento*"), bien cuando con su gravamen agota la riqueza imponible (capacidad económica como "*medida*"). Aunque hasta la STC 26/2017 se seguía exclusivamente un criterio cuantitativo para la concreción de la confiscatoriedad de un tributo (agotamiento de la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir mediante un gravamen que alcanzaba el 100% de tributación), sin embargo, en la actualidad un tributo también es individualmente confiscatorio cuando somete a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica.

7. El tributo que grave inexistentes o ficticias manifestaciones de capacidad económica será inconstitucional por confiscatorio. Y el tributo que, aun gravando manifestaciones reales o potenciales de capacidad económica, agote la riqueza imponible (por alcanzar el 100%), será igualmente inconstitucional por exigir un sacrificio irrazonable por desproporcionado (confiscatorio).

8. Como hemos visto, la Constitución española no solo consagra el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que también ampara el derecho de cada cual a que esa contribución se materialice "de acuerdo con" y "en función de" la capacidad económica, sin que "en ningún caso" tenga "alcance confiscatorio" (art. 31.1). Además, garantiza el derecho a la propiedad privada sin que nadie pueda ser privado de sus bienes sin causa legítima (art. 33.1).

9. Transcurridos ya más de 40 años desde la aprobación de nuestra Carta Magna y, por tanto, una vez consolidado el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1), ha llegado ya el momento de que, al igual que se ha hecho en Alemania y en Francia, se concilie definitivamente el legítimo interés público a la obtención de los recursos necesarios con los que financiar el gasto de todos, con el también legítimo

interés individual a la garantía de un sacrificio razonable y proporcionado sobre la propiedad privada. De este modo, en un ponderación justa y equilibrada (equitativa) entre uno y otro, debe ya comenzarse a aplicar el principio de "*división en la mitad*" como límite máximo de la carga tributaria impuesta en cada periodo impositivo, individual o conjuntamente considerada, a cada manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a tributación: la obtención renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio o la transmisión de bienes.

10. Por poner un ejemplo actual, hoy en día no es justificable, repugnando a los valores constitucionales citados, el mantenimiento de un impuesto sobre sucesiones que puede llegar a ser de hasta el 81,6% de la renta percibida (al tipo marginal máximo incrementado en el coeficiente multiplicador máximo aplicable en función del patrimonio preexistente).