



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

La confiscatoriedad, un límite
al sistema tributario.

DERECHO TRIBUTARIO

Sergio Rosa Pulido

MAYO, 2020

“En este mundo, ninguna cosa es cierta salvo la muerte y los impuestos”
Benjamin Franklin

RESUMEN

La confiscatoriedad en el sistema tributario es una práctica prohibida dentro del contexto legislativo de nuestro país. No obstante, es curioso que no se considere ninguna Ley que la desarrolle en pos de establecer unos parámetros de máximos y mínimos para la determinación efectiva de las administraciones en la determinación de los gravámenes de los hechos imponible de sus tributos, ni un cuerpo penal o sancionador que lo castigue.

En este trabajo determinamos qué es a ojos de la jurisprudencia español la confiscatoriedad, actuaciones ante la aparición de las mismas, formas de determinar un metraje alrededor del vacío legislativo respecto a este, defensas del contribuyente ante esta práctica, y cuáles son las figuras tributarias que representan una confiscatoriedad aceptada popularmente.

ABSTRACT

Confiscatory nature in the tax system is a prohibited practice within the legislative context of our country. However, it is curious that no law is considered that develops it in pursuit of establishing maximum and minimum parameters for the effective determination of administrations in determining the encumbrances of the taxable events of their taxes, nor a criminal body or sanction that punishes him.

In this work, we determine what confiscatory nature is in the eyes of Spanish jurisprudence, actions in the face of their appearance, ways of determining a footage around the legislative gap regarding this, taxpayer defences against this practice, and what are the tax figures that they represent a popularly accepted confiscatory.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	2
1.1. LOS TRIBUTOS.....	2
1.2. QUIÉNES LOS RECAUDAN Y GESTIONAN	3
2. LOS LÍMITES DEL SISTEMA TRIBUTARIO. ¿CÓMO SON GESTIONADOS LOS TRIBUTOS?	3
2.1. TODOS	4
2.2. EL GASTO PÚBLICO.....	6
2.3. LA CAPACIDAD ECONÓMICA.....	8
2.4. IGUALDAD Y PROGRESIVIDAD	12
2.4.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD	12
2.4.2. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	13
2.5. LA CONFISCATORIEDAD. COMO PRINCIPIO APROXIMADO.....	14
3. LA GRAN POLÉMICA: NO CONFISCATORIEDAD.....	15
3.1. UNA VISIÓN GENERAL: EL LÍMITE (<i>LATET ANGUIS IN HERBA.</i>)	15
3.2. LOS PRINCIPIOS DEL 31.1 COMO LIMITADORES A LA CONFISCATORIEDAD 16	
3.3. EL ALCANCE CONFISCATORIO ANTE EL GRAVAMEN PLURAL A UN MISMO HECHO IMPONIBLE (LA DOBLE O PLURAL IMPOSICIÓN).....	19
4. UNA PUGNA A NIVEL GLOBAL	23
4.1. ALEMANIA	24
4.2. ARGENTINA	24
4.3. FRANCIA	25
5. LOS TRIBUTOS CONTROVERSIALES	26
5.1. EL IMPUESTO SOBRE EL PATIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	27
5.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	29
5.3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	32
6. CONCLUSIONES, ¿UN MAL EVITABLE?	34
7. BIBLIOGRAFÍA	36

INTRODUCCIÓN

Hoy día es imposible la contemplación de las sociedades modernas sin la existencia de un sistema tributario que de un soporte económico para la conservación de todas las infraestructuras tangibles¹ e intangibles² que compone un Estado-Nación.

Dicho sistema al tratarse de un soporte integrado en un estado democrático moderno de Derecho inscrito en el modelo continental³ es garantista y se registra mediante ley y en primera instancia en la Constitución española (a partir de ahora C.E).

En este trabajo recopilaremos y analizaremos los principios por los cuales se rige el sistema tributario para la ejecución eficaz y justa de la presión fiscal dentro de su marco jurídico y cuáles son sus límites.

Comenzaremos por un análisis rápido pero puntero donde establecemos dónde y el qué es el sistema tributario, con un desglose de su tratamiento jurídico para designar como debe comportarse un tributo para llegar a una inefable realidad dentro del marco de este trabajo el cual se basa en un hecho controversial, la no confiscatoriedad en el sistema tributario español dentro del marco jurisprudencial que a expensas de declararlo, parece ser que el menester es más afín al sistema judicial, que a la Ley escrita en pos de una regulación sobre la presión fiscal exigida a la ciudadanía.

Como definición más acertada para abrir este trabajo plasmo la siguiente cita:

“En efecto, los tributos, como detracción coactiva de riqueza, no persiguen ni constituyen una pena impuesta a la generalidad de los contribuyentes, pues su fin es el de hacer que los ciudadanos cumplan con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos
“GONZÁLEZ SANCHEZ MANUEL⁴

En resumen, ¿existe alguna controversia más en la composición de nuestro sistema tributario?

¿Es la confiscatoriedad un hecho inevitable únicamente repudiable ante sentencia judicial?

Comencemos con un pequeño análisis del panorama estructural de nuestro sistema.

1 Toda estructura física que queda en manos del estado y sus administraciones en mejoramiento y conservación

2 Todas aquellas atribuciones no tangibles en formas de derechos seguridades deberes etc. que un estado asegura jurídicamente a todos los ciudadanos dentro de sus marco legal y fronteras

3 Basado en la ley escrita por encima de las costumbres respaldado siempre por un equipo burocrático que garantice y de constancia de todos los acontecimientos ya sean por voluntad del ciudadano o de los poderes legislativo ejecutivo o judicial

4 GONZALEZ SANCHEZ MANUEL: “el principio de no confiscación y las Haciendas Locales en el Sistema Económico de la Constitución Española, vol II, pg 1539

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario en España es aquel encargado de la ardua tarea de controlar, ejercer y distribuir en todo el territorio nacional la recolección de tributos en sus diferentes niveles.

Para ello se sirve de la Hacienda Pública el cual constituye el organismo responsable del control sobre los mismos, encabezados por el Ministerio de Hacienda cuyo representante es el ministro de hacienda, designado por el gobierno cada cuatro años con la apertura una nueva legislatura.

El sistema tributario se rige por la Ley General Tributaria, principal norma jurídica de la cual dimanar el sistema tributario de este país. Artículos 1.1. y 1.2 de la LGT.

1.1. LOS TRIBUTOS

Los tributos son la principal herramienta del sistema tributario, y su origen ser, pues sin tributos no hay sistema tributario. A la amalgama de tributos se le define como presión fiscal.

La presión fiscal es ejercida sobre personas tanto físicas⁵ como jurídicas⁶.

En base al artículo 2.2 LGT los tributos se dividen en:

*“Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos**”*

Las tasas con tributos dimanantes del aprovechamiento en propiedad privada o aprovechamiento de un dominio destinado al uso público y por ende de su acaparamiento se desprende un tributo a compensar este desligamiento del uso común. La ejemplificación por antonomasia es la apertura de una terraza por un local hostelero que se sirve del acerado público o parte del asfalto destinado a la circulación automovilística para dar servicio en su negocio.

Por otro lado, las contribuciones especiales hacen referencia a los tributos ingresados en la hacienda pública del mejoramiento del valor de sus bienes en consecuencia de la realización de obras públicas realizadas por una administración pública. El ejemplo por antonomasia es estar en posesión de una vivienda y como consecuencia de un arreglo municipal de las estructuras circundantes a la misma como asfaltado, línea o alcantarillado el valor neto de la misma se incrementa sin haber intermediado económicamente el propietario o propietaria de la vivienda en el mismo.

Por último, encontramos los impuestos que son tributos que sin contraprestación de los mismos su hecho imponible⁷ está ligado a la capacidad económica es decir la riqueza del

⁵ Persona individual que nace, o reside dentro de un territorio nacional.

⁶ Organismos empresariales con o sin ánimo de lucro encabezados y dirigidos por personas físicas en sus diferentes vertientes existentes.

contribuyente. Es el tipo más común dentro del sistema tributario. Este, a su vez se puede clasificar en impuesto directo si grava la capacidad económica individual de una persona⁸ o indirecto si grava el consumo de un determinado bien o servicio.⁹

1.2. QUIÉNES LOS RECAUDAN Y GESTIONAN

En la recaudación, gestión y redistribución de los tributos el estado español posee tres niveles diferenciados: el Estado Central, las Comunidades Autónomas / forales y el nivel local.

Cada uno de estos niveles posee capacidades y competencias sobre los diferentes niveles del sistema tributario siendo esta competencias absolutas o compartidas.

Las diferentes competencias se reflejan en el artículo 4 LGT:

“1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. (plus de lo recogido también en el 149CE)”¹⁰

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”

No obstante, la recaudación tributaria es un tema controversial del cual hay que desglosar para su entendimiento y funciones a fin de alcanzar el punto álgido de este trabajo.

2. LOS LÍMITES DEL SISTEMA TRIBUTARIO. ¿CÓMO SON GESTIONADOS LOS TRIBUTOS?

Si queremos comenzar por una vista previa para la composición inicial de cómo define nuestro marco legal la recaudación de tributos debemos poner nuestra mirada sobre el 31.1 CE que reza lo siguiente:

*“Artículo 31.1. **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**. ”*

Del artículo anterior podemos extraer cinco conceptos clave en el desarrollo inicial de nuestro trabajo los cuales yacen destacados en el propio texto, por lo que interpretamos que el sistema tributario español se fomenta y se rige bajo el algoritmo sustancial de los conceptos:

7 Aquello que es susceptible de ser grabado en materia tributaria.

8 El ejemplo por antonomasia es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

9 Al mismo tiempo el Impuesto al Valor Añadido encabeza el listado de impuestos indirectos (IVA)

10 El artículo 149 CE establece las competencias exclusivas única y exclusivamente del estado central.

- I. Todos.
- II. Gasto público.
- III. Capacidad económica.
- IV. Principios de igualdad y progresividad.
- V. Alcance confiscatorio.

2.1. TODOS

El concepto de TODOS es indefectiblemente una alusión a cualquier ciudadano español, o residente en España, situado dentro del territorio nacional, no obstante, como todo concepto jurídico debe engarzarse en un marco normativo que exprese lícitamente la igualdad de todos los españoles o ciudadanos residentes, en la participación de la presión fiscal para el sostenimiento del gasto público mediante la recaudación de impuestos.

Dicho precedente queda recogido jurídicamente dentro del artículo 14 de la C.E que dice así:

“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.”

Dicho artículo en consonancia con el artículo 31.1 CE mencionado con anterioridad da en su interpretación mediante el artículo 53.1 C. E:

“Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)”

Que todos somos vinculantes a la participación en el derecho tributario desde el mismo momento en el cual quedamos adscritos por contrato social a la nacionalidad española por la cual solo mediante las leyes existentes en nuestro marco jurídico estamos obligados a la dotación de todos los órganos públicos de tributos los cuales quedarán fijados por ley su forma y aplicación la cual únicamente será revisada de injusta según los prefectos del artículo 161.1, a):

“El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer:

a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada.”

Es decir, según lo expuesto queda relegado únicamente al Tribunal Constitucional (de ahora en adelante T.C) la inconstitucionalidad de una ley que por cosa juzgada quede relegada a la posición de injusta y por ende contradiga a los artículos 14 31 y 53 de la C.E pináculo universal de nuestros derechos y deberes como ciudadanos españoles en todas las materias de derechos, concretamente en este trabajo, en materia de derecho tributario.

Grosso modo, establecemos que el concepto de “todos” en materia tributaria involucra la participación de no sólo a los ciudadanos adscritos la satisfacción de las presiones fiscales establecidas por ley, sino también a la correcta ejecución y tramitación de las Administraciones Públicas destinadas al mismo, sin discriminación y equitativa asignación en el panorama nacional, tal y como reza el apartado dos del art 31 C.E

“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

Que únicamente quedará en estado nulo de aplicación o exento de recaudación de ellos en tanto cuanto el T.C dictamine que la satisfacción de cualesquiera de los mismo resulte injusto o discriminatorio para los mismos ciudadanos y como resultado de la inadmisión de la misma adherida a póstuma corrección o extinción.

A postulación de lo expuesto, el profesor ELVIRO ARANDA ÁLVAREZ y posterior mente actualizado por SARA SIERIA Y ALEJANDRO RASTROYO, como letrados de las Cortes Generales en los años 2011 y 2017 respectivamente. El extracto reza lo siguiente:

“el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica. Es decir, con carácter general se prohíben las exenciones y bonificaciones que puedan resultar discriminatorias. Sin embargo, ello no supone que no se puedan conceder beneficios tributarios por razones de política económica.”

Ergo dentro de nuestro territorio sin pena de las excepciones válidas, cualquier residente o ciudadano que goce y reciba de nuestro sistema público cualesquiera ventajas está sujeto a la concurrencia de los tributos perteneciente en cualquier de sus naturalezas existentes en nuestro ordenamiento jurídico. Como reza aquel eslogan de 1978 *Hacienda somos todos*

2.2. EL GASTO PÚBLICO

Relativo al concepto de GASTO PÚBLICO, como introducción nos basaremos en lo expuesto por un diccionario jurídico básico desarrollado por *MÓNICA ORTIZ SÁNCHEZ Y VIRGINIA PÉREZ PINO*¹¹ que expone lo siguiente:

“Aquellos desembolsos que las entidades públicas realizan conforme a lo previsto en los respectivos presupuestos¹² al objeto de lograr los fines para los que están previstos. Los gastos públicos pueden ser: 1) gastos corrientes¹³ 2) gastos de capital o extraordinario.¹⁴”

Los gastos públicos por ende son un desembolso económico que nutre el territorio nacional en pos de garantizar el normal funcionamiento de las administraciones públicas reconocido en el artículo 134 C.E. Estos son reconocidos a través de la Ley de los Presupuestos Generales del Estado (a partir de ahora PGE)

Como todo gasto derivado de la actividad estatal, estos presupuestos son el resultado de la inyección de capital obtenido a través de la recaudación tributaria a los ciudadanos y su creación se refleja constitucionalmente de la siguiente forma:

Artículo 134

- “1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.*
- 2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.*
- 3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.*
- 4. Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.*
- 5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.*

11 El cual utilizamos para nutrir gran parte de todos aquellos términos susceptibles de desglosar para un mayor alcance y entendimiento de aquellos conceptos que puedan ser susceptible a interpretación para un locus más factible a ojos de aquellas personas que necesiten tañer de una holística más comprensible.

12 Presupuestos Generales del Estado.

13 Los gastos que contribuyen al normal desarrollo de las administraciones públicas por su nutrición a las mismas.

14 Gastos destinados no a dotar de fuerza monetaria a las administraciones públicas sino a la emisión de bonos del tesoro inversiones en activos fijos e intangibles, construcción de infraestructuras, etc.

6. *Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.*

7. *La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”.*

La síntesis primordial de lo expuesto en el presente artículo de cómo se desarrollan y conforman los PGE, fuera del pequeño caos que pueda llegar a suscitar es muy simple.

Los PGE son la principal herramienta de sostenimiento y garantías para que las administraciones públicas puedan ejercer sus deberes, estas se destinan al conglomerado de ciudadanos ya sean por supuesto población activa¹⁵ o inactiva¹⁶.

Los PGE son moldeados por el Gobierno central y su examen enmienda y aprobación corresponde a las Cortes Generales. Los PGE poseen una vida legislativa periódicamente anual, y en su contenido se deben reflejar tanto previsiones futuras de ingresos y gastos desglosados activamente en sus diferentes dimensiones en un balance¹⁷.

Los PGE representan un eco jurídico que debe acontecer sea cuales fueren las circunstancias en el momento de su desarrollo por ende deben ser presentadas como máximo en el plazo de 3 meses antes de la expiración de los mismos ante las Cortes Generales. De no ser este hecho posible la vía legislativa a través del 134.4 CE establece que serán aprobados los presupuestos del ejercicio anterior.

Los PGE no son una ley inmutable en el tiempo de su vigencia, sino que mediante proyectos de ley el gobierno mediante la aprobación del parlamento sin necesidad de ser ratificado por el Senado puede tanto ampliar como rebajar los criterios expuesto en los mismos

Por último, los PGE son previsiones de gasto, no pueden crear tributos.

No obstante, y en detrimento de lo anteriormente expuesto podrá modificar las cantidades monetarias derivadas de la presión fiscal que ejerce un tributo sobre el contribuyente siempre que la ley que apodera dicho tributo establezca dentro de su contenido dicho empoderamiento a los PGE.

De los conceptos desglosados en breve síntesis demarcamos que la existencia de la presión fiscal corresponde a la recaudación de un porcentaje económico que es “secuestrado” en justificación legal a todos los ciudadanos integrantes de la nación con el fin de nutrir un gasto

15 Personas que se encuentran activos laboralmente.

16 Personas que no se encuentran activos laboralmente por cualesquiera circunstancia

17 Examen con periodicidad anual que debe reflejar económicamente en acotaciones y nomenclatura contables ingresos y gastos. Al ser de carácter público y no constituir intenciones de lucro no constan ganancias o pérdidas, sino que constituye una herramienta de transparencia y control de las arcas públicas fruto de la presión fiscal.

público con el ejercicio final de su redistribución a través de las administraciones públicas, reflejadas y justificadas mediante sus presupuestos generales recogidos en los PGE.

Con el fin de retribuir en bienes y servicios a los mismos por parte de las mismas administraciones a fin de establecer un bienestar entre los diferentes balances económicos de cada uno de los integrantes para acentuar una igualdad ante la diversidad desigual de cualquier panorama existente dentro del territorio.

No obstante, ya establecidos estos conceptos, damos paso a otro estadio de la fuerza impositiva que acarrea un laste aun mayor que nos acerca al fin primordial de este trabajo, este es el principio de capacidad económica.

2.3. LA CAPACIDAD ECONÓMICA

Cuando nos referimos al principio o término de **capacidad económica**, haciendo uso de nuestro diccionario jurídico predilecto para este trabajo, *MÓNICA ORTIZ SÁNCHEZ Y VIRGINIA PÉREZ PINO* exponen:

“Es el principio tributario relacionado con la igualdad y la generalidad. A mayor riqueza, mayor contribución. La doctrina distingue entre capacidad económica contributiva absoluta¹⁸, como criterio delimitador del hecho imponible, y la capacidad contributiva relativa¹⁹, como criterio orientador de la carga tributaria.”

De esta manera en el estrato de la definición pertinente obtenemos que en materia relativa al derecho tributario la capacidad económica es la carga tributaria que un sujeto susceptible de presión fiscal soporta y esta debe ser delimitada a través de la riqueza que posea, obviamente en base a su bienes y derechos, los cuales se delimitan en dos vertientes.

La primera es la capacidad económica absoluta, es decir, la existencia demostrable y observable del sujeto de estar en posesión de bienes gravables, y la relativa, que establece en base a sus capacidades económicas la cuantía imponible por la posesión de la misma.

A sí mismo esta manifestación de la capacidad económica está reflejada tanto en el art 31.1 C. E (ya citado con anterioridad) como en el art 3.1 LGT como una extensión prácticamente inalterada del 31.1CE.

Si algo es destacable de las citas legislativas pertinentes es la expresión de “...*mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad* ...”. Dejando de lado para una comprensión más holística de lo entendible por igualdad y progresividad para el siguiente apartado. Varios autores se refieren a la misma de una forma

18 Todo aquello susceptible de gravamen perteneciente a una persona tanto física como jurídica.

19 Dentro de la carga absoluta, la relativa cuantifica la carga tributaria que el contribuyente debe soportar.

cuando menos despectiva pues este principio presenta algunas peculiaridades que son cuando menos interesantes de exponer para el entendimiento del punto álgido de este trabajo, la confiscatoriedad.

ALEJANDRO MÉNDEZ MORENO, en su obra *“Derecho financiero y tributario parte general lecciones de cátedra”*²⁰ presta un capítulo, aunque reducido, especialmente dedicado e instructivo al principio de capacidad económica. Uno de los detalles más interesantes del gran compendio jurídico rico en sentencias del Tribunal Constitucional dirigidos a la morfología del que podría, debería o quizás exigible entre las deleznable formas que ha adoptado desde su concepción una cita bastante llamativa es:

“... el principio de capacidad económica es el más característico del ordenamiento jurídico-tributario, de manera que los demás principios sustantivos sirven para perfilar su alcance.”

La cual se reafirma a través de la sentencia: SENTENCIA 37/1981, de 16 de noviembre²¹ donde se hace un llamamiento al cumplimiento del principio a todos los niveles públicos estatales desde el Estado central pasando por las Comunidades Autónomas, Forales y locales. El principio de capacidad económica, para su lustre alcance que a ojos jurídicos constituye la principal defensa contra la injusta ingesta de medios económicos presuntamente abusivos que podrían acarrear la inefable carta blanca en esta materia, A. MÉNDEZ destaca una realidad, el principio de capacidad económica presenta un punto pivotante entre la vertiente de lo mínimo exigible y lo máximo recaudable de un mismo sujeto.

De esta forma, sino se incurre en unos requisitos mínimos establecidos y claramente demarcados dentro de la Ley de cualquier tributo a aplicar a expensas de poseer materia susceptible del hecho imponible, esta quedará exenta de tributar por la misma.

Por otro lado, el máximo, igualmente recalcado dentro de la norma a la que queramos referimos, establece el fin del meridiano punible que las administraciones pueden incurrir para no establecer y delimitar significativamente al tributo de secuestro económico lo que entra en la materia de confiscatoriedad.

Se establece este principio pues como un legitimador de la recaudación sin incurrir nunca en desavenida confiscatoriedad.

Otra de las apreciaciones más polémicas del principio de capacidad económica es la inexistencia más allá de su breve presencia en la constitución y en la LGT en la forma de una ley que cualquier naturaleza que la defina más precisamente y la desarrolle por lo cual hay

20 BIB 2018\10606

21 ECLI:ES:TC:1981:37

que recurrir a las sentencias del TC para establecer de forma breve pero concisa de cómo se regula jurídica mente el principio de capacidad económica

Estratigráficamente recopilado de la obra de A. MÉNDEZ socaba que:

“Sentencia 27/1981, de 20 de julio”²² “el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre”

Sentencia 45/1989, de 20 de febrero²³ & Sentencia 194/2000, de 19 de julio²⁴ () “el tributo (...) sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida – en función– de la capacidad económica;

Sentencia 26/2015, de 19 de febrero²⁵ “el legislador (estatal o autonómico) solo podrá establecer tributos sobre una concreta manifestación de riqueza o de renta real”.

Sentencia TC de 11 de mayo de 2017”²⁶ el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL (Ley Reguladora de las Haciendas Locales) otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en los terrenos de naturaleza urbana (...), está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el (...) artículo 31.1 CE” “

Fuera de lo anteriormente expuesto y la grandilocuencia retórica que refleja las sentencias del TC. Este principio presenta una perspectiva que desasosiega a los fines a los que sirve derivado de la misma posición de no poseer una vertiente legal escrita que la regule, pues en otra colección jurisprudencial recabada por A. MÉNDEZ, muestra cómo puede llegarse a interpretar como hecho imponible materias más bien reservadas o así debería ser al derecho mercantil por ser más afín al termino contractual entre partes.

Nos referimos al gravamen de hechos imponibles a bienes que en principio por producción o utilidad debería general una riqueza o rendimiento económico que no obstante puede no ser observable por diversas razones como la mera posesión del mismo sin obligación de explotación o la imposibilidad presente de sacar un usufructo de la misma o meramente la dejadez de la misma ante el inexistente imperativo de hacer o dejar de hacer, es decir, nos referimos al gravamen de la riqueza potencial²⁷

22 BOE-A-2017-6855

23 ECLI:ES:TC:2015:26

24 (ECLI:ES:TC:1981:27)

25 ECLI:ES:TC:2015:26

26 ECLI:ES:TC:1989:45

27 La riqueza potencial es la capacidad económica y de rendimientos que un bien sujeto a gravamen legalmente posee a priori o es poseída por el mismo, que de llevarse a cabo su aprovechamiento podría dar o dará

Estos casos son recogidos en las siguientes sentencias como ejemplo de que es acaecible:

“basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo” Sentencia 37/1987, de 26 de marzo²⁸ & Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre²⁹

De igual forma que dichas circunstancias son habidas no son en forma alguna consentida en el momento de su revisión por otras sentencias que rezan los siguiente:

“el principio de capacidad económica constitucionalmente establecido según los prefectos del 23.1 impide que el legislador establezca tributos (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial (...) no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.” **Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre³⁰ & Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre³¹, Sentencia 194/2000, de 19 de julio³², & Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre³³.**

Por último, me gustaría enfatizar otra propiedad del principio de capacidad económica en relación con el capítulo III del Título I de la CE *“los principios rectores de la política económica social y económica”* por virtud del TC en la sentencia STC 179/2006³⁴:

“el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos (...) sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal³⁵), esto es, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales”

Como entendimiento a lo expuesto en el estrato de la sentencia anterior, el legislador puede y está amparado a establecer una fuerza impositiva con un fin diferente al normalmente establecido como es el gravamen especial de bienes que favorezcan políticas sociales, medioambientales o constitucionalmente amparados. Los ejemplos por antonomasia de estos reductos extrafiscales, amparados al principio de capacidad económica es el gravamen especial de sustancias como el tabaco o el alcohol, como contribución a fines sociales a fin de disminuir su consumo, o el gravamen de la gasolina, factor adulterante y culmen en la lucha por el medioambiente.

28 ECLI:ES:TC:1987:37

29 ECLI:ES:TC:1992:221

30 ECLI:ES:TC:1992:221

31 ECLI:ES:TC:2004:193

32 BOE-T-2000-15261

33 ECLI:ES:TC:2004:193

34 ECLI:ES:TC:2006:179

35 Que no corresponde a un fin social o económico a satisfacer en virtud del interés público. Art 2.1 LGT.

2.4. IGUALDAD Y PROGRESIVIDAD

De forma ávida, hasta este momento comprendemos a grandes rasgos que el sistema tributario se compone de una pirámide compuesta por diferentes tributos los cuales son satisfechos por todos para su posterior reincorporación a los PGE en ceteris paribus gasto público de forma equitativa, los cuales son satisfechos a título individual en base a la capacidad económica de cada persona.

Ahora nos adentramos dentro de los ciclos por los cuales estas actividades tan necesarias para el normal desarrollo de una sociedad moderna están tasadas, nos referimos al principio de igualdad y progresividad.

Ellos, como otra vertiente dimanante y necesaria de nuestro trabajo para la comprensión en la importancia de la no confiscatoriedad.

Ambos conceptos siempre se circundan unidos a expensas de que cada uno conforman una unidad de hechos necesarios para la ejecución efectiva de la materia tributaria que nos compete.

Como pináculo central de este apartado, una vez más, el artículo 31 CE establece las bases jurídicas indisolubles desde la pirámide de Kelsen de la imperativa aplicación del principio de igualdad y progresividad

2.4.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como introducción a este principio, dentro del Boletín Oficial del Estado (desde ahora BOE) se nos ofrece una rica y completa sinopsis del artículo 31 CE que entre todos los contenidos jurídicos que comprende da una idea al principio de igualdad (y de progresividad) bastante esclarecedora de manos del profesor ELVIRO ARANDA ÁLVAREZ y posteriormente actualizado por SARA SIERIA Y ALEJANDRO RASTROYO, como letrados de las Cortes Generales en los años 2011 y 2017 respectivamente. El extracto reza lo siguiente:

“(…) principios es el de igualdad del sistema tributario, que el Tribunal Constitucional ha desarrollado con profusión en su doctrina (...) Dicho principio se expresa en la capacidad contributiva de los ciudadanos, en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Es decir, nuevamente, se prohíben los tratos discriminatorios (...)”

Es decir, todos aquellos sujetos con un mismo hecho imponible serán cargados con la misma, sin excepciones ni tratos de favor siendo el sistema tributario un almacén rígido que no especula en tratos de favor.

A expensas de lo anteriormente expuesto, se permitirá el trato diferencial de situaciones de hecho cargables fiscalmente en pos de planes preestablecidos por el Gobierno para el incentivo de la política económica, estableciendo dichos planes siempre por Ley.

2.4.2. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Este principio es una herramienta que se conjuga al unísono con el principio expuesto con anterioridad. Si el principio de igualdad socaba que las recaudaciones deben ejercerse de forma equitativa sin dar razón al favorecimiento de otras partes en una misma situación dada, el principio de progresividad establece el balance inverso a la situación. Este principio establece que la redistribución de lo recaudado debe ser de forma progresiva, es decir, aquellos sujetos dentro del alcance del radio de actuación del territorio nacional recibirán las ayudas y sustentos en base a sus necesidades y no en tanto hayan aportado ulteriormente al Estado.

Esto queda reflejado en el artículo 40.1 CE:

“Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.”

Como síntesis es destacable que los principios de igualdad y progresividad son las dos caras de una misma moneda, cada una destinada a contradecir a la otra, una homogénea recaudación para una desigual redistribución de los recursos en pos de igualar o amenizar las desigualdades existentes.

Como nota al siguiente epígrafe, ya hemos estudiado que la carga tributaria se realiza a todos los ciudadanos tanto natos, como residente o desarrolladores de riqueza. Esta presión fiscal se realiza en virtud del principio de igualdad, para una misma situación, siempre la misma respuesta.

Los hechos impositivos se regirán dentro de un marco de mínimo exento y un máximo no confiscatorio, con una posterior redistribución en los gastos públicos recogidos en los PGE en base al principio de progresividad.

Ergo solo nos queda un concepto al que dar alusión, la confiscatoriedad, ese máximo no escrito.

2.5. LA CONFISCATORIEDAD. COMO PRINCIPIO APROXIMADO

La confiscatoriedad, como todo lo acontecido dentro de este apartado, forma parte del bloque compuesto por el 31.1 CE., principio el cual remata el artículo con la expresión “(...) *en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.*”

El término confiscatorio en el vocablo jurídico hace siempre referencia a la privación de algo, una cosa, siendo cosa al mismo tiempo cualesquiera redactada en el hecho.

En palabras de CAZORLA PRIETO L. en su obra *Los principios constitucionales en materia tributaria* nos aporta unos repuntes esclarecedores sobre la composición de la no confiscatoriedad en el derecho tributario y como puede ser erróneamente percibido:

“(...) la no confiscatoriedad entre los principios de ordenación del sistema tributario (...) no reúne, entre otras carencias, el valor fundante, axiológico y el alcance universal que se predica de los principios constitucionales como tales (...) no alcanza el carácter de principio constitucional y que se alberga en los mencionados artículos 31.1 por la conexión material que guarda con el contenido principal de estos preceptos. (...) la no confiscatoriedad resulta ligada directamente al principio de capacidad económica”

Básicamente, el autor nos expone que el principio de no confiscatoriedad, a expensas de quedar reflejado en el marco jurídico, únicamente lo está de forma mencionada pero nunca desarrollada, inclusive carente de una definición de lo referible al término “confiscatorio” en lo relativo a derecho tributario, pues en otras materias como el derecho privado si se encuentra recogido y desglosado en diferentes definiciones, lo que puede llevar a un lector no ducho en las diferentes diferenciaciones de significados dentro de los pertinentes ramas del derecho existentes a una confusión, como podría ser la privación de un bien, cuando el derecho tributario grava la riqueza obtenida y no titularidad de la posesión de un bien físico.

A través de la jurisprudencia del TC se establecieron unas bases lógicas al concepto que dicen así las **STC 150/1990, de 4 de octubre**³⁶ & **RTC14/1998, de 22 de enero**

“Tiene declarado este Tribunal, (...), que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”

36 ECLI:ES:TC:1990:150

Se esclarece jurídicamente que la no confiscatoriedad, se delimita a la riqueza obtenida, la cual se expande a la no socavación de los beneficios obtenidos y para dar constancia de la existencia y exigencia de las misma a las administraciones queda reflejada constitucionalmente. No sin pena que dejar un hueco todavía abierto a la especulación.

Dentro del 100% de la riqueza obtenida que incurre en base imponible por ley, ¿cuál es el porcentaje máximo que se debe incurrir para no caer en margen confiscatorio?

Este es el tema central de nuestra investigación actualmente en curso.

3. LA GRAN POLÉMICA: NO CONFISCATORIEDAD.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, llegamos a un locus que desemboca en un punto central. Independientemente de quién posea la competencia de cuales fuere fuerza tributaria ya sea en virtud de cuales quiere principio expuesto, el punto álgido por el cual dimana de constitucional a inconstitucional recae sobre el acto de que dicha ejecución fiscal no constituya confiscatoriedad sobre el contribuyente afectado.

Si algo hemos recalcado sobre esta naturaleza propia del derecho tributario reside en la inexistencia jurisprudencial que la regule y queda en manos del TC, único órgano dotado competencialmente para designación del mismo al quedar monopólicamente establecida en el 31.1 CE y por ende único benefactor virtualmente responsable de la materia.

Variopintas amalgamas de autores hoyan la temática hacia una explicación que, si bien queda en manos de autoridades más duchas en la materia dictaminar de justo o necesario, sí que se establece un compendio de casuísticas y explicaciones trepidantes en pos siempre de un amplio abanico de sentencias que respaldan sus argumentos.

No obstante, nosotros nos dedicaremos al socavamiento de las ideas más lustres o didácticas para una comprensión de la no confiscatoriedad en el páramo jurídico-nacional a fin de dar un entendimiento al mismo

3.1. UNA VISIÓN GENERAL: EL LÍMITE (*LATET ANGUIS IN HERBA*.)

Basándonos en los estudios sobre jurisprudencia relativa al tema. En la obra *“El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprender”* redactado POR EDUARDO SANZ ACEAGA Y ÁLVARO J. BLANCO GARCÍA, se nos ofrece una colección bastante apta para comenzar la comprensión ante la polémica que suscita. Como introducción los autores exponen:

“Desligándose no solo de la tradición histórico-constitucional española, sino también de los textos fundamentales de nuestro entorno, la Constitución de 1978 incluye el principio de no confiscatoriedad entre los fundamentos que deben presidir el sistema tributario. Lo cual motivó que desde la Doctrina se adujera tempranamente que la Constitución yuxtaponía a la contribución a los gastos públicos la regulación del derecho de propiedad.” E. SANZ Y A. J. BLANCO

En su introducción a las sucesivas explicaciones ya dejan claro que la intención de la Constitución Española de 1978 predicó a favor de la propiedad privada del contribuyente ante la carga fiscal tributaria. Hecho el cual en retrospectiva no cumple con la tradición jurídica ulterior a nuestra nación y su historia en términos jurídicos, en lo que se refiere a la materia, cediendo terreno a la soberanía absoluta del estado sobre la ciudadanía en una instauración de justicia tributaria.

Se introduce pues en España, por primera vez en mucho tiempo, el reconocimiento de justicia con la prohibición de la confiscatoriedad al sistema tributario en la búsqueda de alcanzar sus fines, ya fuere por estar inspirada en La Ley fundamental de Bonn alemana y la constitución italiana del 47 o por fines más loables de los padres de la constitución a fin de desligarse de nuestro algarabiado pasado.

3.2. LOS PRINCIPIOS DEL 31.1 COMO LIMITADORES A LA CONFISCATORIEDAD

En avanzadilla de dar salida a las innumerables cuestiones que propone la indeterminación del término confiscatorio a la hora de redactar un tributo, varios se han postulado ante la idea de que los propios principios reflejados por el artículo 31.1 CE, pueden ejercer un muro sólido de inhabilitación, tales como el principio de progresividad o el de capacidad económica.

Comenzando por el principio de progresividad, la sentencia del TC 150/1990, 4 de octubre³⁷ establece que:

“Hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación– al principio de progresividad del sistema tributario”

37 ECLI:ES:TC:1990:150

En esta sentencia lo que viene a explicar el TC es que por más que el principio de progresividad grave a las personas en base a su riqueza no quiere decir que la posesión de la misma la otorgue, dado que por ejemplo el posee la titularidad de diversas viviendas en primera línea de playa no implica que la misma otorgue una riqueza al titular de su posesión, aunque el presunto pudiese ejercer contratos arrendatarios en pos de obtener un provecho y obtener un beneficio de los mismos, no es realmente la capacidad contributiva de la posesión que los mismos le otorga.

Simplemente los posee por equis circunstancias y no genera un valor añadido a su capacidad económica ordinaria. Puesto que el principio de progresividad establece que de aquellas personas que en titularidad de mayores riquezas contribuirán con una mayor presión fiscal.

No obstante, del gravamen de la posesión de esas riquezas, al pago de la carga tributaria correspondiente, si llegara a ser necesaria la desavenencia de poner en venta los propios bienes gravados tributariamente para la satisfacción del tributo, este incurre en alcance confiscatorio y por ende la inconstitucionalidad del mismo.

Con respecto al principio de capacidad económica, otros autores establecen que en base a la desvirtualización del principio de progresividad como tope para establecer cuándo un tributo posee alcance confiscatorio establece que:

“(...) la prohibición de que el sistema tributario resulte confiscatorio y el propio principio de capacidad económica imponen un límite al conjunto de la carga tributaria” **HERRERA MOLINA** citado por **E. SANZ Y A. J. BLANCO**

Pero rápidamente llegan las críticas al mismo pues como establecen las sentencias anteriormente expuestas en su mayoría, el principio de capacidad económica a priori ha de servir como instrumento para establecer un techo legislativo dentro de la ley que refleje el tributo en cuestión de no ser por la inexistente evidencia legislativa con la cual cotejar.

O de otra manera, como puede ser utilizado como elemento de puenteo o falsificación del principio de capacidad económica por parte del legislador, se han llegado a dar casos como mencionamos en el apartado de Principio de Capacidad económica que este decida realizar la recaudación de un impuesto en cuyo articulado se exponga la riqueza potencial como un

concepto gravable por el mismo tributo. Así como en la **STC 37/1987 , 26 de marzo**³⁸ donde se expone lo siguiente:

“basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”

Podemos observar del extracto, que el TC pronunció que el gravamen de una riqueza potencialmente obtenible entra dentro del precepto de capacidad económica imponible por el legislador a la hora del desarrollo normativo de un tributo, dando paso a una controversia dentro de los límites de justicia tributaria.

Favorablemente, estas sentencias que contemplan esta virtud han sido socavadas en los tiempos ceteros ya que sentencias del TC más actuales corrigen esta incoherencia del tratamiento del principio de capacidad económica como limitador favorable de la confiscatoriedad en el sistema tributario al reconocer los supuestos en los cuales este, al poseer capacidad de gravar lo previsible o inexistente en el tiempo de su exigencia, genera una incautación monetaria no demostrada ni realizada, que todavía es datada en algunos supuestos. Como ejemplificadores exponemos las siguientes sentencias:

“la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no sean expresivas de capacidad económica” **STC 194/2000 19 de julio**³⁹

“el principio de capacidad económica quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia” **STC 221/1992, de 11 de diciembre**⁴⁰

“a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica” **STC 193/2004, de 4 de noviembre**⁴¹

“la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado

38 ECLI:ES:TC:1987:37

39 BOE-T-2000-15261

40 ECLI:ES:TC:1992:221

41 ECLI:ES:TC:2004:193

constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio” STC 150/1990, 4 octubre⁴²

Por lo tanto, queda reflejado que, en este ámbito, el gravar riquezas futuras, potenciales o simplemente no existentes en el tiempo, no corresponden a la virtud del derecho tributario que es visto más como una confiscación de la riqueza dado que no existe riqueza alguna gravable en tiempo y forma por el mismo tributo. Dicho ámbito corresponde más a un sistema de mercado que a un sistema tributario pues aquí no existe lucro o contraprestación contractual alguna, pues su fin es el bienestar social, es absurdo cotejar la confiscación a título personal con el bienestar.

Por tanto, deducimos que no es menester concatenar para cotejar con cualquier principio del articulado 31.1 CE como el principio de progresividad o el de capacidad económica como un ejercicio justo de previsión a evitar la confiscatoriedad en la exigencia de una carga tributaria pues no muestra o puede no llegar a mostrar la riqueza o beneficio real de la cosa y por ende recaudar en pos de confiscar mermando la economía de la persona.

3.3. EL ALCANCE CONFISCATORIO ANTE EL GRAVAMEN PLURAL A UN MISMO HECHO IMPONIBLE (LA DOBLE O PLURAL IMPOSICIÓN)

No lejos de los principios del 31.1 C.E. como limitadores, autores como **FERNANDO DE VICENTE DE LA CASA**⁴³ además de lo tocante a la controversia de los principios como limitadores efectivos a la confiscatoriedad de los tributos, también nos plantea un nuevo plano de estudio, y se trata de la pluralidad de cargas impositivas a un mismo hecho imponible, o lo que es lo mismo, la existencia de más de un tributo que grave al mismo tiempo una misma cosa. El primer argumento de interés a la temática expone una crítica bastante interesante:

“como vengo diciendo en este trabajo (...) si dos tributos recaen sobre el mismo objeto del tributo existe doble imposición, que puede no ser confiscatoria, pero en todo caso inaceptable jurídicamente.

Al «calcular» la carga tributaria que un contribuyente soporta, hay que incluir todos los impuestos, sean del nivel administrativo que sean (Estado, Comunidad Autónoma o Ente Local), y sea quien sea el acreedor tributario que los reclame, siempre y

42 ECLI:ES:TC:1990:150

43 Crónica tributaria: “Los principios de la capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos” núm. 114/2012 (149-175) F. VICENTE DE

cuando cada uno de ellos individualmente considerado no sea confiscatorio por sí solo.” F. de Vicente de la Casa

Este aspecto todavía no mencionado presenta un dilema moral al derecho tributario que otras ramas del derecho como es el Derecho Administrativo contempla con total naturalidad, ya que este se nutre del Principio de la *Non bis in ídem* que como su propio cuerpo indica, queda taxativamente prohibido, en el argot del sistema sancionador cedido por la Derecho Penal al administrativo la capacidad de sancionar dos veces por un mismo acto, a un mismo sujeto culpable de un daño lesivo a sus competencias.

Cierto es que comparar cargas tributarias con sanciones puede sonar irrisorio, que en cierta forma lo es, pero la carga económica obtenida es destinada al mismo objeto que las recaudatorias. El bienestar social.

No obstante, aquí tratamos la carga confiscatoria en la ejecución de los tributos sobre los contribuyentes, y la idea de contemplar la posibilidad de aplicar dos o más cargas impositivas a un mismo hecho imponible por muy justos y dignos de ser mencionados tributos ejemplares a la idea de justicia, las uniones de los mismos pueden mermar la riqueza garbada y por ende constituir un hecho confiscatorio al mismo.

La propuesta acometida en términos resumidos, sería el análisis específico e individual a los contribuyentes sujetos a un mismo hecho imponible con variedad de cargas tributarias a la misma, reflejos de la segregación administrativa del estado español para no incurrir en la confiscatoriedad en base al análisis de la cuantía requerida en suma y la capacidad económica aportada al contribuyente sobre la cual recae. No obstante, como F. VICENTE DE reconocer el mismo en su obra. Este método es arduamente complejo, si no imposible, debido a la magnitud del manpower⁴⁴ requerido lo que relegaría a un desembolso económico que lo deriva altivamente como un amor platónico o un ideal feérico.

Entre los diferentes métodos propuestos, una de las ideas reflejas en el texto menciona el término de “racionalidad externa” para el cual, el autor nos deriva a y cita a CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR en su obra *“El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo.”*

⁴⁴ Término de la lengua inglesa que se refiere a los recursos humanos necesarios para la realización de una tarea disponible. No confundir con el término de Human resources que deriva a la administración contratante en español Recursos Humanos (RR. HH)

Que citando a su vez a SAINZ DE BUJANDA⁴⁵ expone:

“(...) una «racionalidad interna» y una «racionalidad externa». Señalaba que «un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto”.

Como expone el texto la racionalidad externa forma parte de un todo, que a su vez nos deriva a la figura de racionalidad interna. La racionalidad interna según nos expone el fragmento es la virtud de un tributo de ser justo y gravar adecuadamente un hecho imponible sin caer en confiscatoriedad.

Y en conjunto con la racionalidad externa es la derivada de la existencia plural. de dos o más tributos, que posean una racionalidad interna dentro del gravamen de un mismo hecho imponible.

Por supuesto si la racionalidad interna es la implicación de que un tributo respete la justicia tributaria de forma individual, la racionalidad externa comprende la misma idea, pero con el añadido de ser dos o más ante un mismo hecho gravado respetando este mismo ideal sin incurrir en confiscatoriedad.

Ante esta afirmación de C. M LÓPEZ ESPADAFOR, F. VICENTE DE reconocer que:

“Es la idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper su racionalidad, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria o priva de efectividad [...] a derechos fundamentales de la persona, amparados por el ordenamiento [...]”

No obstante, estas observaciones no dejan de ser Derecho teórico, impulsado por un mayor esfuerzo funcional en un vasto territorio que alberga una inconmensurable cantidad de personas tanto físicas como jurídicas, cada una con sus necesidades y capacidades económicas propias, y como se establece en los principios generales del Derecho, el Derecho es injusto por naturaleza pues generaliza las necesidades individuales de los ciudadanos.

Ello lleva a estos autores a diferentes puntos de vista, pues mientras C. M LÓPEZ ESPADAFOR reconoce abiertamente:

45 La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, págs. 5 a 15.

“Puede suceder que cada figura del Sistema tributario, aisladamente considerada, responda aparentemente al principio de capacidad económica. Pero el Sistema tributario en su conjunto, ante irracionales acumulaciones de impuestos, podría llegar a suponerle al sujeto una contribución a los gastos públicos superior a la que se debería corresponder con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios”

Reconociendo abiertamente la titánica tarea realmente que supone realmente regularizar la pluralidad de las cargas impositivas a los hechos imponible y que realmente la unión no hace la fuerza sino la inconstitucionalidad de la carga tributaria

Mientras que F. VICENTE DE se muestra más optimista referente a la materia y relega que es un hecho posible si:

“La incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado efectos confiscatorios. Por lo tanto, es necesaria una acertada elección de los hechos imponible como índices de capacidad contributiva”

Es decir, no es más culpable el conglomerado plural del tributo, sino la difícil y ardua tarea de determinar la capacidad económica real del hecho imponible dentro de los habidos en un mismo hábito, es decir, por ejemplo, la capacidad económica de un mismo terreno con los mismos metros cuadrados, con el mismo destino efectivo en capacidad económica pero en posesión de sujetos diferentes. Este dilema, determina que, de la actuación de cada uno de los sujetos en el hecho imponible, establecerá su capacidad económica real y por tanto el conocimiento exacto de este que debería ser el generador de la base imponible y no una generalización en comparativa de igualdad material establecida por ley.

Sopesando lo anterior, se genera también una idea de dificultad técnica añadida y un conglomerado titánico al respecto para su puesto en partida. A expensas de las ideas de los autores, como punto regio, la cuestión se puede zanjar jurídicamente mediante lo promulgado por la **STC 242/2004, de 16 de diciembre**⁴⁶, que en su fundamento jurídico establece:

“incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene

⁴⁶ ECLI:ES:TC:2004:242

establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (...) fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 C”

Como es dicho popular, la última palabra siempre la tendrá un juez. De esta declaración extraída del fundamento jurídico número 6 aclaramos tres ideas básicas a fin de poner fin a este apartado.

Primero de todo, la única prohibición de doble imposición legislativamente recogida es la articulada en la ley Orgánica de las Comunidades Autónomas en el apartado 6 que establece que las CCAA a expensas de poder exigir y recaudar sus propios tributos, jamás podrán gravar hechos imponible ya gravados o de competencia exclusiva del Estado o las Entidades Locales.

En segundo lugar, el doble gravamen, fuera de lo ya mencionado con anterioridad se establece como principio precursor en consonancia con el principio de capacidad económica, procurando establecer toda dirigencia posible para no caer en carácter confiscatorio.⁴⁷

Y en tercer y último lugar, todo lo demás en cuestión de incurrir o creer incurrir en confiscatoriedad, el TC en pos de sus facultades, haciendo ejercicio efectivo de su labor determinará la concurrencia o no de la confiscatoriedad de un tributo.

4. UNA PUGNA A NIVEL GLOBAL

Antes de desglosar ejemplos al respecto de dónde y cómo se manifiesta con más controversia la confiscatoriedad en nuestro sistema tributario, considero necesario hacer una mención a los ejemplos de países que han manifestado una pugna legislativa de renombre respecto a esta temática.

El devenir en el sistema tributario de la confiscatoriedad no es una situación exclusiva en términos de peculiaridad en el sistema tributario español, pues otros países han manifestado también las desavenencias pertinentes a la temática.

Autores como EUGENIO SIMÓN ACOSTA⁴⁸ o FERNANDO DE VICENTE DE LA CASA (ya visto en el apartado anterior) sintetizan muy bien estos acontecimientos donde esclarecen

⁴⁷ Presuponerse que el TC establece este supuesto rector orientativo, en base al principio de buena fe de las Haciendas en el ejercicio de su labor y el de buena fe de actuación del legislador buscando el bienestar social.

las dolencias que ha supuesto al poder judicial y legislativo las desavenencias inclusive en alguno casos inexistentes en materia legislativa de países como La República Federal Alemana, la República de Francia y Argentina

4.1. ALEMANIA

Comenzando por el caso alemán, en sus legislaciones inclusive a nivel constitucional, no existe una prohibición expresa a la confiscatoriedad en ningún momento, situación bastante problemática que llevó al sistema judicial a recurrir a argumentos constitucionales para proclamar un alegato que acabó en una prohibición de que el gravamen de un hecho imponible no debía socavar más del cincuenta por ciento de la capacidad económica sea del ámbito geográfico político que sea.

F. VICENTE DE , citando a CORS MEYA⁴⁹ comenta que: en palabras del autor:

“(...) la confiscatoriedad no exige instrumentarse a través de una privación total y absoluta, al 100 por 100 de rentas y propiedades, si bien su estimación concreta queda sujeta a juicio de valor”

Es decir, argumenta que la confiscatoriedad en materia de riqueza obtenida no se circunscribe con la confiscatoriedad en devenir de confiscación material de un bien, sino, que en materia tributaria no recae sobre la expropiación al cien por ciento de la cosa sino de la confiscación de la mayoría porcentual posible (monetariamente hablando) que da la imposibilidad de mantener el hecho imponible o su propia solvencia

De tal manera, el precepto jurisprudencial que alega y recoge este conceso establece que no puede gravar más del cincuenta por ciento en base a que en palabras de la resolución:

“el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y el interés nacional” (sentencia de 22 de junio de 1995).

4.2. ARGENTINA

el caso argentino también es mención de renombre, pues en este país la confiscatoriedad en el sistema tributario fue tal que a nivel constitucional se implementó el artículo catorce que en pocas palabra estableció que el derecho a trabajar de los argentinos conjunto a su derecho de ejercer industria lícita⁵⁰ implica también el derecho de usar y disponer de la propiedad en alusión a una extrapolación más sencilla: poder disponer de lo obtenido sin confiscación del estado de los mismo beneficios.

⁴⁸En su obra “La inefable confiscatoriedad del sistema tributario”, Actualidad Jurídica Aranzadi, 878

⁴⁹ Los principios de justicia tributaria en la LGT», Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 99 y 100.

⁵⁰ Establecer un negocio.

Así como argumenta EUGENIO SIMÓN ACOSTA hago mía su referencia jurisprudencial del derecho argentino que establece:

“el derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto de más de un treinta y tres (33) por ciento de la utilidad corriente” **Corte Suprema de Justicia de la Nación de 30 de diciembre de 1998**

Siendo el legislador argentino más osado que el alemán en materia confiscatoria establece el punto de justicia tributaria a confiscatoriedad del tributo en un treinta y tres por ciento de la riqueza generada.

4.3. FRANCIA

Pero sin duda el más controversial, es el ejemplo galo, donde los porcentajes y números proporcionados por E. SIMÓN ACOSTA donde se estableció que las rentas superiores a los 150.000€ la carga impositiva del IRPF francés gravaría el cuarenta y cinco por ciento (45%) del mismo. Lo que supondría un hecho imponible de 67.500€ dejando al contribuyente con un margen de 82.500€.

No obstante la controversia para los afectados no residía en este porcentaje, sino que la aplicación del mismo en consonancia con los márgenes de regímenes de jubilación sometidos a cotizaciones sociales suplementaria⁵¹ socavaban un gravamen dual del setenta y cinco con treinta y cuatro por ciento (75.34%) lo que llevó a la inconstitucionalidad de este último gravamen que era del veinte y uno por ciento (21%) en base a la nueva jurisprudencia neocaledoniana prevista en su articulado de la ley L.137-1-11-1

También es tema de controversia de los ciudadanos franceses las imposiciones del cincuenta por ciento (50%) a las rentas superiores al millón de euros, o la suspensión del supuesto anterior en los paraísos fiscales franceses que impugna un gravamen del noventa con cinco por ciento 90,5% entre dimanantes controversias más, hecho que refleja que el panorama español en base a circunstancias lícitas en democracias más experimentadas que la española adolecen de supuestos más gravosos o indeterminados de clarificar su solvencia, E. SIMÓN ACOSTA expone unos hechos que definen la realidad española frente al panorama internacional más inmediato:

⁵¹ El sistema de pensiones del estado francés.

“(…) aun siendo difícil fijar los límites de la prohibición de confiscatoriedad del impuesto, es necesario reconocer al inciso final del artículo 31.1 de la CE una fuerza vinculante que nuestro Tribunal Constitucional hasta este momento le ha negado.”

De este extracto quiero referenciar que ya son diversos los autores que han coincidido que la dificultad real de la confiscatoriedad dentro del panorama nacional, aunque candente y difuso, como herramienta tácita, el TC realiza una ardua labor legislativo-jurisprudencial subsanando los sangrados inconstitucionales a priori más lesivos a nuestros derechos como españoles a la propiedad privada como sujetos de derecho efectivos y reales.

5. LOS TRIBUTOS CONTROVERSIALES

Como consecuencia de no poseer la virtud del sistema alemán que como hemos visto en el apartado anterior, queda reflejo que sobrepasar el 50% sobre el 100% en un gravamen tributario incurre automáticamente (ya fuere este por individual o por pluralidad), en naturaleza confiscatoria a ojos legislativos.

Jurisprudencialmente, lo más cerca que ha estado el marco jurídico-legislativo de dar una directriz rígida fue tal y como apunta **LÓPEZ ESPADAFOR, CM**⁵² en la sentencia del tribunal constitucional que dice así:

“(…) evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta». Poco, por no decir nada, aporta tal pronunciamiento en la concreción de la prohibición de confiscatoriedad establecida en el artículo 31.1 de la Constitución.”

Sentencia Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre

Es decir, no reconociendo nada que no fuera ya de bien sabido y en el transcurso de esta memoria más si cabe decir. Pero no por ello sin pena ni gloria que recabar, existe una lista de imposiciones que gravan al contribuyente con especial deshonrar a ojos del término justicia en una amplia mayoría de casos y que por tanto presentan un importante estudio de los mismos a fin de ser regulados, parece ser más por la costumbre, que, por obra legislativa, dentro de un sistema de derecho continental.

⁵² López Espadafor, CM.: Reflexiones sobre no confiscatoriedad e impuesto sobre sucesiones y donaciones. En la revista quincenal fiscal núm. 4/2012. Ed Aranzadi

Los ejemplos dentro del marco territorial español por antonomasia son; Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas

5.1. EL IMPUESTO SOBRE EL PATIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Entre los ejemplos de mayor conflicto, encontramos el Impuesto sobre las Personas Físicas recogido en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Se trata de un impuesto directo que grava el patrimonio neto de las personas físicas y que se conoce como una extensión complementaria al IRPF.

La peculiaridad sobre los términos considerados como abusivos residen en la existencia lícita de un artículo, en concreto el artículo 31 de esta misma ley, el cual establece un mínimo exento y un máximo confiscatorio resolviendo el problema principal en el porcentaje del límite máximo el cual establece:

“La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último”

Exactamente, ni más ni menos que el 60% del 100% del hecho imponible, una recaudación que deja al contribuyente con el 40% de la masa total. Todo ello son perjuicio de que la propia ley establece que contarán en el tributo de este impuesto en el artículo 16 del mismo entidades de dudosa naturaleza física como pueden ser asociaciones, Fundaciones, Entes Públicos, etc. Lo que conlleva una doble presión fiscal por incurrir en dualidad con tributos de naturaleza local que gravan la propiedad inmobiliaria al ser de carácter jurídico y necesitar sede física de reunión. Amén de que por supuesto, en el momento de la adquisición del patrimonio también queda gravado.

En palabras de **GARCÍA DORADO, FRANCISCO**⁵³ autor que ilustra las ejemplificaciones más directas sobre esta extensa ley que analizamos:

“el patrimonio constituye renta ahorrada que, en principio, ha tributado en el momento de su obtención. Por tanto, su sometimiento a un impuesto específico debe justificarse en la existencia de una especial capacidad económica, o en motivos extrafiscales. El mero hecho de que aún quede algo que gravar no supone ninguna justificación”

⁵³ En su obra Principios de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra por renta y patrimonio. Revista Quincena Fiscal num.21/2001 parte Práctica. Aranzadi.

Además de lo expuesto supra, el hecho vigorizante que hace a los autores que reflejan la materia esclarecer si capacidad abusiva es que si el sistema tributario sigue relegando su poder de exigir el gravamen de más hechos imponibles con el 40% restante de la capacidad económica que aún posee la persona física en pretexto de que el gravamen fue del 60% cumpliendo con los límites legales y seguir con su vida diaria en consumo de bienes de primera necesidad ahorro y demás devenires de la vida diaria de una persona.

Ante la existencia de esta figura impositiva recalcar que la motivación de su existencia declara García Dorado, F. por la reforma del denominado “Libro Blanco de la reforma de imposición personal”:

“el problema se plantea en patrimonios agrarios improductivos y, sobre todo, de sociedades no cotizadas en Bolsa controladas por grupos familiares o unipersonales, que pueden no distribuir dividendos y acumular todos los beneficios en sus reservas, aumentando su valor patrimonial sin tener que pasar por las fases de distribución, generación de base imponible en el IRPF, y reinversión en la sociedad. Gracias a ello, los sujetos pasivos que se encuentran en esta situación privilegiada no solamente eluden su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que también la eluden en el Impuesto sobre el Patrimonio, puesto que el 70 por 100 de una cantidad próxima a cero, es cero”

Es decir, nació ante la existencia de un vacío legal que permitía a las pequeñas empresas familiares aprovechar un vacío legal que les exoneraba del pago de un impuesto que generó pingües pérdidas a las arcas del estado. Naciendo así una forma impositiva cada vez más criticada y tachada de injusta que justifica la confiscatoriedad desde la confiscatoriedad y el valor del artículo 31.1 CE que establece una prohibición de no confiscatoriedad sin esclarecer que es exactamente confiscatorio quedando como única guía las proposiciones del TC de legislar en base a una generalización de la capacidad económica de las personas muchas veces término en tierra de nadie con forme al principio de progresividad tal y como ya hemos estudiado.

“Como mención especial, la Audiencia Nacional en su sentencia de 15 de noviembre de 1994 declara un pequeño respiro que determina a través del siguiente fundamento : siendo ello así, con mayor razón aún si cabe, se producirá dicha circunstancia en los casos en los que, como el de autos, el 55 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es cero, por tener que ser calculado sobre una base

negativa en lugar de positiva, porque exigir la cuota del Impuesto Extraordinario sobre el patrimonio correspondiente a los repetidos elementos patrimoniales no susceptibles de producir rendimientos, sí que tendría carácter confiscatorio”

Grosso modo, puede que el límite legislativo incurrido en la ley al hecho impositivo sea oneroso, pero este nunca puede ser rebasado nunca, ni con la existencia de la dualidad o pluralidad de tributos incurridos a la misma cosa, es decir, si concurre con IRPF o con impuesto de transmisiones patrimoniales, donaciones, sucesiones, etc., la sumatoria, tampoco debe exceder el 60%. Pero al igual que dice el autor coincido en que la reforma brilla por su ausencia

5.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Respecto al IRPF la cuestión desoladora se soslaya no en el total del tributo, sino en un apartado específico vigente desde el uno de enero del año 2015 que modifica el tratamiento de las ganancias patrimoniales en su artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Esta reforma introdujo dos apartados:

1. Suprime los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles
2. Establece un límite de 400.000€ para poder ejecutar los coeficientes de abatimiento.

Antes de poder continuar dejemos claro que significa estos conceptos, pues es de vital importancia para entender las cuestiones que soslaya al acusar de confiscatorio.

Son coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles aquellos que actualizan el valor de la venta de forma que, si incurres en pérdidas quedas exento del pago del inmueble, aunque la evolución del valor del dinero respecto al año de compra quede al alza, en realidad es una ganancia ficticia pues en la actualización de los valores puede ser negativo y haber perdido dinero en el tiempo, aunque la cantidad mostrada sea mayor a la de adquisición

Son coeficientes que nos permiten en caso de venta de un activo o bien inmueble, adquirido antes de del año 94 por el cual obtenemos una ganancia patrimonial y lo vendemos a día de hoy, el impuesto que nos grava en base a esa ganancia patrimonial adquirida se reduzca, en

algunos casos puede darse que la reducción sea significativa a nuestro interés personal proporcionalmente.

¿Por qué son importantes hoy en día estos coeficientes de abatimiento? Porque a partir del uno de enero del año 2015 estos coeficientes recogidos en la ley que regula el IRPF cambiaron significativamente de cómo se comportaban hasta y después de la reforma mencionada. ¿Cómo nos afectó esta reforma? Imaginemos que a corto o medio plazo tengo en vista vender un inmueble o un activo que adquiriré antes del año 94, es muy importante saber que esa misma venta antes del 31 de diciembre del año 2014 la carga tributaria difiere en gran medida.

Así, por ejemplo, si adquiero un inmueble en el año 80, lo vendo antes del 31 de diciembre del 2014 y obtengo una ganancia patrimonial de 600.000€ aproximadamente pagaré en impuestos por esa ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble un aproximado de 35.000€.

Si esta misma situación la aplico en fecha posterior al 1 de enero del año 2015 se pagará en impuestos unos 160.000€ aproximadamente de la ganancia patrimonial. Este ejemplo obvia la bolsa de 400.000€ establecida por la ley para comodidad de la comprensión del ejemplo.

Pero ¿cómo funciona o de qué deriva este cambio tan significativo?, www.inlucro.org, nos muestra un ejemplo didáctico de cómo sería esta problemática:⁵⁴

⁵⁴ Recuperado de: <https://inlucro.org/coeficientes-de-abatimiento-ejercicio-practico/>

Vamos a suponer que entre todo mi patrimonio sólo tengo un elemento adquirido antes del 31.12.1994, un inmueble que compré el 01.12.1994 por 200.000 euros. Y vamos a suponer que ese inmueble lo he vendido el 01.01.2016, por 500.000 euros.

El cálculo lo va a realizar la plataforma renta web a la perfección, pero veamos cómo se aplican esos coeficientes de abatimiento.

Primero dividimos la ganancia patrimonial total, 300.000 euros, en dos partes, la correspondiente a los primeros 400.000 euros de importe de venta (el límite legal sobre la que podré aplicar los coeficientes de abatimiento) son 240.000 euros ($300.000 \times 400.000 / 500.000$) y la segunda la correspondiente al resto del importe de venta, 60.000 euros. Esta segunda va a tributar en su totalidad, sobre los 240.000 euros tengo que aplicar el régimen transitorio.

Nos toca repartir linealmente qué parte de los 240.000 euros se han obtenido hasta el 19.01.2006. Para ello hay que contar días, si no me he confundido:

Número de días que el inmueble ha permanecido en mi patrimonio, desde la compra hasta la venta: 7.702 días.

Número de días desde la compra hasta el 19.01.2006: 4.068 días

Por tanto, la ganancia obtenida desde la compra hasta el 19.01.2006 será de 126.761,88 euros ($240.000 \times 4.068 / 7.702$).

Hasta el 31.12.1994, redondeado por exceso, el inmueble ha permanecido en mi patrimonio 1 año, el coeficiente de abatimiento que corresponde, por tanto, es $1 \times 11,11\% = 11,11\%$. Lo aplicamos sobre la ganancia obtenida hasta el 19.01.2006 y tenemos que la ganancia no sujeta es 14.083,24 euros ($0,1111 \times 126.761,88$).

Por tanto, la ganancia sujeta y no exenta por la que tengo que tributar al final es de 285.916,76 euros ($300.000 - 14.083,24$).⁵⁵

Terminado el ejemplo vemos, que la riqueza imponible al IRPF constata el 57.18% del valor obtenido por la venta del inmueble

⁵⁵ Recuperado de: <https://inlucro.org/coeficientes-de-abatimiento-ejercicio-practico/>

Pues si aplicamos la normativa sin la aprobación de la reforma de ley donde la bolsa de abatimiento no se para a partir de los 400.000€ sería aproximadamente de 130.000€

Todo ello sin perjuicio del Impuesto to sobre incrementos del valor de terrenos de naturaleza urbana, más la dualidad del impuesto sobre el patrimonio estudiado en el apartado anterior

Los autores de la obra ya mencionada anteriormente encabezada por **EDUARDO SANZ ARCEAGA Y ÁLVARO J. DEL BLANCO GARCÍA** expresan ante este hecho:

“(…) términos monetario-reales, se grave una ganancia patrimonial ficticia (...) En la actualidad puede llegar a exigirse al contribuyente una cuota superior a su auténtica ganancia patrimonial (mayor aún si lo que acontece es una pérdida).”

Ello sin mencionar que aquellos sujetos que adquirieron una vivienda por detrás del año 1994, con el límite de abatimiento de 400.000€ puede hacer que la cuantía del importe resulte confiscatoria a la manera de importar por cálculo más del valor obtenido por la transacción. Por suerte muchos ciudadanos se benefician aún del coeficiente de abatimiento y la situación expuesta se muestra en su máximo exponente, pero hasta día de hoy como la regla unánime, que en pos de lo dicho no deja de ser una cuantía desmesurada.

5.3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Para culminar nuestro top tres de tributos afines a la confiscatoriedad, encontramos sin duda el más controversial y famoso de entre los tributos españoles que donde quiera que sea, mencionado aparece de forma despectiva siempre con un ducho en la materia dispuesto a demostrar su desagravio por el mismo. Hablamos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

El ISD es sin duda hasta en su configuración legislativa, una ley de leyes pues se compone de una ley ordinaria⁵⁶ que la regula, un reglamento⁵⁷ y sumario de deducciones aplicables⁵⁸

Grosso modo, el ISD, es un impuesto directo que grava los incrementos patrimoniales adquiridos a título gratuito por sucesión o por donación. La ley establece que grava la ganancia patrimonial que constituyen un incremento del patrimonio de la persona a título

⁵⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁷ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁵⁸ Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

lucrativo que a expensas de que esta figura de ganancias patrimoniales se encuentra regulado por el IRPF, el acto de ser a título gratuito lo desvincula automáticamente de esta ley.

El ISD grava únicamente a personas físicas, indiferentemente de si son personas residentes o no dentro del territorio nacional. De darse el mismo hecho con una persona jurídica como titular de los incrementos patrimoniales serán gravados a través del Impuesto de Sociedades si es una persona jurídica residente o del impuesto de Renta de No Residentes si no tienen su sede en suelo nacional.

Ocupan un lugar dentro del marco tributario que antes era competencia y se recogía dentro el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pero debido a la controversia de cual era realmente su naturaleza quedó establecida como una figura impositiva independiente.

El ISD es defendible como un impuesto abusivo hasta en su forma más básica sin entrar ya dentro de la controversia de las quimeras creadas por algunas CCAA ante su cesión por parte del Estado, así como establece López Espadafor. C.M^a.⁵⁹

“Su actual regulación, especialmente en materia de cuantificación, podría llegar a considerarse inconstitucional, al contener preceptos contrarios al artículo 31.1 de nuestra Constitución, violando los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria, consagrados en dicho artículo del texto constitucional.”

Esta negativa reside en los propios coeficientes del patrimonio y multiplicadores por parentesco que utiliza la ley en su estado base para realizar el cálculo del porcentaje a gravar ya que el artículo 21 de dicha ley establece un porcentaje de gravámenes al incremento patrimonial adquirido a título gratuito que escala hasta el 34 % y un multiplicador de incremento por parentesco que puede llegar en el mayor de los casos a un 2.4 % dando un producto en el mayor de los gravámenes posible son porcentaje tremebundo del 81.6% del total del incremento percibido. Un número que de gravamen si es cierto que la manifestación jurisprudencial vista en apartados anteriores la califica en el 100% un margen superior al 80% si no roza la injusticia es sin duda abusivo y en opinión de muchos autores de inconstitucional de alcanzarse inclusive cotas más bajas.

⁵⁹ Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Revista Quincena Fiscal num.4/2012. ED Aranzadi

Para cerrar este apartado parafraseando a LOPEZ ESPADAFOR. CM^a todo lo acaecido en este capítulo muestra una drástica necesidad de reajuste de los porcentajes en los tipos de gravámenes para ajustarse a las necesidades reales de las personas respetando su derecho a la propiedad privada y no establecer mero lucro de las arcas públicas sin miramientos al secuestro patrimonial en ánimo de lucro que no mira por la redistribución de los recursos o la utilidad social

6. CONCLUSIONES, ¿UN MAL EVITABLE?

El sistema tributario español en materia referente al principio de confiscatoriedad recogido en el artículo 31.1 CE adolece de la inexistencia legislativa, no férrea, sino inexistente, donde se reconoce su imperiosa prohibición por atentar directamente contra el derecho de la propiedad privada de todos los ciudadanos y ciudadanas del territorio nacional español.

No obstante, la prohibición expresa de un acto, aunque este sea circunscrito dentro del Derecho, galante de la protección de nuestros derechos y libertades no exonera de la existencia real y potencial dentro del marco legislativo de su ejecución involuntaria en principio de buena fe hablando, en los gravámenes de los hechos imposables tributariamente reconocidos por ley en sus tres estructuras territoriales de división administrativa.

Los principales fallos acaecidos ante la manifestación de los supuestos en los que se ha demostrado judicialmente la existencia de una confiscatoriedad no han sido pocos ni inusuales y entre sus fallos principales adolece el tomar como limitantes los principios de progresividad en tanto al volumen patrimonial o al principio de capacidad económica en base a la riqueza generada como incremento patrimonial, sin que el tributo ejerza algún tipo de locus alguno en las capacidades económicas reales de las personas físicas sobre las cuales recae el gravamen

Existen figuras impositivas popularmente reconocidas como el IRPF, ISPPF o ISD que implican un margen discrecional de máximos para no incurrir en confiscatoriedad que en multitud de ocasiones se pueden observar más como derechos confiscatorios de las Haciendas Públicas pertinentes más que como un limitante protector de los derechos de la propiedad privada de los afectados

A expensas de las faltas numeradas supra. Como garante ante la evolución natural de la ley hacia cotas más justas, nuestro sistema judicial, en concreto, el Tribunal Constitucional, ha demostrado ser la principal línea de defensa de los derechos de todos los españoles ante la

sombra de la confiscatoriedad y principal punto sobre las íes al encauzar las rectificaciones de nuestra red tributaria, demostrando que, aunque expuestos a la confiscatoriedad, no estamos desnudos y nimios en recursos.

Sí es cierto y digno de mención, que el sistema alemán, aunque exigente y recto al establecer un máximo generalizado a cualquier ámbito tributario de un 50% como máximo gravante de hecho impositivo del 100% del sujeto gravado al hecho imponible, al menos es esclarecedor y demuestra que la mitad de su capacidad económica como mínimo está asegurada a su interés personal y la otra mitad a la utilidad público-social alemana en cuales quiere ámbito fuere necesario. Una figura que ante un territorio de 505.992 kilómetros cuadrados con más de 46 millones de habitantes se viere cuando menos necesaria y brillando por su ausencia en busca de una figura legislativa de segura a la que acudir en un modelo de Derecho continental al cual pertenecemos y se requiere y prima la palabra escrita sobre cualquier costumbre o forma que se adopte en el tiempo a fin de establecer la armonía normativa en un tema tan recto como es la confiscatoriedad de un término tributario.

Para culminar este trabajo, ¿es la confiscatoriedad un mal evitable? Obviamente no lo es, ni en nuestro panorama nacional ni en cualquier estado al que se mencione. No se trata de liquidar el mal, sino de evitar que pueda entrar en nuestras casas si se me permite la figura retórica, y a pesar de que podría ser mejor, poseemos mecanismos efectivos que nos permiten solventar la injusticia de la confiscatoriedad o convertirla progresivamente con el foco necesario sobre la figura de un mal menor.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Aranda Álvarez, Elviro, E.A.A.** (2003). *Constitución española: sinopsis del artículo 31*. Recuperado 17/05/2020, en: https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/imprimir/sinopsis_pr.jsp?art=31&tipo=2
- Constitución Española**. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, (CE 1978)
- Cazorla Prieto Luis M^a, C.P.L.** (2017). *Los principios constitucionales en materia tributaria: la no confiscatoriedad*. En Aranzadi (Ed), DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO PARTE GENERAL (pp. 70 - 73). España: Aranzadi.
- www.Inlucro.org.** (5/04/2017). <https://inlucroorg/coeficientes-de-abatimiento-ejercicio-practico/>. Retrieved 20 May, 2020, from <http://lwww.inlucr.org>
- López Espadafor Carlos María, C.M.L.E.** (2009.). *El valor racionalidad en Aranzadi la cuantía máxima del tributo*. Aranzadi, Num141/2009, 22 - 24.
- López Espadafor, Carlos M^a** (2013) “*La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal*”, Impuestos, 10, pp. 1-33 (Disponible on line: <https://0-laleydigital.laley.es/>)
- López Espadafor Carlos María, C.M.L.E.** (2012). *Reflexiones sobre no confiscatoriedad e impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Aranzadi, 4/2012, 1 - 9.
- Menéndez Moreno, Alejandro, A.M.M.** (1991). *El principio de capacidad económica*. en Aranzadi (Ed), *Derecho financiero y tributario parte general lecciones de cátedra* (pp. 4-6). España: Civitas SA.
- Menéndez moreno, Alejandro, A.M.M.** (2017). *Derecho de propiedad y derecho tributario: una inveterada relación de amor/odio*. Aranzadi, núm14/2017(Revista Quincena Fiscal), pp 61 - 80.
- Ortiz Sánchez, Mónica M.O.S. & Virginia Pérez Pino, V.P.P.** (2012). *Diccionario jurídico básico*. (6 ed.). España: Tecnos.
- Simón Acosta, E.** (2014) “*La inefable confiscatoriedad del sistema tributario*”, Actualidad Jurídica Aranzadi, 878, pp. 1- (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es/>).
- Vicente de la Casa, F. de** (2012) “*Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*”, Crónica Tributaria, 144, pp. 149-175.