

LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE A LA CONCURRENCIA DE TRIBUTOS

Fernando de Vicente de la Casa
Universidad Antonio de Nebrija

RESUMEN

Los fenómenos de concurrencia de tributos han ido multiplicándose en nuestro sistema tributario como consecuencia del aumento de las figuras impositivas autonómicas. Como consecuencia, el principio de capacidad económica ha ido vaciándose de contenido en sucesivas sentencias del Tribunal Constitucional, mientras que el principio de no confiscatoriedad carece de desarrollo normativo y jurisprudencial suficiente. Estos hechos hacen necesario volver al espíritu original con el que ambos principios fueron formulados.

Palabras clave: Capacidad económica, no confiscatoriedad, concurrencia, tributo, impuesto, fines extrafiscales, renta potencial.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA. 3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD. 4. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar la influencia de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad respecto de la concurrencia de tributos y qué límites ponen a la misma. La realidad actual es que estos principios, en particular el de capacidad económica, son objeto de un vaciamiento de su contenido, en aras a conseguir otros fines sin duda loables, pero que no justifican su vulneración u omisión. Como diría GARCÍA AÑOEROS, «No cabe un análisis jurídico del sistema tributario sin tenerlos presentes de una manera continuadamente operativa» (1).

(1) *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 48.

El artículo 31.1 de nuestra Constitución establece que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio». Lo primero que deducimos de este texto es que cualquier tributo debe respetar su contenido, no sólo los impuestos (2).

En contra se posiciona ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (3), que al hablar de los tributos con fines no-financieros, afirma que los principios del art. 31.1 no son aplicables a este tipo de tributos porque sólo se aplican a los impuestos, lo que no puedo compartir, pues mientras sean tributos deben respetar estos principios aunque no sean impuestos, porque las tasas y las contribuciones especiales también buscan sostener los gastos públicos. También en contra se expresa PÉREZ ARRAIZ (4), afirmando que de la literalidad del art. 31.1 se deduce que sólo se aplica a los tributos cuyo fin es sostener los gastos públicos, pero no a los que buscan alcanzar otra finalidad de política social o económica, lo cual no comparto porque ese tipo de tributos no existen, ya que los extrafiscales (que a ellos se refiere el autor) también tienen como finalidad sostener los gastos públicos, como veremos más adelante.

(2) Hecho este aceptado por la mayoría de la doctrina, excepto en el caso de los tributos con fines no fiscales, en relación a los cuales hay división de opiniones, como veremos más adelante. A favor, por ejemplo, MARTÍN DELGADO en «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, pág. 64; CORTÉS DOMÍNGUEZ en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 287; CASADO OLLEIRO en «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 213, 1991, págs. 470 y 471, y en «Los fines no fiscales de los tributos», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 116; AGUALLO AVILÉS en *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 354; y SIMÓN ACOSTA en *Curso de Hacienda Local*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2006, pág. 61.

Incluso hay un sector de la doctrina que afirma su aplicación a todo tipo de ingreso público, como por ejemplo MARTÍN DELGADO en «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, pág. 64; FALCÓN Y TELLA en «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 35, 1982, págs. 381 a 383; MARTÍNEZ LAGO en «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55, 1987, pág. 422; y COLLADO YURRITA en «Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, 1989-I, pag. 46; pero en contra de esta afirmación se expresa AGUALLO AVILÉS en *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 368, y yo mismo, pues el art. 31.1 podría aplicarse a todos los ingresos, lo cual sería positivo, pero no es obligatorio, ni existe norma que lo exija.

(3) «Los tributos con fines no financieros», *Economía española, cultura y sociedad, Homenaje a Juan Velarde*, Tomo II, Eudema, Madrid, 1992, págs. 87, 91 y 114. La misma opinión anterior es expuesta por CHICO DE LA CÁMARA en «Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales», *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003; HERRERA MOLINA en «La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo», *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, y con CARBAJO VASCO en «Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario», *Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 74. De la misma opinión, pero con el matiz de que será inconstitucional todo impuesto que no tenga como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos, es GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, págs. 115 y 116.

(4) «La extrafiscalidad y el medio ambiente», *Revista de Hacienda Local*, nº 78, 1996, pág. 688. El mismo reconoce a continuación que su razonamiento es un poco forzado, por lo que a continuación defiende que no se puede prescindir completamente de la capacidad económica. Y más adelante, en la pág. 693, reconoce que los tributos ambientales sí financian los gastos públicos, mediante la prevención y, en su caso, la restauración del medio ambiente dañado.

Además, el art. 3 de la antigua Ley General Tributaria afirmaba la aplicación de dichos principios a todos los tributos: «La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad». Es de lamentar que la nueva redacción haya cambiado «ordenación de los tributos» por «ordenación del sistema tributario», quizá para dar cabida a las figuras extrafiscales, pero por mucho que se juegue con el lenguaje el espíritu de la norma no cambia.

2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA (5)

El principio establece que han de contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello (6). Otros autores lo definen como el tratamiento igual de los iguales y desigual de los desiguales (7) o que a igual capacidad económica igual gravamen, y a desigual capacidad económica desigual gravamen (8). Por lo tanto, allí donde no exista un valor económico, la ley no podrá construir una «capacidad económica» como soporte del tributo (9), tal y como ocurre con determinados impuestos autonómicos. Por tanto, la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica (10).

MARTÍN DELGADO trata de concretar la capacidad económica según ocho criterios (11), de los cuales interesa destacar aquí los dos primeros: el sistema debe estructurarse de

(5) La evolución sufrida por este principio puede consultarse en la obra de PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Madrid, 1976.

(6) Así lo creen también CORTÉS DOMÍNGUEZ en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 71; y GONZÁLEZ GARCÍA en «Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad», *El principio de igualdad en la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs. 1397 y 1398.

(7) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en «Comentario al art. 31», cit., pág. 312. También FERREIRO LAPATZA en «*Derecho Financiero*», *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 58. En cambio, PÉREZ DE AYALA utiliza estas mismas palabras para definir el principio de igualdad, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 79. El mismo planteamiento nos lo ofrecen BUCHANAN y FLOWERS en *Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1980, págs. 131 y 134; y MUSGRAVE en *Teoría de la Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid, 1967, pág. 95, y en *Hacienda Pública*, McGraw-Hill, Madrid, 1992, pág. 272.

(8) GARCÍA MARTÍN en *La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos*, cit., pág. 385. También PÉREZ DE AYALA PELAYO en *Temas de Derecho Financiero*, cit., pág. 236; y CABALLERO SÁNCHEZ y GARCÍA DE CASTRO en «La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 206, 1990, pág. 359.

(9) SÁNCHEZ GRAELLS en *La constitucionalidad o inconstitucionalidad del IGEC*, cit., pág. 35; y PÉREZ DE AYALA en *Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Española*, cit., pág. 23, en *Curso de Derecho Tributario*, cit., pág. 177, y en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 75: «Allí donde no exista tal capacidad no puede existir el impuesto».

(10) STC 209/1988. También lo deja claro PÉREZ DE AYALA BECERRIL en *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, pág. 39: «[...] para que el impuesto sea realmente justo y no se produzcan disfunciones será necesario que la realidad gravada esté referida y ponga de manifiesto una capacidad económica del sujeto, que es el objeto que el legislador toma como referencia para establecer sobre él el correspondiente impuesto porque refleja, efectivamente, una verdadera capacidad de pago del individuo».

(11) «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, n° 60, 1979, pág. 70; y también en «El control constitucional del

forma que consiga la participación de los ciudadanos en los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (12); y la capacidad económica puede identificarse con la titularidad de medios económicos o de riqueza (13).

RODRÍGUEZ BEREJO (14) nos ofrece las dos vertientes del término, con las que estoy de acuerdo y me parecen muy claras: 1ª se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario y 2ª se debe según la capacidad económica que se tiene. El primero se conoce como capacidad absoluta y el segundo como capacidad relativa (15).

También se maneja el concepto de capacidad contributiva. Algunos autores entienden que una cosa es la capacidad económica y otra muy distinta es la capacidad contributiva. Para unos capacidad económica es la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del tributo, una vez cubiertos los gastos ineludibles del sujeto (16) y de los miembros familiares que dependen del mismo (17), en particular esta es la razón de que exista el mínimo exento y deducciones por las personas

principio de capacidad económica», *El Tribunal Constitucional*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 1588.

(12) También afirma este punto MOSCHETTI en «Orientaciones generales de la capacidad contributiva», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 269, 2003, pág. 536.

(13) GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VALCÁRCCEL en *Derecho Tributario I*, cit., pág. 158, añaden una coletilla a esa frase: «con cargo a los cuales sea posible realizar esa prestación en que el tributo consista».

(14) *Ult. op. cit.*, pág. 614, *El sistema tributario en la Constitución*, cit., pág. 43, y «Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición», *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 158. También lo encontramos en la obra de PÉREZ DE AYALA PELAYO, *Temas de Derecho Financiero*, cit., pág. 237; y en la de PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, cit., págs. 173 y 175.

(15) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, cit., pág. 76. También SAINZ DE BUJANDA en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 189 y 190, y en *Lecciones...*, cit., págs. 107 y 108; ALARCÓN GARCÍA en *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., pág. 34. PONT MESTRES en *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, cit., págs. 385 a 388, y en *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, cit., págs. 152, 153, 170 y 171, expone que la capacidad económica absoluta está relacionada de forma directa con el principio de generalidad y debe tenerse en cuenta en el hecho imponible, mientras que la capacidad económica relativa está relacionada de forma directa con el principio de igualdad y debe tenerse en cuenta en la determinación de la base imponible, y añade la capacidad económica específica, relacionada de forma directa con los principios de igualdad y de progresividad y debe tenerse en cuenta en la fijación de la cuota.

(16) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, cit., pág. 240; PÉREZ DE AYALA en *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, pág. 106; GONZALO Y GONZÁLEZ en «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. 2, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1557; FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 99; LOZANO SERRANO en *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, cit., pág. 49; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO en *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 61; o MOSCHETTI en *Orientaciones generales de la capacidad contributiva*, cit., pág. 536, que denomina capacidad contributiva a esta definición. Ver el estudio al respecto de MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 268 y ss.; y el de CENCERRADO MILLÁN titulado *El mínimo exento*, Marcial Pons, Madrid, 1999. En otros sistemas jurídicos de nuestro entorno también se considera este punto, como VAN DER BORGH en *Hacienda Pública II*, Labor, Barcelona, 1934, pág. 41; EHEBERG en *Principios de Hacienda*, G. GILL, Barcelona, 1944, págs. 177 y 178; NEUMARK en *Principios de la Imposición*, cit., pág. 115; MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 265; o GRIZIOTTI en *Principios de la ciencia de las finanzas*, DePalma, Buenos Aires, 1949, págs. 228 y 229.

(17) BORRERO MORO, C. J.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, pág. 220.

que conviven con el sujeto pasivo, lo que supone que el principio de capacidad económica incluye en si mismo el contenido del principio de no confiscatoriedad (18). Para otros, capacidad económica es los medios económicos que tiene una persona para hacer frente a sus necesidades (19). Para SAINZ DE BUJANDA ambos términos significan lo mismo (20).

En cambio APARICIO PÉREZ, además de distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, añade el término capacidad de pago. Si bien admite que habitualmente se confunden, afirma que son diferentes. Para él la capacidad económica es la riqueza individual total, la capacidad contributiva sería la riqueza imponible, y la capacidad de pago se correspondería con la riqueza disponible (21).

Cuando el legislador y el Tribunal Constitucional hablan de capacidad económica, se están refiriendo a la primera definición, porque entienden que un sujeto pasivo puede tributar cuando tiene recursos económicos suficientes para hacerlo, no sólo sobre un tributo individualmente considerado, sino también respecto del conjunto de figuras tributarias que recaen sobre él (22). También han sido identificadas por el Tribunal Constitucional la capacidad económica y la capacidad de pago en la STC 37/1987, FJ 13°.

Por todo lo dicho se deduce que el principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento, y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Si el legislador excediera cualquiera de estos dos límites, incurriría en arbitrariedad e inconstitucionalidad.

Centrándonos ya en los tributos, tienen capacidad contributiva los sujetos pasivos que se encuentren en los supuestos que establecía el art. 26.1.c) de la antigua Ley General Tributaria, que hemos analizado anteriormente. A saber, posesión de un patrimonio, circulación de los bienes y adquisición o gasto de la renta (23). Curiosamente, la

(18) *Ibidem.*, pág. 221. Hay quien incluye como mínimo exento, no sólo el necesario para subsistir, sino también el que permita mejorar el nivel de vida y aumentar la capacidad de generación de riqueza, como GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 158.

(19) APARICIO PÉREZ, A.: «Principios constitucionales económicos y tributarios», *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia. Madrid, 1994, pág. 1382.

(20) *Hacienda y Derecho*, vol. III, cit., pág. 189; y también PONT MESTRES en *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, cit., pág. 381.

(21) «La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos», *Información Fiscal*, n° 79, 2007, pág. 22. También es esta la opinión de PÉREZ DE AYALA PELAYO en *Temas de Derecho Financiero*, cit., pág. 238.

(22) A partir de este punto, cualquier referencia que haga a capacidad económica o capacidad contributiva, entiéndase en los términos expuestos, y considerando iguales ambos conceptos. Véase la opinión favorable a esta tesis de ALBIÑANA en *Sistema tributario español y comparado*, cit., pág. 56; SAINZ DE BUJANDA en *Hacienda y Derecho*, vol. III, cit., pág. 189; CORTÉS DOMÍNGUEZ en *Ordenamiento Tributario Español*, cit., pág. 72; FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 97; BORRERO MORO en *ult. op. cit.*, pág. 223; y también la equiparación que hacen los tribunales: STSJ del País Vasco de 30 de mayo de 1994, FJ 3° (JT 1994, 548), por ejemplo, o la STC 27/1981. En contra FERNÁNDEZ ORTE en *La Tributación Medioambiental*, cit., pág. 60.

(23) GARCÍA AÑOEROS concreta más esta clasificación, pues habla de acumulación (capital o patrimonio), flujo de entrada (renta o ingresos) y flujo de salida (gasto, consumo o inversión); en *ult. op. cit.*, pág. 51. Es muy curiosa la forma que SIMÓN ACOSTA tiene de expresarlo en «Reflexiones sobre la reforma de los impuestos y tasas municipales», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n° 4, 2000, pág. 185: «O se contribuye porque se posee riqueza y en función de la riqueza poseída, o se contribuye porque se provoca un gasto y en función del gasto provocado». Esta afirmación sirve para justificar los impuestos autonómicos que se han creado, pero el gasto provocado no evidencia, a mi juicio,

nueva LGT no recoge esto. Sí recoge, en cambio, en su art. 2.2.c) que «Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos *de naturaleza jurídica o económica* que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» (24).

Dicho de otro modo, la capacidad económica es el punto de partida conforme al cual debe realizarse nuestra contribución al sostenimiento de las cargas públicas (25). Es necesario partir de una manifestación de capacidad económica para estructurar un tributo (26). PÉREZ DE AYALA lo expresa como que «[...] no pueden crearse impuestos [...] más que sobre situaciones que indiquen la existencia de capacidad económica para pagar el tributo» (27). Como consecuencia, el hecho imponible debería revelar esa capacidad económica, cosa que a menudo no hace (28).

Así lo expresa la STC 194/2000, FJ 8º, respecto de todos los tributos: «el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 C.E., sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)».

SAINZ DE BUJANDA es tajante: «Tendrán, pues, fundamento jurídico-constitucional aquellos hechos imponibles que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. [...] esas manifestaciones de la capacidad económica que se pretenden someter a imposición son el objeto de los distintos tributos [...]. Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, mas no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional» (29). En otra parte de la misma obra afirmaba que es necesario que «el legislador adopte como hechos imponibles aquellas manifestaciones de la vida económica que sean idóneas para poner

capacidad económica alguna del sujeto pasivo, así que no puedo estar de acuerdo con esta opinión. En igual sentido, VAQUERA GARCÍA en *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 104.

(24) El texto en cursiva es de la antigua LGT. Se suprimió por las razones que expusimos al hablar del hecho imponible.

(25) Incluso por delante del principio de suficiencia financiera, como defiende CHECA GONZÁLEZ en *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 54. En contra se pronunció el Tribunal Constitucional en la lamentable e incalificable STC 76/1990, anteponiendo los derechos de la Administración Tributaria a los derechos individuales de los ciudadanos.

(26) Esta es la opinión de MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 85.

(27) «Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada», cit., pág. 65. También en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 74. De la misma opinión son ROSEMBUJ en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pág. 40; y AGULLÓ AGÜERO en «Los precios públicos: prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 80, 1993, pág. 554, hablando de todos los tributos.

(28) En igual sentido VICENTE-ARCHE DOMINGO en «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7, 1975, pág. 462; GONZÁLEZ GARCÍA en «Comentarios al artículo 28 de la LGT», cit., pag. 243: «[...] para cumplir el precepto constitucional es suficiente con que el hecho imponible sea revelador de capacidad económica [...]»; LÓPEZ ESPADAFOR, *op. cit.*, pág. 50; SÁNCHEZ GALIANA en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., pág. 380: «Se debe partir de una manifestación de capacidad económica para estructurar un impuesto y, por tanto, el hecho imponible debe ser revelador de capacidad económica»; y ALARCÓN GARCÍA en *Sistema fiscal y principios tributarios*, cit., pág. 71.

(29) «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 61, 1965, págs. 153 a 155 y 160; así como en *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1966, pág. 551. También MOSCHETTI en *Orientaciones generales de la capacidad contributiva*, cit., pág. 540.

de manifiesto la capacidad de pago de los sujetos pasivos de la imposición» (30). Y termina afirmando que «el hecho imponible ha de estar, ciertamente, fundamentado en el principio de la capacidad económica» (31).

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA es, a mi juicio, más preciso: «El hecho imponible es, ante todo, un supuesto de hecho, y por él se acredita, se exterioriza, se manifiesta o se determina la existencia de la correspondiente capacidad económica» (32), extendiendo la aplicación del principio de capacidad económica a «[...] todas las vicisitudes (normativas y aplicativas)» (33) del tributo.

Pero no debe quedarse sólo en el hecho imponible, sino también de impregnar los presupuestos de los que se derivan los tributos (34). MARTÍN DELGADO llega a afirmar que en todos aquellos casos en los que el presupuesto de hecho de cualquier tributo sea contrario a la capacidad económica de sus titulares –llamados a cumplir la obligación tributaria– ese tributo en cuestión deberá ser considerado como inconstitucional por oposición al mandato del artículo 31.1 de la Constitución (35).

Otros autores van aún más lejos incluyendo los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo (36), esto es, la base imponible; e incluso el objeto imponible (37).

(30) «Análisis jurídico del hecho imponible», cit., pág. 362. Lo mismo afirma FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 98.

(31) «Análisis jurídico del hecho imponible», cit., pág. 382. También lo afirman PONT MESTRES en *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, cit., pág. 385; AGULLÓ AGÜERO en *Los precios públicos: prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias*, cit., pág. 555; y CALVO ORTEGA en «El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 8, 2003, pág. 16. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA va más allá al afirmar que la capacidad económica constituye el objeto imponible del tributo, en *Los tributos con fines no financieros*, cit., pág. 87.

(32) «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico», *Crónica Tributaria*, n.º 58, 1989, pág. 31.

(33) *El sistema fiscal en España*, cit., pág. 42.

(34) MARTÍN DELGADO en *El control constitucional del principio de capacidad económica*, cit., pág. 1598. En el mismo sentido se expresa PÉREZ ROYO en *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 36: «El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos [objeto del tributo] circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional».

(35) *Ibidem*. En el mismo sentido se expresa PÉREZ ROYO en *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 36: «El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos [objeto del tributo] circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional».

(36) RODRÍGUEZ BEREJO en «Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1316, y también en *Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición*, cit., pág. 159. Lo mismo afirma MENÉNDEZ MORENO en *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 82; y PÉREZ DE AYALA en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 76: «[...] de poco nos serviría, al objeto de cumplir con el principio de capacidad económica, una figura cuyo hecho imponible fuese perfectamente acorde con los principios de justicia tributaria pero en la que después la magnitud que cuantificase ese hecho imponible (la base imponible), se hubiese establecido en base a criterios puramente objetivos ajenos a la realidad económica, o en la que la tarifa aplicada sobre la base de la que resultaría la cuota a pagar, los porcentajes aplicables fuesen excesivamente altos y desproporcionados».

(37) CORDÓN EZQUERDO y GUTIÉRREZ FRANCO en «Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria», *Gaceta Fiscal*, n.º 141, 1996, pág. 196,

LÓPEZ MARTÍNEZ expresa con claridad meridiana cómo proceder para analizar el respeto del principio de capacidad económica: «En primer lugar, se ha de analizar que el elemento que origina el nacimiento de la obligación tributaria sea revelador de capacidad económica [...]. En segundo lugar, el enjuiciamiento de constitucionalidad ha de penetrar en la estructura técnica de cada tributo, analizando los elementos de cuantificación y los regímenes impositivos que pueden producir, en cada caso concreto, una quiebra al señalado principio. Por último, ha de penetrar en la esfera interpretativa y aplicativa de las normas, realizando un análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica. Y en todas y cada una de las dimensiones indicadas, el principio de capacidad económica se encuentra en perfecta conexión con el problema de los conflictos de [doble] imposición abordados: desde la primera, a la hora de la delimitación de los hechos generadores de los tributos (la búsqueda de la riqueza allí donde se localiza), por la posible ubicación de diversos hechos impositivos sobre una misma capacidad económica, o por la fijación de los mismos sobre hechos que no denotan la capacidad económica expresada en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, respondiendo en realidad a otras dimensiones ya gravadas; desde la articulación del resto de los elementos estructurales del tributo, ya que la determinación del saldo contributivo individual puede afectar a la base, a los tipos de gravamen o a la cuota; desde la esfera interpretativa y aplicativa de las normas, el enjuiciamiento de la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica [...]» (38).

afirman que el objeto del tributo «[...] representa la materia que se pretende sujetar a imposición, la fuente del impuesto, y, por lo tanto, debe traducir el principio de capacidad económica que fundamenta su establecimiento».

(38) *Op. cit.*, pág. 447. Lo mismo nos dicen CASADO OLLERO en «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 34, 1982, pág. 226; y en «Sistema financiero local y justicia fiscal», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 787; MARTÍNEZ LAGO en «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 55, 1987, pág. 419; ROSEMBUJ en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pág. 42, y en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. II, PPU, Barcelona, 1989, pág. 75; PONT MESTRES en *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, cit., págs. 173 y 174; CORS MEYA en «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. 87 a 89; AGULLÓ AGÜERO en *Los precios públicos: prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias*, cit., pág. 555; MARTÍN DELGADO en *El control constitucional del principio de capacidad económica*, cit., pág. 1607; MENÉNDEZ MORENO en «Los conceptos de tributo y de precio público. Análisis comparativo», *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 223; CHECA GONZÁLEZ en «Dos sentencias discrepantes en torno al concepto de "actividad gravada" en el IAE», *Jurisprudencia Tributaria*, 1996-I, pág. 1562; BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH en *Materiales de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1998, pág. 200; LOZANO SERRANO en *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, cit., pág. 49; y MARTÍN JIMÉNEZ en «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 106, 2000, pág. 206. FERNÁNDEZ JUNQUERA en «Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente», *Quincena Fiscal*, n° 11, 2001, pág. 44, se centra en la base imponible en particular: «[...] el hecho imponible debe ser indicativo de capacidad contributiva [...]. Sin embargo, tampoco basta con que la capacidad contributiva la refleje sólo el hecho imponible. [...] Lo importante es que la base imponible cuantifica la capacidad económica que, como vimos, se expresa a través del hecho imponible. Es, pues, esa ligazón entre hecho y base, realizada por la capacidad contributiva exigida con carácter general en el artículo 31.1 de la Constitución, la que pone de manifiesto lo que realmente grava un tributo». Lo mismo comentan PÉREZ DE AYALA BECERRIL en *La doble imposición en los impuestos medioambientales*, cit., pág. 335; y RAMALLO MASSANET en «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 20, 1978, págs. 623 y 631, porque «en

Por lo tanto, la naturaleza real o personal del hecho imponible, subjetiva u objetiva del tributo, y progresiva o proporcional del tipo de gravamen, son los elementos que, junto con los criterios de determinación de la base imponible, determinan la capacidad contributiva de cada sujeto individualmente considerado.

De todo lo dicho hasta aquí se deduce que la determinación de la capacidad contributiva debe estar basada en criterios o elementos reales (39), según lo definía el art. 26.1.c) de la antigua LGT que ya hemos comentado.

Es decir, dicho artículo contenía elementos reales y no potenciales o «virtuales» como lo ha llegado a llamar el Tribunal Constitucional (40), que afirma también que «Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el Legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» (41). Hay que señalar aquí que la capacidad económica potencial puede no llegar a existir, en cuyo caso el Tribunal Constitucional no nos dice cómo habría que actuar.

Este pronunciamiento, muy desafortunado, rompe con la intención del legislador al redactar el artículo 31.1 de nuestra Constitución, como hemos visto. Es criticado por la mayoría de la doctrina (42); y apoyado por algunos autores (43). Las siguientes palabras de CHECA GONZÁLEZ son reveladoras: «un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles [...]» (44). SAINZ DE BU-

algunos casos el tributo se exige en función de una magnitud que no tiene nada que ver con el hecho imponible y, en consecuencia, que no tiene relación con la manifestación de capacidad económica que el legislador ha pretendido recoger en ese hecho imponible».

(39) En este sentido se pronuncia PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 183, 1998, págs. 102 y 103; y FERNÁNDEZ ORTE en *La Tributación Medioambiental*, cit., pág. 66. También lo creen fuera de nuestro país, como MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 303.

(40) STC 37/1987, FJ 13º: «De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una *riqueza real o potencial* o, como señala el Letrado del Estado, de una *renta virtual* cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto». También en la STC 186/1993, FJ 4º.

(41) *Ibidem*.

(42) MARTÍNEZ LAGO en «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, 1988, pág. 643; CABALLERO SÁNCHEZ y GARCÍA DE CASTRO en *La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas*, cit., pág. 361; CASADO OLLERO en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pág. 480, y en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pág. 124; GARCÍA-FRESNEDA GEA en *El IAE*, Comares, Granada, 1996, pág. 441 y 454; BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH en *Materiales de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1998, pág. 33; VAQUERA GARCÍA en *Fiscalidad y medio ambiente*, cit., pág. 104; y APARICIO PÉREZ en *La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos*, cit., pág. 26.

(43) RODRÍGUEZ BERELJO en *Los principios de la imposición...*, cit., pág. 614; y LASARTE ÁLVAREZ en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 91.

(44) «El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», *Impuestos*, nº 6, 1987, págs. 119 a 121. También PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., pág. 104.

JANDA, aunque antes de esta doctrina, ya criticó el hecho de utilizar como base del tributo la renta potencial y el uso de métodos indiciarios para su determinación (45).

No obstante, parece que el Tribunal Constitucional cambió de opinión, aunque temporalmente, en la STC 221/1992, FJ 4º: «[...] aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia». ¿Debería esto leerse como «no sólo potencial sino también inexistente o ficticia»? No queda muy claro si el Tribunal afirmaba que sólo se conculca el principio de capacidad económica si ésta no existe o si también considera que se conculca cuando la capacidad económica es potencial (46). En mi opinión, una renta potencial es ficticia porque no es más que una posibilidad de que la renta llegue a producirse. Si al final no se produce, nos encontraremos ante una renta inexistente o ficticia, conculcándose así el principio de capacidad económica (47). Solamente el establecimiento de un mecanismo de compensación o devolución, así como la posibilidad de prueba en contrario, en el caso de no llegar a ser efectiva la renta potencial, podría justificar su uso en un tributo (48).

La STC 214/1994 defiende con más claridad que sólo debe gravarse la riqueza real: «Sin embargo, aun admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 C.E. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal [...]» (FJ 5.C).

Otro aspecto es el referido a la retroactividad en la aplicación del principio, enunciada en la STC 126/1987, FJ 10º: «[...] dicha capacidad [económica] ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo, y si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva».

Otro tema conflictivo relacionado con este es el de los impuestos con fines extrafiscales. Antes de entrar en este tema conviene revisar el contenido del art. 2.1 de la Ley General Tributaria, que define qué se entiende por tributo (49).

(45) *Hacienda y Derecho*, vol. III, cit., pág. 205.

(46) En sentido parecido se expresa NIETO MONTERO en «El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 238, 1995, págs. 939 y 940; dudando de si las expresiones potencial y ficticia o inexistente son sinónimas o no, dado que la renta potencial puede dudarse de si es ficticia o no, pero no cabe duda, a mi juicio, de que es inexistente, pues aún no se ha generado, luego no existe, aunque el Tribunal Constitucional parece entender que existe en potencia, argumento que parece más filosófico que jurídico. APARICIO PÉREZ entiende que este pronunciamiento supone un vaciamiento del principio de capacidad económica, en *La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos*, cit., pág. 26.

(47) Esta es la opinión de ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 27, considerando que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que comentamos ha vaciado de contenido dicho principio, llevándolo al absurdo de que a una persona en situación de desempleo también se le puede asignar una renta presunta.

(48) Así lo cree también MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., págs. 384 a 386.

(49) ORÓN MORATAL en «Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir», *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. 2, Dirección General del Servicio

De la dicción literal del primer párrafo de dicho artículo se deduce que el fin primordial de los tributos es recaudar fondos para el sostenimiento de los gastos públicos. El segundo párrafo, directamente relacionado con el tema de los fines extrafiscales, añade que existe la posibilidad de utilizarlos para otros fines. Los impuestos extrafiscales que existen hoy, pretenden ampararse en el art. 45 de la Constitución, que establece la obligación de los poderes públicos de proteger el medio ambiente, conservarlo, restaurarlo, etc. Para cubrir este fin es necesario emplear fondos que deben ser cubiertos, o lo que es lo mismo, lleva a cubrir los gastos públicos, estableciendo la Constitución, en el apartado 3 del artículo citado, que quienes atenten contra el medio ambiente deberán hacer frente a sanciones penales o administrativas y a reparar el daño causado, pero nada dice de pagar impuestos por ello.

No obstante, conforme a lo que se acaba de decir, los tributos que buscan fines no fiscales, por ser tributos y por sostener los gastos públicos deben respetar los principios del art. 31.1 de la Constitución (50). Así fue expuesto en la STS de 25 de diciembre de 1989 (*Impuestos*, 1990-I), que afirmaba que los tributos con fines no fiscales «[...] estructural y funcionalmente son [...] auténticos tributos, sometidos en un todo al régimen común de estos, ya que también sirven en última instancia para el sostenimiento de las cargas públicas».

Un ejemplo que se opone a lo que se acaba de comentar son los «impuestos» que gravan la contaminación, que pretenden recaudar fondos para cubrir el coste de los daños que esa contaminación produce, y que, generalmente, es sufragado por la Administración. Estos, considerados extrafiscales, se encuentran auspiciados por el principio «quien contamina paga», que afirma que el agente contaminador debe asumir los costes de la protección ambiental, es decir, que al sujeto pasivo se le debe responsabilizar por el daño causado al entorno natural (51), concienciándole para que busque otros medios de conseguir el fin que desea sin contaminar (52). Desde mi punto de vista, la primera

Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia. Madrid, 1994, pág. 1602, nos ofrece la siguiente definición de tributo: «prestación patrimonial coactiva a favor de un Ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por la Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público».

(50) Opinión defendida por SIMÓN ACOSTA en «Tributos locales», *Tratado de Derecho Municipal*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1988, pág. 2344; por ROSEMBUJ en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pág. 45; por HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN en «Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 83, 1994, pág. 472; y por PATÓN GARCÍA en «La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, n° 27, 1999, pág. 183, extendiéndose respecto al principio de capacidad económica en las págs. 185 a 187. También respecto al principio de capacidad económica se pronuncia CALVO ORTEGA en «El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos», cit., pág. 17. También es la opinión de MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 91, pero referido al art. 53 de la Constitución italiana, que recoge el principio de capacidad económica.

(51) ROSEMBUJ en «El tributo ambiental», *Impuestos*, 1994-I, pág. 115, en *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 42 y 43, y en «Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza», *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 741; y RODRÍGUEZ MUÑOZ en *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 128. También HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN en ult. *op. cit.*, pág. 469; aunque HERRERA MOLINA y CARBAJO VASCO en «Marco general jurídico de la tributación medioambiental...», cit., pág. 87, consideran a este principio como una modalidad del principio de equivalencia. Pero sin olvidar la capacidad económica, según RODRÍGUEZ MUÑOZ en *ibidem.*, págs. 447 y 451 (incluso llega a llamar injusto al tributo extrafiscal que no se sustente en él); y LUCHENA MOZO y PATÓN GARCÍA en «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena Fiscal*, n° 18, 2005, pág. 11.

(52) Así lo define JIMÉNEZ HERNÁNDEZ en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pág. 93, que defiende que los impuestos con fines extrafiscales no

parte de la definición sería ajustable a una tasa, ya que se habla de cubrir los costes de un servicio prestado por la Administración, cual es la protección y mantenimiento del medio ambiente, pero también es aplicable a los impuestos, porque se recauda para sostener determinados gastos públicos. Estas dos clases de tributos no buscan incentivar o desincentivar conductas (53), salvo en el caso de los llamados Impuestos Especiales, aparte de que un sujeto pasivo puede decidir pagar el impuesto y seguir contaminando, con lo que el «impuesto incentivador» no ha servido de nada.

Por otra parte, los defensores de este principio afirman que estos tributos deben incluir como elemento objetivo del hecho imponible la actividad nociva para el medio ambiente, y no un índice que mida la riqueza, como la renta (porque no existe una relación directa entre el beneficio obtenido y la actividad contaminante) o el patrimonio (porque la titularidad del mismo no tiene por qué llevar aparejada la contaminación) (54). En cambio, sí consideran viable que se grave la cantidad de gases emitida o la cantidad producida o extraída de materiales contaminantes (55), así como el gravamen de la entrega de productos o la prestación de servicios, desalentando así el consumo (56). Si se hiciera como estos autores proponen, se incumpliría el principio de capacidad económica (57), ya que la cantidad de gases o materiales no tiene relación alguna con ella, y respecto del consumo podría colisionar con el IVA.

En concreto, HERRERA MOLINA considera que los impuestos que utilizan como índice de capacidad económica el deterioro del medio ambiente como consecuencia de actividades productivas o las emisiones, vertidos y producción de residuos como manifestación indirecta de la producción o el consumo, es una concepción tan laxa del principio de capacidad económica que lo vacía casi por completo de contenido, por lo que dicha concepción debe ser rechazada radicalmente (58). AIZEGA, en cambio, opina que la realización de una actividad contaminante que genera una renta, o la posesión de un patrimonio contaminante, son indicadores de capacidad económica susceptible de imposición (59). LUCHENA MOZO añade el consumo del producto derivado de la actividad contaminante o de los factores de producción necesarios para el desarrollo de esa actividad, y el tráfico

son sanciones sino impuestos que tienen un ánimo preventivo; también Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., págs. 125 y 126; y LUCHENA MOZO y PATÓN GARCÍA en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, cit., pág. 10.

(53) Como defiende RODRÍGUEZ MUÑOZ en ult. *op. cit.*, págs. 433 a 436 y 471 a 473.

(54) Defendido, por ejemplo, por PÉREZ ARRAIZ en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., págs. 693 y 694, incluyendo, aparte de la renta y el patrimonio, el consumo.

(55) Ver JIMÉNEZ HERNÁNDEZ en ult. *op. cit.*, págs. 153 a 156; BAENA AGUILAR en «Protección impositiva del medio natural», *Noticias de la Unión Europea*, n° 122, 1995, págs. 16 y 17; y RODRÍGUEZ MUÑOZ en *La alternativa fiscal verde*, cit., pág. 456. En cambio, LUCHENA MOZO y PATÓN GARCÍA en «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», cit., pág. 11, defienden el gravamen de la actividad contaminante, de la renta obtenida, el consumo o la circulación de productos contaminantes.

(56) BAENA AGUILAR en ult. *op. cit.*, págs. 17 y 18.

(57) PAGÉS I GALTÉS llega a afirmar que la simple reparación de un daño no justifica por sí sola el establecimiento de un tributo, en «Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales», *Tributos Locales*, n° 4, 2001, pág. 20.

(58) *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 159 a 162, y «STC 289/2000», *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, años 2000-2001*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 115. En cambio, este autor afirmaba lo contrario en «Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental», cit., pág. 475; en «El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica», *Noticias de la Unión Europea*, n° 122, 1995, pág. 89; y en «Marco general jurídico de la tributación medioambiental.», cit., pág. 88.

(59) *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, cit., pág. 330; y también RODRÍGUEZ MUÑOZ en *La alternativa fiscal verde*, cit., pág. 455.

de los productos derivados de la actividad contaminante como indicadores de capacidad económica (60).

Por lo tanto, todo tributo tiene una función recaudatoria, independientemente del destino que vaya a darse a los fondos recaudados o del motivo por el que se recauden (redistribución de la renta, paliar los daños al medio ambiente, etc), si carece de dicha función no se le puede llamar tributo (61). Asimismo, la finalidad extrafiscal de un tributo no autoriza, por tanto, a incumplir los principios constitucionales que comentamos, como claramente afirma el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13º: «[...] las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)» (62); y tampoco autoriza a modificar el impuesto hasta el punto de convertirlo en una realidad diferente (63).

SAINZ DE BUJANDA se expresa con claridad meridiana cuando afirma que «En consecuencia, las funciones que se atribuyen a los tributos en el artículo 4 [de la LGT del 63] sólo podrán cumplirse a la hora de configurar los hechos imposables en la medida en que no se vulnere con ellas el principio fundamental de la capacidad económica [...]. Esto no es obstáculo, claro está, para que los tributos puedan «servir como instrumento de la po-

(60) «Protección fiscal del medio ambiente», *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 473.

(61) La misma opinión reflejan PALAO TABOADA en «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 393; CASADO OLLERO en «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 481, y en «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 125; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pág. 90; LAGO MONTERO en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 119; GONZÁLEZ GONZÁLEZ en *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas* (trabajo inédito), pág. 5; PÉREZ DE AYALA en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 81; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ en «Comentario del art. 2º», *Ley General Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2006, págs. 46 y 47; y PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., págs. 85, 89 y 115. Esta última autora considera que si el fin no fiscal supera al recaudatorio, la figura en que esto ocurra tampoco se puede considerar un tributo.

(62) En el mismo sentido PALAO TABOADA en ult. *op. cit.*, pág. 423: «[...] los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea»; HINOJOSA TORRALVO en «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas», *Impuestos*, 1989-II, pág. 140; RAMALLO MASSANET en «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 39, 1993, pág. 61; PÉREZ ARRAIZ en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., págs. 687 y 688; PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., págs. 87, 102 y 113; FALCÓN Y TELLA en «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 674; YAGÜE BALLESTER en «Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español», *Observatorio Medioambiental*, nº 2, 1999, pág. 353; PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 61; RODRÍGUEZ MUÑOZ en *La alternativa fiscal verde*, cit., págs. 451 y 456; y ROSEMBUJ ERUJIMOVICH en «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal*, nº 9, 2007, pág. 12.

(63) PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., pág. 101; llega a decir que «[...] los legisladores pueden cometer, en el momento de configurar los elementos de un tributo, un fraude de ley, que vendría representado por la utilización del tributo como instrumento al servicio de fines para los que, ni por su configuración ni por su razón de ser, está pensado. Los fines extrafiscales podrán matizar los elementos [...] caracterizadores del tributo [...] haciendo así que quede condicionada su regulación normativa, pero ello no podrá conducir a su desnaturalización y a dejarlo irreconocible como instrumento financiero».

lítica económica general», pero sólo en la medida en que dicha instrumentación se produzca sin vulnerar el principio fundamental de la capacidad económica puesta al servicio de un reparto equitativo de la carga fiscal» (64).

En consecuencia, deben darse dos presupuestos necesarios para que un impuesto pueda establecerse, independientemente del fin que tenga: ha de tener una eficacia recaudatoria adecuada a la finalidad que con él se pretende y debe respetar los límites que la justicia permite, siendo el principal el principio de capacidad económica (65). En este sentido, CASADO OLLERO afirma que «[...] si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites impondibles, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes [...]. [...] no habría [...] justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen -extrafiscal o no- de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestre capacidad económica alguna» (66).

(64) «Análisis jurídico del hecho imponible», cit., n° 61, 1965, págs. 165 y 166. Lo mismo defienden PÉREZ DE AYALA en *La explicación de la técnica de los impuestos*, Edersa, Madrid, 1981, págs. 36 y 37; PALAO TABOADA en «En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 59, 1988, pág. 446; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ en «El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas», *Impuestos*, 1996-I, pág. 89; PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., pág. 103; ALGUACIL MARÍ en «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 253, 1999, pág. 612; y SÁNCHEZ GRAELLS en *La constitucionalidad o inconstitucionalidad del IGEC*, cit., pág. 36. Así lo ve también MOSCHETTI en *El principio de capacidad contributiva*, cit., págs. 287 y ss. PÉREZ DE AYALA en *Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada*, cit., pág. 70, considera que la finalidad que con el impuesto se persigue es algo accesorio o externo a su condición de impuesto, el cual no pierde su naturaleza por el hecho de que se establezca al servicio de fines recaudatorios o político-económicos o ambos.

(65) PÉREZ ROYO se expresa sobre el tema en ult. *op. cit.*, pág. 37: «[...] el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; [...] los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propios de la Constitución». De la misma opinión son LEJEUNE VALCARCEL en «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 175; y FERNÁNDEZ ORTE en *La Tributación Medioambiental*, cit., págs. 73 y 77.

(66) «Los fines no fiscales de los tributos», cit., págs. 473, 477 y 478, y en «Los fines no fiscales de los tributos» cit., págs. 118 y 122. En el mismo sentido se expresan MARTÍNEZ LAGO en *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, cit., pág. 429; ALONSO GONZÁLEZ en *impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 125; VAQUERA GARCÍA en *Fiscalidad y medio ambiente*, cit., págs. 93 a 96 y 101; NIETO MONTERO en «El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional», cit., pág. 942; AIZAGA en «La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal», *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 331; MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA en *Fiscalidad ambiental autonómica*, JMB, Barcelona, 1998, pág. 55; y BAENA AGUILAR en «Protección impositiva del medio natural», *Noticias de la Unión Europea*, n° 122, 1995, págs. 13 y 15; quien concluye que «es posible crear un tributo sobre la realización de una actividad económica contaminante o sobre la renta obtenida de la misma, sobre la posesión de un patrimonio contaminante o sobre el consumo o circulación de productos contaminantes [...]» aunque posteriormente reconoce que ni la renta ni el patrimonio guardan relación con el daño ambiental causado o que se pretende evitar que se cause.

Lo que hace que un impuesto extrafiscal sea coherente es que el tributo entero esté estructurado de forma coherente, lo cual implica no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta, la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible, el tipo de gravamen debe reflejar un menor gravamen para aquellos que vayan dejando de realizar la conducta que se pretende eliminar, corregir o desincentivar; y, finalmente, parece lógico pensar que lo recaudado deba gastarse en aquel fin para el que se creó el impuesto. Una vez corregida o eliminada o desincentivada la conducta concreta, el impuesto debería recaudar 0 euros y, consecuentemente, desaparecer. (67)

Algunos autores se desmarcan un poco de la postura general, defendiendo que el principio de capacidad económica no se ajusta siempre al principio inspirador de la imposición medioambiental, independientemente de que el tributo extrafiscal recaiga sobre una determinada manifestación de capacidad económica real o potencial. No obstante, defienden que la capacidad económica sirva como criterio para la determinación de la cuantía del impuesto, porque siempre ha de gravarse una manifestación de capacidad económica, pero no porque dicho principio se encuentre en la base de los impuestos ambientales (68).

Si bien es admisible que los impuestos con un fin extrafiscal son diferentes en su formulación e implicaciones a los impuestos normales que todos conocemos, no es menos cierto que si se les denomina impuestos deben gravar una capacidad económica que esté relacionada con el fin extrafiscal. Si no es así, se está conculcando el principio de capacidad económica, porque se grava «algo» que no refleja capacidad económica, o si la refleja, dicha capacidad económica gravada no se relaciona con el fin para el que el impuesto fue creado.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA llega a esta misma conclusión, pero llega al extremo de afirmar que «[...] los llamados impuestos con fines no-fiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica» y esto es así porque como «no sirven para que los contribuyentes cooperen con sus aportaciones al sostenimiento de los gastos públicos, parece evidente que han de ser considerados ajenos a las

(67) Para un mayor desarrollo de este razonamiento ver LAGO MONTERO en *op. cit.*, págs. 123 a 128. En igual sentido PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», *cit.*, págs. 90 y 91; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA y VILLAR EZCURRA en «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 197-198, 1999, págs. 56 y 57; y APARICIO PÉREZ, ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ GONZÁLEZ en «La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común», *Documentos IEF*, nº 20, 2004, pág. 111. ORTIZ CALLE cita a la doctrina alemana, que enuncia estos mismos criterios al hablar de lo que llaman los «impuestos especiales», cuya caracterización se parece a algunos de los nuestros que reciben tal nombre: «Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)», *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental*, nº 27, 2001, pág. 34.

(68) PATÓN GARCÍA en «La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental», *Impuestos*, nº 13, 2002, págs. 20 y 21. En igual sentido se expresan CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO en «Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria», *cit.*, pág. 197.

disposiciones del artículo 31.1 de nuestra Carta Magna», y continua que «estas exacciones coactivas persiguen fines socialmente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por los caminos del impuesto que allega recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los contribuyentes» (69), por lo que «podrían ser asimilados a «multas» sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana» (70). Si bien estoy de acuerdo con que el impuesto no es la figura adecuada para cubrir un fin extrafiscal, ¿por qué el legislador insiste en utilizarla?

En contra de estas opiniones se pronuncia JIMÉNEZ COMPAIRED, que afirma que los tributos con fines no fiscales lo son porque son coactivos, tienen el ropaje formal de un tributo y así lo ha considerado el Tribunal Constitucional (71). A ello puedo responder que las sanciones también son coactivas, el ropaje formal puede ser de un tributo pero ello no obsta para que se esconda otra cosa, y el Tribunal Constitucional puede equivocarse en sus apreciaciones, afirmaciones todas ellas que demostraré al hablar de las sentencias de dicho tribunal.

Incluso el profesor ALBIÑANA también se ha expresado en contra de lo que defendemos, e incluso contra su propia opinión recogida anteriormente, afirmando que «Es evidente que la capacidad económica no está presente como tal en los llamados impuestos de ordenamiento socioeconómico o no-financieros. [...] los tributos con fines extrafinancieros no pued[e]n incurrir en doble imposición respecto de los impuestos en sentido propio, ya que ni jurídica ni económicamente inciden en la misma capacidad económica o de pago» (72). El razonamiento es correcto, a no ser por el hecho de que si no respetan el principio de capacidad económica no son tributos, y mucho menos impuestos. El mismo autor se preguntaba: «¿Pueden ser llamados «impuestos» los que no recaen y gravan capacidades económicas? ¿No estaremos ante recursos coactivos que denominamos impuestos en sentido vulgar o atécnico?» (73). Si pensaba así, ¿por qué hizo a continuación la afirmación recogida al principio de este párrafo?

(69) «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, n.º 71, 1981, pág. 24. En contra, por ejemplo, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA en *Curso de Derecho Tributario*, cit., págs. 180 y 181.

(70) «Comentario al art. 31», cit., pág. 319. Comparten lo dicho en este último párrafo CALVO ORTEGA en «Medio siglo de Hacienda municipal: Del Estatuto al Proyecto de 1974», *Hacienda Pública Española*, n.º 35, 1975, pág. 192; YEBRA MARTUL-ORTEGA en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, cit., pág. 224; y CHECA GONZÁLEZ respecto al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas en *El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza*, cit.: «[...] está utilizando el nombre del impuesto, y todo el ropaje jurídico que esa denominación comporta, para penalizar la no adecuada utilización de la tierra, lo cual evidentemente es un deseo loable... pero no es, desde luego, el impuesto el cauce para conseguirlo, ya que éste responde a otras necesidades y a otros objetivos que los sancionatorios [...]».

En contra se pronuncia PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., pág. 89. Y también PÉREZ DE AYALA BECERRIL porque si tienen en cuenta el principio de capacidad económica no pueden ser denominados como multas o sanciones, ya que estas no están sujetas a dicho principio (*La doble imposición en los impuestos medioambientales*, cit., pág. 344).

(71) *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pág. 117.

(72) «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico», *Crónica Tributaria*, n.º 58, 1989, pág. 30. Similar razonamiento es el expuesto por HERRERA MOLINA y CARBAJO VASCO en «Marco general jurídico de la tributación medioambiental...», cit., pág. 77.

(73) *Ibidem.*, pág. 29. Esta misma duda de si son o no impuestos la expresaba también en «Los tributos con fines no financieros», cit., pág. 90, llegando a la conclusión de que no lo son.

Otros autores llegan al extremo de afirmar que el principio de capacidad económica debe ser relegado a favor de otros fines, bien por razones de justicia material tributaria (74), bien por tratarse de circunstancias excepcionales (75). Ambas afirmaciones son totalmente desafortunadas por cuanto ya se ha dicho que para que un tributo sea tal debe respetar el principio de capacidad económica, independientemente del fin perseguido.

Otra opinión distinta de las anteriores es la de BORRERO MORO, de que el principio de capacidad económica podría entenderse en sentido negativo, esto es, impidiendo que los tributos extrafiscales recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica (76). ¿Y que significa el término «fuerza»? Borrero no nos lo dice. Si significa lo mismo que «capacidad», no sería una aportación novedosa porque es lo mismo que defienden los autores anteriores, por lo que debemos pensar que no significa lo mismo que «capacidad» y, por lo tanto, cambia el sentido del principio constitucional, lo cual no es aceptable.

En contra de las opiniones discordantes, YEBRA MARTUL-ORTEGA afirma que el impuesto nunca puede usarse para otros fines distintos de los fiscales, porque éste debe respetar el principio de capacidad económica, principio que nunca respetaría una figura tributaria con fines no fiscales (77). Si cogemos como ejemplo un impuesto medioambiental, es evidente que quien paga un tributo de los llamados ecológicos no protege el medio ambiente, y que quien daña el medio ambiente no debería por ello ser gravado con un tributo (78), porque el teórico cambio de comportamiento que buscan este tipo de tributos puede ser fácilmente eludido por aquellos contribuyentes que tuviesen una elevada capacidad económica, y por el contrario, los contribuyentes con bajo nivel económico deberían, con el fin de evitar el pago del tributo, observar el tipo de conducta ecológica deseada, que son los menos.

Sirvan como muestra de lo que defienden los supuestos que tratan las Sentencias del Tribunal Constitucional que más adelante comentaremos, los cuales reflejan que muchos de los impuestos autonómicos, que en su mayoría tienen un fin extrafiscal, vulneran el principio que comentamos. Por ejemplo, las Sentencias 37/1987 y 186/1993 que venimos comentando, en ambos casos gravan fincas rústicas infrautilizadas o desaprovechadas, ya sujetas a otros impuestos. El hecho de que tengan una finalidad extrafiscal hace que sea necesario que se graven rentas potenciales como

(74) ALARCÓN GARCÍA defiende en *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., pág. 33, que «será posible que, en determinados tributos, se prime alcanzar otros fines frente a la vigencia del principio de capacidad contributiva, cuando los fines perseguidos por las normas afecten al principio de justicia material tributaria».

(75) PUEBLA AGRAMUNT en «Los tributos con fines no fiscales», cit., 1998, pág. 102, después de defender que los tributos deben respetar el principio de capacidad económica, afirma que «las desviaciones respecto de la capacidad económica son excepciones a la regla general, [y] deben resultar justificadas en virtud de otros valores constitucionales, valores cuya tutela dispense al legislador de atender en determinados supuestos al criterio establecido con carácter general». Ya lo defendió con anterioridad González García en *Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad*, cit., pag. 1400.

(76) «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 102, 1999, págs. 231 y ss.

(77) «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española*, n° 32, 1975, págs. 151, 161 y 162.

(78) En el mismo sentido PÉREZ ARRAIZ en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., pág. 692.

parte del cálculo de la base imponible (79), en un caso el rendimiento óptimo y en el otro la carga ganadera potencial, ambos calculados por la Administración competente, en aras a conseguir el fin perseguido (80).

Por otra parte, si estos impuestos recayeran sobre algo ya gravado por otro impuesto, aparte de la doble imposición, ¿qué sentido tendría crear ese nuevo impuesto?. Bastaría con aumentar el tipo impositivo del existente o establecer un recargo para determinados casos particulares, y destinar el excedente o el importe del recargo a la Comunidad Autónoma correspondiente. Así que, para evitar incurrir en doble imposición, el legislador debe inventar algún mecanismo que se relacione con la capacidad económica, sea esta incluso presunta o potencial. Lo peor es que el Tribunal Constitucional haya aceptado esta posibilidad.

En estos casos concretos, ambas sentencias afirman textualmente que es admisible establecer impuestos «que sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», y continúan con las palabras reproducidas unos párrafos atrás: «Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el Legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». Y además se reitera que «En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)» (81). Podemos ver que gravando rendimientos presuntos se conseguiría el fin extrafiscal, pero se vulnera el principio de capacidad económica porque, como ya hemos defendido, no se deben gravar índices de capacidad económica que no sean reales.

Esto nos lleva a concluir que el legislador debería analizar estos puntos a la hora de decidir si crear un impuesto u otra figura tributaria o administrativa que se ajuste más a la realidad de la situación. Cuando, como decía, analicemos posteriormente la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la doble imposición, la cuestión del fin extrafiscal de los tributos aparecerá de forma reiterada en las sentencias relacionadas con los impuestos autonómicos (82). Me remito a lo que allí diremos, que ilustrará lo que hasta aquí hemos dicho sobre los fines extrafiscales de los tributos.

(79) En contra de lo cual se expresan CHECA GONZÁLEZ en «El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», cit., págs. 119 a 121; ÁLVAREZ ARROYO en «El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Comentario a la STC de 7 de junio de 1993)», *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-III, pág. 20; NIETO MONTERO en «El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional», cit., pág. 940; y VAQUERA GARCÍA en *Fiscalidad y medio ambiente*, cit., pág. 115: el principio de capacidad económica es «un índice de riqueza presente, real y positivo y no futuro, hipotético y negativo».

(80) Además, BORRERO MORO considera que en los impuestos con un fin extrafiscal, en especial los medioambientales, el objeto del tributo (concepto básico en orden a la verificación del acomodo del deber de contribuir a las exigencias del principio de capacidad económica) no suele aparecer definido en el hecho imponible, sino que se desprende del análisis del tributo en su conjunto (*La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, cit., págs. 92 y 93).

(81) STC 37/1987, FJ 13°.

(82) BORRERO MORO analiza en abstracto la contaminación ambiental como índice de capacidad económica y concluye que no lo es. Ver «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», cit., págs. 230 a 234.

La resolución del problema de cuándo se considera que existe capacidad económica dependerá de qué se entienda por la expresión «poner de manifiesto» del art. 2.2.c) de la LGT actual. Es decir, ¿«poner de manifiesto» la capacidad económica implica realidad presente o es suficiente la posibilidad de que la capacidad económica se «ponga de manifiesto» en el futuro?, ¿la capacidad económica se debe «poner de manifiesto» siempre o sólo con los tributos con fines fiscales?, ¿el hecho imponible o su desarrollo posterior a través de la cuantificación de la base imponible y la aplicación del tipo impositivo debe o no «poner de manifiesto» la capacidad económica?. Todas estas preguntas han sido contestadas más arriba, y todas las respuestas nos han llevado a la misma conclusión: todo tributo debe recaer sobre una capacidad económica real, que debe reflejarse en todos los elementos que lo componen, formando un todo coherente, independientemente del fin buscado (83).

Hay tres ideas fundamentales, expuestas por GONZÁLEZ GARCÍA, que resumen todo lo dicho hasta ahora: 1º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico, pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos bellas y agradables, pero desde luego nunca será un tributo; 2º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlo; 3º, puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo (84).

Termino con unas palabras de CHECA GONZÁLEZ con las que coincido plenamente: «El tributo sólo será justo si en cada acto concreto de imposición se grava una capacidad económica real y no ficticia o presunta: la injusticia cometida con un contribuyente no se salva ni se subsana con la justicia de la generalidad de los casos» (85).

Este punto es reiterado en las SsTSJ de Valencia de 31 de diciembre de 1991 y las de 22 de mayo de 1993 (JT 1993, 660 y 727): «Las exigencias derivadas del principio de capacidad económica no pueden dejar de observarse en cada acto concreto de imposición, y si bien hay algún sector doctrinal amplio que considera que este principio recogido en el art. 31 de nuestra Constitución se entiende realizado y observado por su referencia al sistema tributario en general, no es menos cierto, como también señalan otros autores, que si las exigencias del principio de capacidad se predicán exclusivamente del conjunto del sistema fiscal y no de sus singulares categorías tributarias, se desvanecerían casi por completo las garantías de los valores fundamentales que están en la base de los límites constitucionales a la imposición, como también se desvanecería si no se apreciara con relación a los concretos actos de imposición, toda vez que dicho principio está recogido en el art. 31 de la Constitución precisamente como criterio de contribución».

(83) Esta opinión es expresada por CORTÉS DOMÍNGUEZ en «La capacidad contributiva y la técnica jurídica», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, 1965, págs. 1037, 1040 y 1044.

(84) «Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, nº 2, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 21.

(85) «Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva», *Jurisprudencia Tributaria*, 1994-III, pag. 1117. En este mismo sentido, y de forma brillante, se expresa MARTÍN DELGADO en «El control constitucional del principio de capacidad económica», cit., págs. 1596 y 1597.

3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD (86)

ALARCÓN GARCÍA lo define como que la carga tributaria no debe suponer la liquidación parcial o total del patrimonio del contribuyente como consecuencia exclusivamente de la configuración técnica del tributo, obviando las circunstancias particulares del sujeto (87). En contra de la opinión anterior, el Tribunal Constitucional afirma que este principio obliga a no agotar la riqueza imponible (capacidad económica) por parte del sistema tributario, por lo que una sola figura no puede tener esa posibilidad, sino esta con las demás conjuntamente (88).

No puedo estar más en desacuerdo con la afirmación anterior. Como afirma ORÓN MORATAL, el límite constitucional debe estar no en el número de tributos que recaigan sobre una misma materia sino en el efectivo gravamen. Así, una manifestación de capacidad económica que esté gravada por dos o tres tributos que supongan, en conjunto, un gravamen del 50 por 100, por ejemplo, tendrían la misma legitimidad constitucional que un solo tributo sobre esa misma manifestación de capacidad económica gravada con el mismo porcentaje (89). Igual al contrario, si varios tributos llegan a un porcentaje de gravamen que se considere confiscatorio, serán tan ilegítimos como uno sólo que llegue a un gravamen por el mismo porcentaje (90).

El Tribunal Constitucional así lo considera en las SsTC 27/1981 y 150/1990. Esta última, en su FJ 9º dice:

«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 constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución; como sería

(86) Para conocer la trayectoria seguida por este principio hasta su aprobación definitiva, conviene ver, por ejemplo, la obra de JIMÉNEZ AMBEL, «*El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español*», *Palau 14 – Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 7, 1989.

(87) *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., pág. 28. También ROSEMBUJ en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pág. 52; MOSCHETTI en *Orientaciones generales de la capacidad contributiva*, cit., pág. 544; y PÉREZ DE AYALA en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 80. FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 108, afirma que este principio pretende impedir que una aplicación extrema del principio de progresividad atente contra la capacidad económica que la sustenta.

(88) STC 150/1990.

(89) *Op. cit.*, pág. 1166 y también en «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas», *Práctica del Derecho*, Madrid, 2001, pag. 29. En el mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ en «La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 en materia del impuesto sobre plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica», *Revista de Hacienda Local*, nº 74, 1995, pág. 351, nota 2; y CORS MEYA en *Los principios de justicia tributaria en la LGT*, cit., pág. 99. Ver también la opinión de GARCÍA AÑOEROS en *Manual del sistema tributario español*, cit., pág. 58: «La confiscatoriedad ha de apreciarse en cada caso; en ocasiones, y quizá sea lo más corriente, la confiscatoriedad puede producirse por acumulación de tributos, aunque ninguno, aisladamente considerado, reúna esa condición. Pero también puede producirse con un solo tributo».

(90) Esto es, en cierto modo, lo que ocurre con el Impuesto sobre Actividades Económicas, como veremos.

asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta» (91).

Dicho de otro modo, puede que sobre un mismo objeto del tributo o manifestación de riqueza gravada influyan una serie de impuestos, y puede que cada uno individualmente considerado sea conforme con el principio de capacidad económica que acabamos de enunciar, al basarse en un presupuesto que realmente pone de manifiesto tal capacidad y al respetarse ésta en la estructura del mismo. Pero la acumulación de gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza podría resultar, en el caso de un exceso injustificado e irracional, contraria al principio de no confiscatoriedad, presentándose como inconstitucional. Por eso, la tributación de un sujeto pasivo varía en función de la capacidad económica. A más capacidad, más tributación, incluso con progresividad en los tipos de gravamen, y viceversa, a menos capacidad, menos tributación. Y será la capacidad tributaria la que determine el nacimiento de la obligación tributaria.

Esta teoría resultaría impecable de no adolecer de un pequeño error. Un impuesto no necesita llegar a un gravamen del 100 por 100 para ser confiscatorio. En este mismo sentido, CORS MEYA comenta que «[...] 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» (92). Y ALONSO GONZÁLEZ nos dice que «A nuestro parecer el razonamiento del Tribunal alcanza en algún momento, cuando se refiere a la consideración del principio en relación con el resultado de la imposición, su punto más elevado, pero desciende sin remisión cuando reserva el juicio de constitucionalidad a una mera constatación de que ni la tarifa del impuesto alcanza el 100 por 100, ni se priva de bienes y rentas al sujeto pasivo en suficiente medida» (93).

Como ya se ha dicho, la capacidad económica se manifiesta de cuatro formas: renta, patrimonio, consumo o gasto y tráfico de bienes. Cuando una misma manifestación de capacidad económica sirve de base para estructurar varios tributos, se puede producir una plurimposición. Pero sólo será contraria a la Constitución, según el Tribunal Constitucional, y en el caso de que los hechos impositivos de los tributos sean distintos, si la acumulación de impuestos a satisfacer por la economía individual de un contribuyente, no le permitiría un nivel de vida digno y económicamente estimulante, a pesar de no reducir sus activi-

(91) Por lo tanto, considera que los efectos confiscatorios son perfectamente referibles a una figura tributaria aislada. Ver por ejemplo la STSJ de Canarias de 14 de diciembre de 1994 (JT 1994, 1612, FJ 4º) y la STSJ de Galicia de 24 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1362, FJ 4º). En igual sentido se pronuncia ACEBES FERNÁNDEZ en «El IAE en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia», *Impuestos*, nº 7, 1997, pág. 283 y NÚÑEZ PÉREZ, G.: «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, 1991, pág. 241: «el principio de no confiscatoriedad supone la formulación de una prohibición terminante referible a cada tributo en particular [...] resulta de todo punto inadmisibles, por imperativo constitucional, que pueda existir en el seno del sistema tributario una figura calificable como confiscatoria». También BARRACHINA JUAN en «El principio de no confiscatoriedad tributaria», *Gaceta Fiscal*, nº 135, 1995, pag. 169.

(92) «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. En igual sentido se pronuncia NAVEIRA DE CASANOVA en «Sobre el principio de no confiscatoriedad», *Jurisprudencia Tributaria*, 1994-III, *Estudios*, pág. 21; y FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 111.

(93) *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 43. La misma idea expresan LEJEUNE VALCÁRCCEL en «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», cit., págs. 168 y 169; y CAZORLA PRIETO en «Comentario al art. 31», cit., pág. 652.

dades productoras de riqueza (94). Esto sin perjuicio, como ya hemos apuntado, de que una simple figura tributaria pueda tener carácter confiscatorio por ser irracional, injustificada y desmesurada; o por no tener en cuenta la capacidad económica en su estructuración (95). Estoy de acuerdo con esta postura siempre y cuando hablemos de tributos que tengan objetos del tributo distintos, ya que, como vengo diciendo a lo largo de 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 cuando cada uno de ellos individualmente considerado no sea confiscatorio por sí solo. La postura de que el principio de confiscatoriedad debe aplicarse al sistema tributario en su conjunto, pero no a cada tributo, es defendida por algunos autores (96).

Lo expuesto supone que hay que analizar un Sistema Tributario en su conjunto para saber si es confiscatorio o no para un contribuyente, lo cual resulta tremendamente complejo.

Hay un pronunciamiento muy valiente por parte del Tribunal Constitucional alemán, fijando el límite máximo de carga tributaria del contribuyente (o dicho de otra forma, de la renta a gravar por los tributos, sean del ámbito territorial que sean) de un máximo del 50 por 100 para la imposición sobre el patrimonio y la renta (97). En cambio, la Corte Constitucional Argentina lo ha establecido en el 33 por 100 (98).

La forma adecuada de aproximarse a la cuestión sería analizar primero la conformidad de cada figura tributaria con los principios constitucionales, y si todas son conformes, habrá que analizar la conformidad con la Constitución de la confluencia de varios impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, por extensión, sobre un mismo objeto de gravamen (99).

(94) Esta es la opinión de PÉREZ DE AYALA en *Las cargas públicas: principios para su distribución*, cit., pág. 110, y en *Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada*, cit., pág. 67. En este último trabajo afirma que sólo debería gravarse la renta consumida o gastada por encima del mínimo vital, porque la renta ahorrada, tras cubrir el nivel de vida actual, no se necesita hoy pero puede necesitarse en el futuro.

(95) CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982, pág. 197.

(96) AGULLÓ AGÜERO, *op. cit.*, pág. 560; GONZÁLEZ SÁNCHEZ en «El principio de no confiscación y las haciendas locales», *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. 2, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pag. 1538; JIMÉNEZ AMBEL, *op. cit.*, pág. 210; NÚÑEZ PÉREZ en «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, nº 22, 1991, pág. 240; CASADO OLLERO, *op. cit.* (I), pág. 543; RUIZ-HUERTA CARBONELL, *op. cit.*, pág. 114 y NAVEIRA DE CASANOVA, *op. cit.*, pág. 22 y en *El principio de no confiscatoriedad*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 389 y 390. En contra se posiciona PALAO TABOADA en «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 319.

(97) Para profundizar más en dicha resolución, remitirse a los diversos trabajos de HERRERA MOLINA sobre el particular, en concreto *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998; «El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el Derecho español», *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, 1997; y «Una decisión auzad del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos», *Impuestos*, nº 14, 1996.

(98) Ver VILLEGAS, H. B.: «El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria», *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, DePalma, Buenos Aires, 1994, pág. 198.

(99) Esta es la opinión de LÓPEZ ESPADAFOR en *op. cit.*, pág. 52; GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., págs. 144 y 145; FERREIRO LAPATZA

Esto es lo que se define como racionalidad externa: «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 [...]». (100)

Pero no es lo único que hay que tener en cuenta. La incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado efectos confiscatorios (101). Por lo tanto, es necesaria una acertada elección de los hechos imposables como índices de capacidad contributiva, que la base imponible sea adecuada como elemento de cuantificación del hecho imponible y que el tipo aplicable que nos proporciona la cuantía del gravamen sea el idóneo (102). Esto nos llevaría de nuevo al terreno de los tributos autonómicos con fines extrafiscales y de algunos tributos locales. Veremos ambos casos más adelante.

En resumen, en mi opinión, la confiscatoriedad es la privación a un sujeto de sus bienes que en este caso pueden sufrir los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos, producida en dos casos. Uno es la que ocasionaría la aplicación de un solo tributo, cuya cuantía, por desmesurada, obligaría al contribuyente a sacrificar todo o parte de la riqueza gravada. El otro es la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre una misma capacidad económica. Cada uno de los mismos gravámenes individualmente considerados no son confiscatorios, según lo que se acaba de decir, sin embargo el efecto de conjunto sí tiene tal carácter. La lástima es que en nuestro sistema tributario no se haya establecido un límite, como sí se ha echo en Alemania, como hemos visto.

4. CONCLUSIONES

Existe una importante discusión en la doctrina respecto a si para considerar un tributo ajustado a derecho deben tenerse en cuenta todos los principios del art. 31.1 o si, por el contrario, alguno tiene primacía sobre los demás, la vulneración de éste sería o no causa suficiente para declarar la inconstitucionalidad de un tributo.

A favor de considerar todos los principios y no uno solo, tenemos por ejemplo a LEJEUNE VALCÁRCCEL, que afirma que «el principio de capacidad económica no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación, y, como consecuencia, la justicia tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar las diferentes obligaciones tributarias» (103) o MARTÍN DELGADO: «a) Que la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria; y b) Que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva», que no son otros que el resto de los principios comentados (104). También es la

en «Derecho Financiero», *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, cit., pág. 61; y ALARCÓN GARCÍA en *Sistema fiscal y principios tributarios*, cit., pág. 82.

(100) SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana, Valencia, 1987, págs. 9 y 15.

(101) Así lo entiende GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 155.

(102) *Ibidem.*, pág. 156.

(103) «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», cit., pág. 120.

(104) «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, n° 60, 1979, pág. 66. De acuerdo con ellos están también

postura del Tribunal Constitucional, como hemos visto en la STC 27/1981, FJ 4º y STC 221/1992, FJ 4º.

En contra se expresa ÁLVAREZ CORBACHO, que afirma que el principio de capacidad económica es el único que puede verdaderamente fundamentar los distintos sistemas fiscales de nuestro país, desde el punto de vista de la equidad (105). De igual forma se expresa otros autores, colocando dicho principio como presupuesto para la aplicación de los principios de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, o bien de algunos de ellos es motor y otros son efecto de él (106). Por último, MARTÍN QUERALT y CORS MEYA consideran que sin capacidad económica no hay tributo (107).

Puedo aceptar que el principio de capacidad económica va acompañado de los otros cuatro, pero no cabe la menor duda de que este principio tiene primacía sobre los otros porque a quien no tiene la capacidad económica, o no la tiene en la suficiente medida, no se le puede exigir cumplir con la obligación tributaria que le corresponda (108), por mucho que el tributo en cuestión cumpla los otros principios.

CASADO OLLERO en «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982, págs. 186 y ss. (este autor en CASADO OLLERO en «Sistema financiero local y justicia fiscal», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 765, afirma que el principio de igualdad es el centro del sistema, y el de capacidad económica un criterio para alcanzar la igualdad); ESCRIBANO LÓPEZ en *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 243; y LOZANO SERRANO en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 25.

(105) «Límites y deficiencias en la reforma de la hacienda municipal», *Revista de Hacienda Local*, nº 26, 1979, pág. 259; y también DE JUAN ASENJO en *Constitución Económica Española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, pág. 231.

(106) GONZÁLEZ GARCÍA en «Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad», cit., pág. 1390; FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 96; ROVIRA MOLA en «El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 8, 1975, pág. 727; ARSUAGA NAVASQUÉS en *La Ley General Tributaria en la Constitución*, cit., pág. 337; GARCÍA MARTÍN en *La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos*, cit., pág. 395; MUÑOZ DEL CASTILLO y VEGA HERRERO en *Tributos y obligaciones tributarias*, cit., pág. 89; PONT MESTRES en *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, cit., pág. 169; IBÁÑEZ GARCÍA en «Una aproximación a los principales principios que deben informar un sistema tributario», *Carta Tributaria*, nº 104, 1989, págs. 4 y 5; y PÉREZ DE AYALA en *Las cargas públicas: principios para su distribución*, cit., págs. 88 y 90: «[...] no se considera que en sí mismo el principio de tributación por la capacidad económica sea un principio de justicia fiscal autónomo, sino la base común o el presupuesto necesario sobre el que se han de apoyar todos los principios de justicia fiscal [...]». También en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 77, pero en la pág. 81 defiende que un tributo debe respetar todos los principios comentados.

(107) MARTÍN QUERALT en «Sobre la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau 14 - Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 4, 1988, pág. 4; y CORS MEYA en «Delimitación entre tasas y precios públicos», *Revista de Hacienda Local*, nº 57, 1989, pág. 339.

(108) Ver por ejemplo, ROVIRA MOLA en *Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales (I)*, cit., pág. 128; CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, 1981, pág. 573, y «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982, pág. 192. De la misma opinión son ALBINANA en «Comentario al art. 31», cit., pág. 313; LASARTE ÁLVAREZ en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 90; AGULLÓ AGÜERO en «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982, págs. 556 y 557; HERRERA MOLINA en *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid,

Por otra parte, el principio de generalidad está estrechamente relacionado con el de capacidad económica porque, como acabamos de decir, la titularidad de los deberes tributarios se extiende a todos aquellos que disfruten de una determinada capacidad económica; y también con el de igualdad, puesto que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta imprescindible que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica (109) y el de igualdad debe relacionarse con el de capacidad económica para que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera (110), y viceversa.

De igual forma, una ausencia de progresividad puede suponer una infracción del principio de igualdad o un gravamen de una capacidad económica insuficiente puede producir el mismo efecto.

Otra posibilidad es que un tributo pueda respetar la capacidad económica por sí solo, pero ser confiscatorio para un sujeto pasivo cuando es añadido al elenco de figuras existentes en un sistema tributario concreto y que afectan a dicho sujeto. O dicho de otro modo, un tributo es confiscatorio cuando no respeta la capacidad económica del sujeto pasivo porque la grava en exceso.

Partiendo de estas ideas, y según lo expuesto anteriormente, considero que el principio de capacidad económica es la base del sistema tributario, que inspira los principios de generalidad e igualdad, debe estar complementado por el principio de progresividad, y ambos se encuentran limitados por el principio de no confiscatoriedad (111).

Es más, MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA defienden que el principio de capacidad económica no tiene primacía, pero luego dicen que «la capacidad económica es el presupuesto-base de la imposición, el criterio que permite hacer operativos los restantes principios informadores del tributo [...]. Si un determinado supuesto de hecho no es revelador de capacidad económica, no ha de ser gravado [...]. En cambio, todo aquello que revele capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, podrá someterse a gravamen de conformidad [...] con los demás principios [...]» (112). ¿No es esto lo mismo que decir que el principio de capacidad económica tiene primacía?. Yo creo que sí.

Vemos claramente que los principios constitucionales están muy relacionados entre sí, pero considero que es indefendible que para considerar un tributo inconstitucional deban vulnerarse todos a la vez. La infracción de cualquiera de ellos puede suponer o no

1998, pág. 132; GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 114; y FERREIRO LAPATZA en «Derecho Financiero», *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, cit., pág. 59.

(109) En este sentido, ver CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO en *Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria*, cit., pág. 183.

(110) CALVO ORTEGA en *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, cit., pág. 51; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO en *Derecho Tributario*, cit., pág. 59; y MENÉNDEZ MORENO en *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 85.

(111) En este sentido se pronuncian HINOJOSA TORRALVO en «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas», *Impuestos*, 1989-II, pág. 136; ESCRIBANO LÓPEZ en *La configuración jurídica del deber de contribuir*, cit., pág. 251; ALONSO GONZÁLEZ en *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 40; RUIZ-HUERTA CARBONELL en *op. cit.*, pág. 115; GARCÍA AÑOVEROS en *op. cit.*, pág. 53; CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO en «Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria», cit., pág. 195; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en *op. cit.*, págs. 66 y 68; y ALARCÓN GARCÍA en «Comentario del art. 3», *Ley General Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2006, pág. 52.

(112) *Op. cit.*, pág. 74.

la infracción de los demás pero, a mi juicio, basta la infracción de uno para considerar que un tributo no está cumpliendo el art. 31.1 de la Constitución Española.

Respecto al tema que nos ocupa, considero que, de acuerdo con los principios constitucionales, no será admisible la concurrencia cuando como consecuencia de la misma se agote la capacidad económica por uno de los impuestos, por lo que los siguientes ya no pueden gravar nada; o bien porque la suma de las dos o más imposiciones sea confiscatoria.

MARTÍN DELGADO es, de nuevo, muy lúcido a este respecto: «Apuntamos como cuestión intuitiva la de la doble imposición interna que se produce cuando una misma capacidad económica es gravada por dos tributos distintos. Y cuando hablamos de una misma capacidad económica queremos decir exactamente eso: que una misma manifestación de «capacidad económica» es gravada por dos tributos, siendo así que uno de ellos había agotado la capacidad contributiva que se había manifestado. No se trata de que no puedan coexistir dos o más tributos sobre una misma manifestación de capacidad económica; esto podrá ser así siempre que ninguno de ellos agote la «susceptibilidad de imposición» que el tributo manifiesta» (113).

Una vez que aceptamos que todos los principios deben ser tenidos en cuenta, queda por concretar algo que ha ido apareciendo a lo largo de la exposición de ambos principios. Hay autores que consideran que sólo deben aplicarse al sistema tributario en su conjunto (114) y no a cada tributo particular. Esto se ha afirmado tanto del principio de capacidad económica (115) como del de no confiscatoriedad (116). Pues bien, considero

(113) *El control constitucional del principio de capacidad económica*, cit., págs. 1615 y 1616.

(114) DE JUAN ASENJO considera que todos los principios del art. 31.1 se refieren al sistema en su conjunto y no a cada tributo en particular, en *Constitución Económica Española*, cit., pág. 234; así como RUBIO DE URQUÍA, CORDERO LÓPEZ y VALERO RODRÍGUEZ en «Normas Generales», *El sistema tributario local*, Vol. I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1989, pág. 18; ALONSO GONZÁLEZ en «La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 202, 2000, pág. 8, ya que los dos supuestos que analiza no son el mejor ejemplo de respeto de dicho principio.

(115) PALAO TABOADA en «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», cit., pág. 420; ESCRIBANO LÓPEZ en «La Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad», *Palau 14 – Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 15, 1991, pág. 236; FERNÁNDEZ ORTE en *La Tributación Medioambiental*, cit., pág. 61; FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., págs. 95 y 96; AGUALLO AVILÉS en *Tasas y precios públicos*, cit., págs. 364 y 365; CAZORLA PRIETO en *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 115; y MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO en *Derecho Tributario*, cit., pág. 62, pero en estas tres últimas obras se defiende que también debe estar presente este principio en cada una de las figuras tributarias individuales.

(116) NEUMARK en *Principios de la imposición*, cit., págs. 168 y 170, donde defiende la aplicación a cada tributo y al sistema en su conjunto. En España, PALAO TABOADA en «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 319; AGULLÓ AGÜERO en *op. cit.*, pág. 560; AIZAGA en «La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal», cit., pág. 331; GONZÁLEZ SÁNCHEZ en «El principio de no confiscación y las haciendas locales», *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. 2, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1538; JIMÉNEZ AMBEL, *op. cit.*, pág. 210; NÚÑEZ PÉREZ en «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, nº 22, 1991, pág. 240; CASADO OLLERO en *op. cit.* (I), pág. 543; RUIZ-HUERTA CARBONELL en *op. cit.*, pág. 114; NAVEIRA DE CASANOVA en *op. cit.*, pág. 22 y en *El principio de no confiscatoriedad*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 389 y 390; CALVO ORTEGA en *Curso de Derecho Financiero*, cit., pág. 61; FERNÁNDEZ SEGADO en *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, cit., pág. 109; y MENÉNDEZ MORENO en *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 89. Estos dos últimos autores consideran que también es aplicable a cada figura tributaria individual.

que esta afirmación es demasiado estricta y restrictiva, y considero más ajustado a nuestra Constitución que todos los principios deben aplicarse, además, a cada tributo individualmente considerado (117). Difícilmente podrá hablarse de un sistema tributario justo, según la dicción del art. 31.1, si no lo son todos y cada uno de los tributos que lo forman. Así, entiendo que aceptar sólo la aplicación de los principios al sistema en su conjunto llevaría a admitir como no inconstitucionales cualesquiera tributos injustos aisladamente considerados, en tanto que su injusticia no causase la injusticia de todo el sistema tributario, con lo que dichos principios carecerían de eficacia alguna (118). JIMÉNEZ AMBEL apunta, con acierto, que «lo que se predica de un sistema se predica de su globalidad y de todas y cada unas de sus partes» (119).

Por último, hemos dicho que los tributos deben respetar todos los principios pero particularmente es el objeto del tributo el que debe reflejar la capacidad económica, por lo que «[...] la justicia tributaria, en sus manifestaciones de generalidad, igualdad, y progresividad, queda vinculada y asida, en su consecución material, a la capacidad económica [...]» (120).

Por sintetizar todo lo dicho, hago más las siguientes palabras de Albiñana, que parten de que el derecho tributario es como una pirámide escalonada, idea tomada de KELSEN: «En el vértice de tal pirámide hay que situar el principio de capacidad económica [y los demás principios constitucionales]; en el primer escalón se halla el objeto o materia imponible que define o describe la capacidad económica elegida por el legislador como fundamento o causa del impuesto; el siguiente escalón quedará constituido con los «hechos imponibles» en que se diversifique o desgrane cada objeto imponible [...]; y en la base de tal pirámide se encontrarán los actos de gestión por los que se determinen o estimen las correspondientes bases imponibles [...]» (121).

(117) En este sentido se pronuncian BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH en *Materiales de Derecho Financiero*, cit., pág. 200; CABALLERO SÁNCHEZ y GARCÍA DE CASTRO en «La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas», cit., págs. 1107 y 1108, considerando que la inconstitucionalidad la puede causar un tributo (incluso el impuesto no fiscal), varios tributos o el sistema tributario en su conjunto; SÁNCHEZ GRAELLS en *La constitucionalidad o inconstitucionalidad del IGENC*, cit., pág. 37; y FERNÁNDEZ ORTE en *La Tributación Medioambiental*, cit., págs. 61, 70 y 80.

(118) Esta es la opinión de SÁNCHEZ SERRANO en «Principios y fuentes de financiación de los Entes Locales», *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo II, Derecho Financiero. Parte general, Comares, Granada, 1998, pág. 79; y CARRERA RAYA en *Manual de Derecho Financiero*, I, cit., pág. 97.

(119) *Ult. op. cit.*, pág. 210.

(120) PONT MESTRES en *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, cit., pag. 172.

(121) «Comentario al art. 31», cit., pág. 316.