



## La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional

**Diego Marín-Barnuevo Fabo** [diego.marinbarnuevo@uam.es](mailto:diego.marinbarnuevo@uam.es)  
 Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. *Of Counsel* en Pérez-Llorca.  
 Miembro de la AEDAF

El Notario del Siglo XXI N°82

El artículo 31 de la Constitución Española recoge los principios de justicia tributaria y 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 alcance confiscatorio”. Vemos pues que el principio de capacidad económica, junto al de generalidad e igualdad, tiene reconocida una función esencial en la configuración de un sistema tributario justo. En todo caso, la identificación del significado y alcance de dicho principio exige conocer y analizar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria.

### El significado del principio de capacidad económica

Las primeras sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria fueron especialmente valiosas en la determinación del significado del principio de capacidad económica. En ellas se reconoció que “a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y además lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia tributaria” (STC 27/1981, FJ 4º), y se afirmó que dicho principio contiene la exigencia lógica de “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, FJ 4º).

También tuvo especial relevancia la concreción de que es constitucionalmente admisible el establecimiento de “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. Basta que dicha capacidad exista, como riqueza 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” (STC 37/1987, FJ 13º). Con esta afirmación se reconocía la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales y, también, la de gravar situaciones en las que el contribuyente no había obtenido renta pese a tener la posibilidad de hacerlo.

La consecuencia lógica de la anterior afirmación es que el principio estudiado “quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, FJ 4º). Y ello determinó, por ejemplo, la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, porque “fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la disposición adicional cuarta LTPP

está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido” (STC 194/2000, FJ 8º).

Está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido” (STC 194/2000, FJ 8º).

Ese mismo argumento constituyó el fundamento jurídico principal de la reciente declaración de inconstitucio-

### Las primeras sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria fueron especialmente valiosas en la determinación del significado del principio de capacidad económica



nalidad del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (SSTC 26/2017, 39/2017 y 59/2017).

### La doble vertiente del principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica tiene una doble vertiente que determina, a su vez, un doble criterio de control constitucional. Por un lado, constituye el *fundamento* de la imposición, de tal modo que solo pueden establecerse tributos cuyo hecho imponible sea revelador de capacidad económica. Esta exigencia determinó, por ejemplo, la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas que no preveía la minoración de cuotas en caso de cese de actividad, porque gravaba “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, [por lo que] contradice frontalmente el principio de capacidad económica” (STC 193/2004, FJ 7).

Pero además de esa vertiente, el principio de capacidad económica debe manifestarse y respetarse en los elementos de cuantificación del tributo, de tal modo que la tributación efectiva soportada por cada contribuyente se corresponda realmente con su capacidad económica. Solo si la base imponible y los demás elementos de cuantificación del tributo respetan este principio se puede conseguir que todos contribuyan “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31 CE). Se trata, pues, del respeto al principio de capacidad económica como *medida* de la imposición.

Desde esta segunda perspectiva se declaró la inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991 (en la que el valor del inmueble se podía determinar en función de tres criterios distintos) pues si bien “la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta

potencial, lo que permite someterla a imposición en el IRPF, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos, careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica” (STC 295/2006, FJ 8°).

Y también desde esta perspectiva se consideró inconstitucional la norma de la Ley 40/1998 que, en el IRPF, atribuía “el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los

descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven”, asumiendo el criterio de la “convivencia” como factor diferencial en lugar del de la “dependencia económica”, lo que resultaba contrario al principio de igualdad y al de capacidad económica, “en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos” (STC 19/2012, FJ 5°).

### Ámbito de aplicación del principio de capacidad económica

Pero, en nuestra opinión, la cuestión más relevante de todas consiste en determinar si cada tributo debe cumplir las exigencias derivadas del principio de capacidad económica o si, por el contrario, esa exigencia debe entenderse referida al sistema tributario en su conjunto.

Ello porque el Tribunal Constitucional ha vuelto a diferenciar el ámbito de exigibilidad del principio de capacidad económica, afirmando que el enjuiciamiento debe ser distinto cuando actúa *como fundamento del tributo* o como medida del mismo. Así, ha señalado que dicho principio “impide, ‘en todo caso’, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial” (STC 26/2017, FJ 2°).

Pero seguidamente ha añadido que “aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta pre-

**El principio de capacidad económica tiene una doble vertiente que determina, a su vez, un doble criterio de control constitucional**

dicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE" (STC 26/2017, FJ 2º).

De este modo, ha recuperado la interpretación del principio de capacidad económica contenida en el Auto 71/2008, de 26 de febrero, para destacar que el principio de capacidad económica, como fundamento del tributo, es exigible en cada uno de los tributos que integra nuestro sistema tributario; mientras que el principio de capacidad económica como medida de la imposición es exigible para el conjunto del sistema tributario.

Se trata, en nuestra opinión, de una interpretación desafortunada y preocupante. Decimos que es desafortunada porque el artículo 31 CE no permite deducir, como se pretende, la existencia de una diferente exigibilidad para el cumplimiento del principio de capacidad económica como *fundamento* y como *medida* de la imposición. Tampoco tiene una clara fundamentación jurídica la pretensión de limitar esa exigencia a los tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, porque supondría aplicar en este ámbito la misma solución arti-



### El Tribunal Constitucional ha vuelto a diferenciar el ámbito de exigibilidad del principio de capacidad económica

culada para identificar el ámbito de aplicación del Decreto-Ley en materia tributaria, que tiene un fundamento específico en el artículo 86 CE.

Y decimos que nos parece preocupante porque esa interpretación implicaría una renuncia al control constitucional de los tributos que, por su naturaleza, deberían respetar el principio de capacidad económica como *fundamento* y también como *medida* de la imposición. Por ello, en caso de consolidarse esa interpretación, se debilitaría aún más la posición jurídica de los contribuyentes, que podrían quedar obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante impuestos que no midieran correctamente su capacidad económica, esto es, de forma distinta a lo establecido en el artículo 31 CE. ●

**Palabras clave:** Capacidad económica, Justicia tributaria, Principios constitucionales.

**Keywords:** Economic capacity, Fiscal justice, Constitutional principles.

## RESUMEN

El respeto al principio de capacidad económica es crucial para la existencia de un sistema tributario justo. El significado y alcance de dicho principio ha sido determinado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, entre otras características, ha diferenciado una doble vertiente de dicho principio: como *fundamento* del tributo y como *medida* de la imposición. Aunque esa consideración dual pueda ser útil a efectos didácticos, resulta muy difícil encontrar el fundamento jurídico de esa diferenciación y, sobre todo, resulta muy criticable la interpretación según la cual el principio de capacidad económica como medida del tributo sólo resulta predicable del "sistema tributario" en su conjunto, porque supone una injustificada limitación de las garantías del contribuyente.

## ABSTRACT

Respect for the principle of economic capacity is crucial to the existence of a fair tax system. The meaning and scope of this principle has been determined by the jurisprudence of the Constitutional Court, which among other characteristics, makes a distinction between two aspects of this principle: as the basis of taxation and as a *measure* of taxation. Although this twofold consideration may be useful for didactic purposes, it is very difficult to find the legal basis for this distinction and above all, the interpretation according to which the principle of economic capacity as a measure of taxation can only be predicated on the "tax system" as a whole is open to a great deal of criticism, because it implies an unjustified limitation of the taxpayer's guarantees.