



**COMILLAS**

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD  
EN LA REGULACIÓN ESPAÑOLA:  
PERSPECTIVA GLOBAL Y  
COMPARATIVA**

Autor: Manuel Vigário Azagra

5º E-3 C

Área de Derecho Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril de 2021



# ÍNDICE

RESUMEN.....	5
PALABRAS CLAVE .....	5
ABSTRACT .....	6
KEY WORDS .....	6
ABREVIATURAS .....	7
<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>8</b>
1. PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA ELEGIDO .....	8
2. OBJETIVOS .....	8
3. METODOLOGÍA .....	9
4. ESTRUCTURA.....	10
<b>II. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....</b>	<b>11</b>
1. DEFINICIÓN Y MARCO REGULADOR.....	11
2. CARACTERÍSTICAS.....	13
3. BREVE ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS REGULADOS EN LOS ART. 14 Y 31 CE Y SU APLICACIÓN INMEDIATA ESTABLECIDA EN EL ART. 53.1 CE .....	14
4. ÁMBITO DE APLICACIÓN .....	16
<b>4.1. Ámbitos de no aplicación y su prohibición con respecto del Derecho a la propiedad privada .....</b>	<b>18</b>
<b>III. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO EN EL IRPF.....</b>	<b>25</b>
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).....	25
<b>1.1. Concepto .....</b>	<b>25</b>
<b>1.2. Marco regulador .....</b>	<b>26</b>
<b>1.3. Características .....</b>	<b>26</b>
<b>1.4. Objeto y ámbito de aplicación .....</b>	<b>29</b>
<b>1.5. Procedimiento de control.....</b>	<b>30</b>
<b>1.6. Principio de no confiscatoriedad en el IRPF.....</b>	<b>30</b>
<b>IV. PROHIBICIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR. DIFICULTAD PARA DETERMINAR LOS LÍMITES DE LA CONFISCATORIEDAD.....</b>	<b>33</b>
<b>V. EJEMPLO DETALLADO PARA ENTENDER MEJOR LO EXPUESTO ANTERIORMENTE .....</b>	<b>38</b>
<b>VI. PERSPECTIVA GLOBAL .....</b>	<b>40</b>
1. CABIDA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.....	40

2.	HIPÓTESIS RELACIONADA CON LA IMPLEMENTACIÓN DE LA MOCHILA AUSTRIACA Y EL MODELO SUECO DE PENSIONES EN ESPAÑA.....	42
3.	PRESIÓN FISCAL.....	44
<b>VII.</b>	<b>COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES.....</b>	<b>48</b>
<b>VIII.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>50</b>
<b>IX.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>53</b>
1.	LEGISLACIÓN.....	53
2.	JURISPRUDENCIA.....	53
3.	OBRAS DOCTRINALES.....	53
4.	RECURSOS DE INTERNET.....	55

## **RESUMEN**

El principio de no confiscatoriedad siempre ha sido objeto de debate debido a su escasa regulación. En el presente trabajo, se pretende ahondar en este principio no solo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, sino además desde una perspectiva más global.

Este trabajo pretende plantear posibles respuestas a algunas cuestiones controvertidas en las que el Tribunal no se ha llegado a pronunciar al respecto, principalmente en lo que se refiere a la determinación del límite de la confiscatoriedad. Además, se solicita, en algunos puntos, una mayor intervención por parte del legislador, para así poder evitar interpretaciones erróneas.

Finalmente, se realiza una comparativa del esfuerzo fiscal en España en relación a otros países. Todo ello con el fin de observar la realidad que se vive actualmente en España.

## **PALABRAS CLAVE**

Confiscatoriedad, presión fiscal, deber de contribuir, esfuerzo fiscal

## **ABSTRACT**

The principle of non-confiscation has always been the subject of debate due to its scarce regulation. In this paper, we intend to delve into this principle not only in relation to Personal Income Tax and Wealth Tax, but also from a more global perspective.

This paper aims to raise possible answers to some controversial issues on which the Court has not yet reached a decision, mainly in relation to the determination of the limit of confiscation. In addition, on some points, a greater intervention on the part of the legislator is requested, to avoid erroneous interpretations.

Finally, a comparison is made of the tax effort in Spain in relation to other countries. All this in order to observe the reality currently experienced in Spain.

## **KEY WORDS**

Confiscation, tax burden, duty to contribute, tax effort

## **ABREVIATURAS**

AGE	Administración General del Estado
ART	Artículo
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
EPL	Employment Protection Legislation
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IIVTNU	Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LEF	Ley de Expropiación Forzosa
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
P.	Página
PIB	Producto Interior Bruto
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
SS.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

# **I. INTRODUCCIÓN**

## **1. PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA ELEGIDO**

Estudiar Derecho y Administración y Dirección de Empresas en ICADE ha sido una decisión que estoy seguro va a marcar mi futuro. En consonancia con ello, quiero que el fin de mis estudios quede reflejado en un trabajo de fin de grado que también marque la diferencia. La razón por la que elijo investigar el tema de la no confiscatoriedad es porque, a raíz de cursar la asignatura de Derecho Tributario, me surgieron múltiples dudas acerca de dicho principio. En este trabajo pretendo dar respuesta a todas las preguntas que me planteé entonces, y espero compartan otras personas para poder responder a aquellos alumnos y personas interesadas en el tema que no hayan podido encontrar dichas respuestas.

Se trata de un tema que cada vez tiene más peso en la sociedad. Un buen ejemplo de ello es que, tras la llegada al poder del actual gobierno de coalición, el primero en la historia democrática en España, formado por el Partido Socialista y Unidas Podemos, una de las primeras reformas fiscales que implementaron fue el incremento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas más altas. La intención de los mencionados partidos políticos es seguir incrementando dichos impuestos, en su tramo estatal, por lo que surge la duda de cuál será el límite y a partir de qué momento tendrá carácter confiscatorio.

Hasta hoy, son pocas las sentencias que entran a valorar con profundidad dicho principio, ya que simplemente se limitan a decir que hay confiscatoriedad cuando hablamos de la tributación del cien por cien de la renta. Por ello, uno de mis principales propósitos es adentrarme en profundidad en el tema para poder valorar, desde un punto de vista jurídico, en qué casos considero la existencia de confiscatoriedad (más allá de los establecidos por las sentencias).

## **2. OBJETIVOS**

Los principales objetivos del presente Trabajo de Fin de Grado se centran en los siguientes propósitos:

- Procurar determinar y analizar los límites de la confiscatoriedad



- Profundizar en la redacción del art. 31.1 de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y su no inclusión en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Realizar un análisis de dicho principio desde una perspectiva global
- Comparar la aplicación del principio de no confiscatoriedad en España con otros países de la Unión Europea y del mundo

Estado de la cuestión: se pretende examinar toda la jurisprudencia relacionada con el principio de no confiscatoriedad, con el fin de observar si es una materia que actualmente se encuentra regulada en profundidad o si, en cambio, requiere de una mayor indagación y análisis por parte de los juristas. De este modo, se estudiarán los supuestos actuales en los que sí que se aplica el límite de la no confiscatoriedad, el alcance del mismo, y se comentarán algunas posibles soluciones con la finalidad de llenar algunas lagunas existentes en dicha materia.

### 3. METODOLOGÍA

El método que se implementará en la realización del presente trabajo será deductivo, pues se intentarán deducir conclusiones basadas en una serie de premisas previamente establecidas. Cuando se habla del método deductivo se hace referencia a un proceso de pensamiento que va desde lo general (las leyes) a lo particular (hechos concretos).

Como se puede apreciar, la propia conclusión se encontrará dentro de las premisas que se hubieran establecido previamente.

La técnica aplicada para el desarrollo del trabajo y la obtención de datos será cualitativa y se llevará a cabo una revisión bibliográfica y un análisis exhaustivo de su contenido de forma descriptiva, de modo que se empleará en el presente trabajo aquella información más relevante y que resulte de mayor interés.

Como recursos principales para la elaboración del Trabajo de Fin de Grado se emplearon los manuales “Memento procedimientos tributarios” de Francis Lefebvre y “El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina” cuyo principal autor es Gustavo J. Naveira de Casanova.

El método empleado para la identificación de diferentes trabajos utilizados en el desarrollo del Trabajo de Fin de Grado fue seleccionarlos por medio de bases de

producción científica tales como *Google Scholar* y *Dialnet*. Además, para la selección de jurisprudencia y doctrina, se empleó *Aranzadi Instituciones*.

#### 4. ESTRUCTURA

A fin de abordar este tema de la mejor manera posible, se decidió estructurarlo de la siguiente forma: se comienza con una introducción que define el principio de no confiscatoriedad con sus respectivas características y ámbito de aplicación (y no aplicación). Además, se realiza un breve estudio de los principios recogidos en los artículos 14 y 31 de la Constitución Española y su respectiva aplicación en el artículo 53 de la misma. A continuación, se aborda en profundidad este principio, y las cuestiones que más dudas me suscitaban en mi estudio de la asignatura de Derecho Tributario. Esta investigación se enfoca, principalmente, desde la aplicación del principio de no confiscatoriedad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), donde se encuentra su aplicación más controvertida.

Además, se indaga en los límites del principio de no confiscatoriedad y en la dificultad para determinarlos. Para ello, se crea un ejemplo detallado en el que se pretende ilustrar todo lo expuesto previamente. Para dotar al trabajo de una perspectiva más global, se comenta la viabilidad de la aplicación de dicho principio en los impuestos indirectos; para más adelante, se plantea una hipótesis consistente en implementar la mochila austriaca o el modelo sueco de pensiones, con la finalidad de evaluar el impacto que puede llegar a tener en el principio de no confiscatoriedad el hecho de que los rendimientos que un trabajador hubiera obtenido en el ejercicio de sus funciones, fuesen directamente a un plan de pensiones o a la correspondiente indemnización en caso de despido, ya que supondrían un alivio en lo que a la presión fiscal se refiere.

Finalmente, se define el concepto de presión fiscal y se ponen algunos ejemplos relacionados con dicho concepto en diversos países. Después, se detalla el concepto de esfuerzo fiscal por medio de los índices de Frank y Bird, para llevar a cabo una comparativa más precisa y realista entre España y países como Italia, Suecia, Suiza o Argentina.

Tras el desarrollo jurisprudencial y conceptual de todo lo expuesto anteriormente, se sacarán las conclusiones más importantes a las que pretende dar respuesta este trabajo.

## II. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

### 1. DEFINICIÓN Y MARCO REGULADOR

Para entender mejor este principio es necesario aclarar previamente el concepto de Derecho Constitucional Tributario. Este se puede definir como el conjunto de normas que se encuentran recogidas en la Constitución Española, que reúnen los principios y normas encargados de regular todo lo relativo al Derecho Tributario.

Dichos principios están recogidos en los artículos 14 a 31 de la Constitución Española de 1978 (CE) y, como establece el artículo 53.1 CE, se han de aplicar de forma inmediata. Al estar integrados en la Constitución Española, gozan de especial protección, y prevalecen sobre otros principios no regulados por la propia Constitución.

Es al Tribunal Constitucional a quien le corresponde llevar a cabo una tarea unificadora. El problema es que dicho Tribunal, en la materia que nos ocupa (no confiscatoriedad), se ha pronunciado de forma escasa tanto cuantitativa como cualitativamente. El propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 150/1990, lleva a cabo una interpretación del principio de no confiscatoriedad y establece que nos encontramos ante una *“cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu<sup>1</sup>”*.

La Constitución Española, en su art. 31.1 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<sup>2</sup>”*.

De dicho precepto podemos deducir dos principios esenciales, cuya finalidad es la de establecer un sistema tributario justo, y son: el principio de no confiscatoriedad y el deber de contribuir. Ambos principios han de ser interpretados en su conjunto y no de forma separada.

A pesar de la literalidad de dicho precepto, otros autores excluyen la posibilidad de aplicar todos los principios constitucionales mencionados (deber de contribuir, progresividad,

---

<sup>1</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre, FJ Noveno.

<sup>2</sup> Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978.

igualdad, no confiscatoriedad...) de forma conjunta. Un ejemplo de ello es Manuel González Sánchez, que en *“El sistema económico en la Constitución Española”*, dentro del apartado relativo al principio de no confiscación y las haciendas locales, excluye dicha posibilidad alegando que, si se da el principio de no confiscatoriedad, no nos encontraremos en el ámbito de los restantes principios (y viceversa)<sup>3</sup>.

El principio de no confiscatoriedad se encuentra también recogido en el art. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. En su apartado primero, establece que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*<sup>4</sup>.

Este artículo incluye al principio de no confiscatoriedad entre los que se encargan de la ordenación del sistema tributario. Esto ha suscitado cierto debate doctrinal<sup>5</sup>, pues parte de dicho sector entiende que, desde el punto de vista tributario, la prohibición del alcance confiscatorio no tiene la consideración de principio constitucional. Ello se debe a que carece de valor fundante y axiológico, funciones que normalmente se atribuyen a los principios de la Constitución Española.

Finalmente, el principio de no confiscatoriedad valora en qué medida es legítimo el impacto que realiza el sistema tributario sobre los bienes del ciudadano. En otras palabras, establece el límite de desnaturalización de dicho tributo. Se considera a los tributos como un gravamen que, en el presente trabajo, tendrán la consideración de confiscatorios, pero en ningún caso se utiliza como medio sancionador; si bien es cierto que marcan un límite para la retribución del Estado. La prohibición de confiscatoriedad tiene como fin establecer la justicia tributaria, de la forma más idónea posible, para así enriquecer de significado el deber de tributación regulado en la Constitución Española. Dicho en otras palabras, *“el principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino*

---

<sup>3</sup> González Sánchez, M. (1994)., “El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas locales en el sistema económico de la Constitución”, *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid.

<sup>4</sup> Artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>5</sup> Ver, a modo de ejemplo: a) Calvo Ortega (2010), pág., 66; b) Cazorla Prieto, L. (2006). *Derecho financiero y tributario: parte general* (7 ed., pág. 123). Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio<sup>6</sup>”.

## 2. CARACTERÍSTICAS

Podemos afirmar que una medida tendrá efectos confiscatorios cuando, independientemente de la intención que persiga, provoque un perjuicio de tipo patrimonial.

En la Sentencia 150/1990, el Tribunal Constitucional establece que *“en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>7</sup>”*.

Pese a ello, ya que su función primordial es contribuir a la financiación del gasto público y motivar el cumplimiento de los principios económicos y sociales de nuestra Constitución Española, dicho tributo no tendrá la consideración de una mera confiscación sin compensación. Lo que busca evitar la Constitución es que la carga tributaria sobre un mismo sujeto produzca una disminución de cierta proporción de su patrimonio. Con todo ello, el legislador en materia tributaria deberá evitar aplicar tributos que provoquen situaciones arbitrarias e irracionales, tales como la anulación de la eventual intervención económica del sujeto tributario. La situación económica en la que se encuentra el obligado tributario no será, en ningún caso, menor a su contribución al sostenimiento de los gastos públicos<sup>8</sup>.

Cabe mencionar que la dificultad surge a la hora de determinar el límite inferior de la confiscación (dónde se comienzan a producir los efectos confiscatorios), pues no es complicado conocer su límite superior (todo el patrimonio o renta afectados)<sup>9</sup>. Nuestro Tribunal Constitucional siempre que ha tenido la posibilidad de aplicar la prohibición

---

<sup>6</sup> Agulló Agüero, A. (1982)., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, ISSN 0210-8453, N° 36, pág. 560.

<sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre, FJ Noveno.

<sup>8</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011)., *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*. Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, p. 15.

<sup>9</sup> Naveira de Casanova, G. J. (1997)., *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. McGraw-Hill, Madrid, p. 79.

constitucional de confiscatoriedad lo ha hecho de forma poco útil, poco precisa y muy poco clara.

De la STC 150/1990 se puede esgrimir que una tributación del cien por cien de la renta tendría claramente efectos confiscatorios, ya que se estaría privando al sujeto de todo estímulo económico, el Estado se estaría apropiando de todo el resultado de la actividad llevada a cabo por este y se le estaría privando de la totalidad de su renta y de su libertad. Si bien es cierto que este porcentaje del cien por cien sería aplicable tanto a cada impuesto considerado de forma aislada, como a las acumulaciones de los mismos sobre una misma renta.

Podemos concluir que para que un impuesto o una acumulación de estos sobre una misma manifestación de capacidad económica sea considerado constitucional, habrá un límite mínimo del cien por cien<sup>10</sup>. A la hora de determinar cuál debe ser el alcance confiscatorio que estaría considerado como prohibido, se debería tener en cuenta el carácter de la totalidad de los bienes y servicios que hubieran sido recibidos por el ciudadano a cambio de los correspondientes tributos.

### 3. BREVE ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS REGULADOS EN LOS ART. 14 Y 31 CE Y SU APLICACIÓN INMEDIATA ESTABLECIDA EN EL ART. 53.1 CE

Una vez analizadas las características del principio de no confiscatoriedad, llevaremos a cabo un análisis de los principios recogidos en los artículos 14 y 31 CE, examinaremos dichos preceptos y su posterior aplicación inmediata atendiendo al artículo 53.1 CE.

En primer lugar, el art. 14 que se encuentra dentro del Título Primero, relativo a los derechos y deberes fundamentales, en su Capítulo Segundo, que versa sobre los derechos y las libertades, establece que *“los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social<sup>11</sup>”*.

---

<sup>10</sup> López Espadafor, C.M. (2008)., *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, p. 33 y ss.

<sup>11</sup> Artículo 14 de la Constitución Española de 1978.

En segundo lugar, el artículo 31 consagrado dentro del Título Primero, versa sobre los derechos y deberes fundamentales, en su Capítulo Segundo, Sección Segunda, relativa a los derechos y deberes de los ciudadanos. En su apartado primero, como hemos citado anteriormente, menciona que el deber de contribuir se entiende como una obligación de todos frente al Estado, pero no podría contemplarse de forma correcta, sin tener en cuenta el párrafo segundo de esta misma ley, que nos dice que *“el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía<sup>12</sup>”*. Por ello, la obligación tributaria ha de estar conectada con la posibilidad de garantizar unos determinados bienes de naturaleza pública, por medio de los recursos correspondientes. Finalmente, el párrafo tercero dicta que *“sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley<sup>13</sup>”*.

Una vez analizados ambos artículos, habría que tener en cuenta el artículo 53 de la Constitución Española, que recoge en sus tres párrafos los diversos sistemas de protección que la propia Constitución prevé para los derechos comprendidos en el Título Primero de la misma. En cuanto al contenido se refiere, está recogido en el Capítulo Cuarto relativo a las Garantías de las Libertades y Derechos Fundamentales, del Título Primero de la CE, que trata sobre los Derechos y Deberes Fundamentales. Dicho artículo, como hemos mencionado, busca dotar de protección eficaz y respeto a los artículos anteriormente previstos y establece lo siguiente:

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

*2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.*

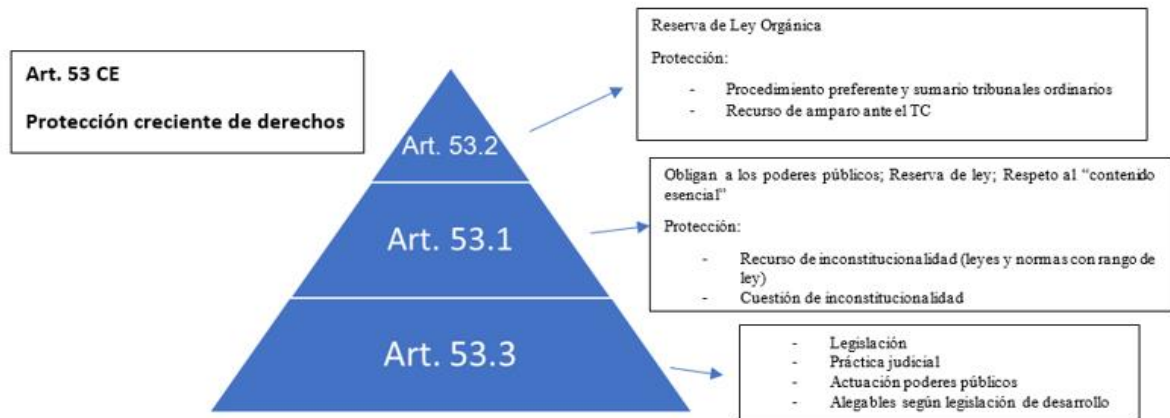
---

<sup>12</sup> Artículo 31.2 de la Constitución Española de 1978.

<sup>13</sup> Artículo 31.3 de la Constitución Española de 1978.

3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen<sup>14</sup>”.

Para poder comprender esta norma, deberíamos interpretarla en el siguiente orden lógico:



Fuente: elaboración propia (2021)

En este trabajo, me centraré en analizar el párrafo primero, pues es el que tiene relación con los artículos mencionados al inicio de este apartado (14 y 31 CE). El art. 53.1 establece que los derechos y libertades recogidos en el Capítulo Segundo del Título Primero de la CE vinculan a todos los poderes públicos. La regulación de estos se llevará a cabo por medio de leyes, que deberán respetar el contenido esencial de los derechos y deberes mencionados. En caso de incumplimiento de dicho artículo, se podrá presentar un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Finalmente, en el caso que nos ocupa, el artículo 31 CE estará regulado por medio de Ley Ordinaria, mientras que el art. 14 CE por medio de Ley Orgánica.

#### 4. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Una vez hemos analizado en profundidad los conceptos y características de los artículos 14, 31 y 53 de la Constitución Española, y la relación existente entre ellos, procederemos a desarrollar el ámbito de aplicación del principio de no confiscatoriedad.

<sup>14</sup> Artículo 53 de la Constitución Española de 1978.



Para poder explicar este punto, vamos a centrarnos tanto en el ámbito de aplicación subjetivo como en el objetivo.

En lo que al subjetivo respecta, el artículo 31.1 de la Constitución Española establece que “todos” han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta palabra ha de entenderse en sentido amplio pues, como establece la STC 96/2002, se incluye tanto a los españoles como a los extranjeros que residan en territorio español o que lleven a cabo actividades con o desde él (principio de territorialidad)<sup>15</sup>. Su amplitud es un fiel reflejo de que lo que se busca es defender los principios de igualdad y solidaridad establecidos en la propia Constitución.

“Todos” tienen el deber de contribuir, y de hacerlo por medio de un sistema tributario justo. Esto conlleva que todos los principios aplicables al derecho tributario, y, sobre todo, el principio de no confiscatoriedad, se aplicarán en beneficio de “todos”. Por ello, podríamos afirmar que dicho principio será aplicable al total de los contribuyentes, en función de su capacidad económica.

Es preciso mencionar que el deber de contribuir resulta de aplicación a aquellas personas que posean capacidad económica, cualquiera que sea su renta. Por tanto, la titularidad del deber de tributación corresponde “*a aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico les permite ser titulares de un conjunto de relaciones jurídicas de contenido económico que manifiestan una cierta capacidad económica*”<sup>16</sup>. Ello hace que CALVO ORTEGA establezca que la capacidad económica se encarga de definir el cómo se grava<sup>17</sup>.

En cuanto al ámbito objetivo, la Constitución Española hace referencia a un sistema tributario justo, por el que los ciudadanos han de cumplir con su deber de tributación y hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a su capacidad económica.

Fuera del papel, lo que sucede es que la riqueza económica de las personas se refleja de múltiples formas gracias a un sistema tributario que sirve como herramienta para cumplir el deber constitucional de tributación. Todos los ciudadanos están sometidos a este conjunto de tributos que se aplican a la totalidad de su capacidad económica hasta

---

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 96/2002, de 25 de abril, FJ Primero.

<sup>16</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011)., *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española, ob cit.*, p. 18.

<sup>17</sup> Calvo Ortega (2010), pág. 54.

acumularse en la llamada “carga individual tributaria global del sujeto pasivo<sup>18</sup>”; el conjunto de todos sus gravámenes tributarios, y al que se hace frente mediante los recursos propios.

Por ello, el sistema tributario en su conjunto ha de ser justo, como establece la propia Constitución. Cosa distinta será que el principio de no confiscatoriedad se aplique de forma diferente atendiendo a las distintas figuras tributarias.

Finalmente, cabe mencionar que el principio de no confiscatoriedad deberá aplicarse tanto al sistema tributario estatal, como a todos aquellos sistemas que recaigan sobre el sujeto pasivo bien sean autonómicos o locales, aunque esto será comentado y desarrollado más adelante.

#### **4.1. Ámbitos de no aplicación y su prohibición con respecto del Derecho a la propiedad privada**

Una vez comentados y desarrollados los ámbitos de aplicación del principio, haremos referencia en este punto a aquellos casos en los que no se aplica. Principalmente, en lo relativo al marco de las ejecuciones forzosas de deudas ciertas, en los supuestos en los que el contribuyente no hubiere pagado, siempre que la cuantía del tributo se hubiera fijado de forma válida y correcta. En estos supuestos no se podrá vulnerar la ejecución, basándonos en el principio de no confiscatoriedad<sup>19</sup>.

En este punto, cabe mencionar la diferencia entre los conceptos de deuda tributaria y sanción. Para ello, nos apoyaremos en el art. 58 de la Ley General Tributaria (LGT) que regula la deuda tributaria y establece que *“estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:*

- a) El interés de demora.*
- b) Los recargos por declaración extemporánea.*
- c) Los recargos del período ejecutivo.*

---

<sup>18</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011)., *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española, ob cit.*, p. 19.

<sup>19</sup> Naveira de Casanova, G. J. (1997)., *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina, ob cit.*, p. 405.

*d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

*Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley<sup>20</sup>”.*

Por tanto, tras analizar en profundidad dicho artículo, podemos apreciar que no resultará de aplicación el principio de no confiscatoriedad en lo que a las sanciones tributarias respecta ya que esta no forma parte de la deuda tributaria.

En cuanto a la prohibición aplicada al derecho de la propiedad: existe una especial protección a este derecho en el ámbito tributario, amparándose en el principio de no confiscatoriedad.

Basándonos en un sistema jurídico cuya base económica sea capitalista, existe una vinculación entre el derecho de propiedad individual que se les concede a todos los sujetos de derecho y el deber de contribución que tienen los individuos por medio del sistema tributario. Existe una dependencia mutua entre ambos conceptos, pues en caso de ausencia de reconocimiento del derecho a la propiedad privada, no podría existir la tributación.

Un artículo de la Constitución Española especialmente relevante en este aspecto es el 33, que establece lo siguiente en su sección relativa a los derechos y deberes de los ciudadanos:

- 1. “Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.*
- 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.*
- 3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes<sup>21</sup>”.*

---

<sup>20</sup> Artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>21</sup> Artículo 33 de la Constitución Española de 1978.

Dicho derecho constitucional carece de carácter absoluto y contiene una lista de límites, dentro de los que destacamos la no confiscatoriedad y la expropiación forzosa, regulada en la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 (LEF).

A la hora de referirnos al derecho de propiedad como una garantía que se encuentra regulada en la Constitución Española, hablamos de una garantía institucional que busca, desde un punto de vista objetivo, proteger la permanencia de la propia institución de la propiedad privada.

Si analizamos el artículo 33 CE mencionado anteriormente, podemos apreciar como en su párrafo primero se reconoce constitucionalmente la propiedad privada. Dicho párrafo asegura al individuo la protección y disfrute de todos aquellos bienes que sean suyos, y le dota de cierta libertad económica. En el apartado tercero de dicho artículo, se manifiesta la opción de privar al individuo de bienes y derechos por una serie de razones justificadas recogidas en la propia norma: la utilidad pública y el interés social. Todo ello, se tendrá que llevar a cabo con la correspondiente indemnización y por medio de un procedimiento regulado legalmente. Lo que se busca es plasmar las obligaciones de justicia social y solidaridad, con la finalidad de poder cumplir con el principio de igualdad recogido en la Constitución Española.

La obligación de tributar expresa la función social de la propiedad privada expuesta anteriormente. Esta tributación debe estar sujeta al principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) para respetar legalmente las bases del sistema económico en el que se encuentra.

Por ello, el derecho recogido en el art. 33 CE no impide que un sistema tributario justo se desarrolle, debido a que la mera redistribución de la riqueza no conlleva la eliminación de la misma. Si bien es cierto que da lugar a un reparto más equitativo de esta. En el caso de darse un conflicto entre estas dos instituciones (cuyo ámbito de aplicación es distinto), se aplicará la no confiscatoriedad como forma de garantizar el derecho a la propiedad.

Entonces, la forma en la que se redistribuya la renta carecerá de carácter absoluto. Si bien es cierto que se amparará en los principios recogidos en el art. 31 de la Constitución Española.

Cabe matizar que el derecho a la propiedad consagrado en la Constitución Española se ve reforzado por medio de la prohibición del alcance confiscatorio recogido en el art. 31.1

CE, con el fin de evitar todas aquellas interpretaciones que puedan llegar a ser contrarias o distintas al espíritu perseguido por la norma. La prohibición mencionada ha de estar referida a la propiedad como objeto del tributo, como aquella riqueza que los individuos poseen y que son una manifestación de la capacidad económica de los mismos, que es la base del sistema tributario. La propiedad ha de entenderse como una forma en la que se concreta el deber de tributar.

En consecuencia, la prohibición recogida en el art. 31.1 CE, que hace referencia a la no confiscatoriedad, puede considerarse como un refuerzo indirecto a los derechos regulados en el art. 33 CE, principalmente el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Esto se ve reflejado en que el sistema tributario no podrá afectar al derecho de propiedad privada haciendo que dicha propiedad se convierta en pública, esto es, dejándola vacía de contenido.

Para concluir este apartado, resulta especialmente relevante comentar lo expuesto en una sentencia del Tribunal Constitucional que analiza la conexión entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de propiedad privada. En la STC 26/2017, de 16 de febrero, se regula el impacto del Impuesto de Plusvalía. Los artículos que se examinan en la sentencia son el art. 31.1 CE, relativo al principio de capacidad económica, y el art. 3.1 CC, que establece que *“las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”*<sup>22</sup>.

En la presente sentencia se considera que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es contrario al principio anteriormente mencionado. La norma anulada por la sentencia establecía que el valor se tenía que calcular de forma objetiva, atendiendo al valor catastral y a un determinado periodo temporal, que iba desde 1 hasta 20 años, durante los cuales el propietario ha sido titular de dicho terreno de naturaleza urbana. Es la propia sentencia quien lo define como *“un cálculo ciego a la realidad del incremento de valor y, además, sin admitirse prueba en contrario y por eso expulsa los preceptos tributarios procediendo a declararlos*

---

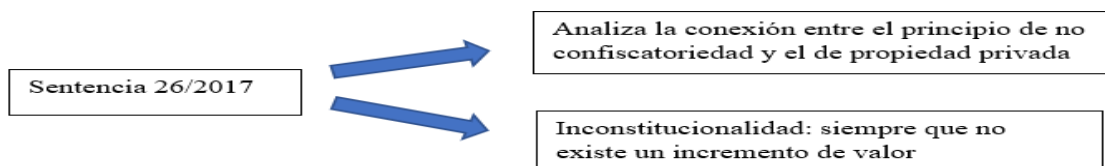
<sup>22</sup> Artículo 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

*inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor<sup>23</sup>".*

La sentencia argumenta que es el propio legislador quien establece “*la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE<sup>24</sup>”.*

Por todo ello, y a modo de resumen, el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de dichas normas, pero “*únicamente en la medida en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor<sup>25</sup>”.* Esto quiere decir que lo que se ha de gravar es el lucro, no el empobrecimiento: a dicho impuesto le corresponderá gravar de forma única el valor del incremento real de los terrenos de naturaleza urbana (quien se enriquece por la venta del mismo), y no el ficticio ni la mera transmisión de los mismos. Esto es, atendiendo al art. 3.1 CC, el Derecho ha de ser interpretado conforme a la realidad social en la que actualmente nos encontramos, y por ello se vulnerará el principio de no confiscatoriedad en los casos en los que exista un decrecimiento del valor del terreno, y ello conlleve un empobrecimiento tras la venta de este.

En resumen:



Fuente: elaboración propia (2021)

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrero, Fallo Segundo.

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrero, FJ Tercero.

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrero, FJ Tercero.

Otra sentencia que conecta el principio de no confiscatoriedad con el de capacidad económica es la STC 59/2017, de 11 de mayo. Dicha sentencia critica el método de cálculo de la Base Imponible de la Plusvalía Municipal, que está regulada en el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RD Lvo. 2/2004, de 5 de marzo).

La interpretación que realiza la Sala Tercera del Tribunal Supremo con respecto a dicha sentencia es la siguiente: considera que se podrá llevar a cabo la liquidación del IIVTNU en aquellos supuestos en los que exista una falta de acreditación, por parte el obligado a tributar, de la inexistencia del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

El Tribunal Constitucional, por su parte, declara parcialmente inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales alegando que *“en este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (...) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE<sup>26</sup>”*.

Si bien es cierto que el mencionado Tribunal declara al art. 110.4 TRLRHL, inconstitucional y nulo. Esto se debe a que *“impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica<sup>27</sup>”*.

Por todo ello, el Tribunal Constitucional proclama inconstitucionales a los preceptos mencionados *“en la medida en que no han previsto supuestos en los que pueda no existir capacidad económica susceptible de imposición, al no existir incremento de valor del terreno y, también, por impedir al sujeto pasivo aportar prueba en contrario, para poner de manifiesto esa inexistencia de incremento de valor<sup>28</sup>”*.

La carga de la prueba recaerá sobre el obligado tributario, quien estará encargado de probar la inexistencia del incremento de valor del terreno que hubiera sido transmitido de

---

<sup>26</sup> Comunicación Poder Judicial (2018)., *El Tribunal Supremo determina el alcance de la sentencia del Constitucional sobre la plusvalía*, en <https://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-determina-el-alcance-de-la-sentencia-del-Constitucional-sobre-la-plusvalia>

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, FJ Quinto.

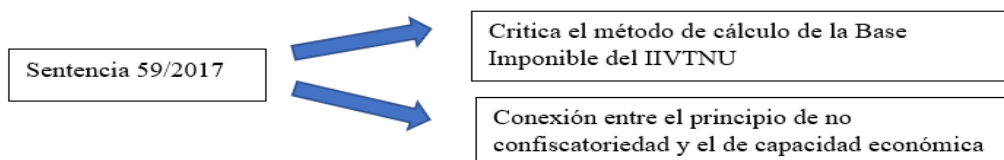
<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, FJ Tercero.

forma onerosa. Además, bastará con cualquier principio de prueba que faculte la apreciación del mismo. Un buen ejemplo sería la diferencia existente entre el valor de adquisición y el de transmisión, reflejado en las correspondientes escrituras públicas.

Finalmente, una vez se hayan aportado las pruebas pertinentes, corresponderá al legislador “*determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa*”<sup>29</sup>. Si bien es cierto que la sentencia posteriormente clarifica que lo que realmente le corresponde es “*arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*”<sup>30</sup>.

Para concluir, no existirá vulneración de los arts. 9.3 CE (relativo a la seguridad jurídica), 31.3 CE (reserva de ley tributaria) y 133.1 CE, en los casos en los que el tribunal considere que existe una plusvalía real y efectiva “*sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido*”<sup>31</sup>.

En resumen:



Fuente: elaboración propia (2021)

Una vez analizadas dichas sentencias procederemos a analizar la aplicación del principio de no confiscatoriedad en el IRPF.

<sup>29</sup> Montero Fernández, A. (2017-2018)., *El IIVTNU a la luz de los efectos de la STC 59/2017*. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, p. 20.

<sup>30</sup> Montero Fernández, A. (2017-2018)., *El IIVTNU a la luz de los efectos de la STC 59/2017, ob cit.*, p. 18.

<sup>31</sup> Comunicación Poder Judicial (2018)., *El Tribunal Supremo determina el alcance de la sentencia del Constitucional sobre la plusvalía*, en <https://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-determina-el-alcance-de-la-sentencia-del-Constitucional-sobre-la-plusvalia>



### III. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO EN EL IRPF

#### 1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

En el presente trabajo se analizará la aplicación del principio de no confiscatoriedad en el IRPF, puesto que es donde surgen grandes controversias. Estas serán comentadas y desarrolladas mediante una breve contextualización del concepto de IRPF, su definición, una concreción del marco legal que lo regula, sus características, su objeto y ámbito de aplicación y su procedimiento de control. Finalmente, se planteará un debate relacionado con la aplicación de dicho principio de no confiscatoriedad en el IRPF.

##### 1.1. Concepto

Cuando hablamos del IRPF hablamos de *“un impuesto de naturaleza personal y directa, que repercute sobre la renta de las personas físicas residentes en España, atendiendo a sus condiciones tanto particulares como familiares. Dicha imposición cumple con los principios de igualdad, generalidad y progresividad, regulados en el art. 31.1 CE. Además, grava la renta obtenida por el sujeto pasivo durante un año natural, por lo que coincide el año natural con el ejercicio fiscal<sup>32</sup>”*.

Tras la subida de impuestos incluida por el actual Gobierno en los Presupuestos Generales del Estado de 2021, los tramos de IRPF para el año 2021 serán los mismos que los que se hubieran incluido en 2020, salvo una modificación introducida a las rentas más altas, consistente en la creación de un nuevo tramo exclusivo para estas. Dicha reforma supone un aumento en dos puntos porcentuales en la presión fiscal, con respecto del máximo de 2020. Los tramos que nos encontraremos en el IRPF 2021 serán los siguientes:

---

<sup>32</sup> Pereira Almagro, S. (2018)., *IRPF: diferencias de tributación por CC.AA.* Universidad de Jaén, Jaén, p.8.

Base imponible	Tipo a aplicar
Desde 0 € hasta 12.450 €	19%
Desde 12.450 € hasta 20.200 €	24%
Desde 20.200 € hasta 35.200 €	30%
Desde 35.200 € hasta 60.000 €	37%
Desde 60.000 € hasta 300.000 €	45%
Más de 300.000 €	47%

Fuente: Trecet, J. (2020). *Las tablas de la renta 2021: así puedes calcular tu retención*. Business Insider.

## 1.2. Marco regulador

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se regula, principalmente, por medio de las siguientes normas:

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio



Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal



Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias

Fuente: elaboración propia (2021)

Si bien es cierto que la propia Agencia Tributaria nos incluye más normativas básicas que regulan el IRPF, pero a efectos del presente trabajo las más importantes son las previamente mencionadas.

## 1.3. Características

Como hemos dicho cuando definíamos el concepto de IRPF, se trata de un tipo impositivo:

### 1.3.1. Personal

Pues grava la renta de las personas físicas independientemente del lugar en que esta se obtenga.

### 1.3.2. Directo

Ya que se lleva a cabo mediante la obtención de renta por parte del contribuyente, y manifiesta, de forma clara, su capacidad económica.

### 1.3.3. Subjetivo

Porque tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares del contribuyente para graduar su capacidad económica a la hora de gravar toda su renta.

### 1.3.4. Progresivo

Se grava atendiendo a una escala o tarifa con tipos crecientes. Esto quiere decir que la presión fiscal incrementa a medida que los ingresos van aumentando. Los porcentajes se aplican uno tras otro en función del tramo que corresponda. Para que esto quede más claro, y dada la relevancia que esto tiene en el principio de no confiscatoriedad, vamos a explicarlo con un ejemplo sencillo:

Una persona cuya base imponible es de 35.000 € no tendrá que pagar 10.500 € (30% de 35.000), sino que deberá pagar lo siguiente:

	Tipo aplicable	Tramo y cuantía sobre la que se paga	Cuantía que se paga a Hacienda
Tramo 1	19%	12.450 €	2.365,50 €
Diferencia entre tramo 1 y tramo 2	24%	7.750 €	1.860,00 €
Diferencia entre tramo 2 y tramo 3	30%	14.800 €	4.400,00 €
Total			8.625,50 €

Fuente: elaboración propia (2021)

Por lo tanto, debido al carácter progresivo del IRPF, en vez de 10.500 €, el total será de 8.625,50 €.

### 1.3.5. Supuesto tributación conjunta

Por último, considero necesario destacar que, aunque el IRPF generalmente se configure de forma personal, puede haber casos en los que se pueda llevar a cabo una tributación conjunta para aquellas personas que pertenecen a la misma unidad familiar, concepto definido en el art. 82 de la ley IRPF.

Dicho artículo, en su párrafo primero, establece que “*podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:*

- *La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:*
  - *Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.*
  - *Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.*
- *En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1ª. de este artículo<sup>33</sup>”.*

Además, el párrafo segundo y tercero señalan que “*nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo*” y que “*la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año*”.

Con todo ello, y a modo de resumen, los contribuyentes deberán formar parte de una unidad familiar, esto es, han de estar casados, tener hijos en común o ambas para que puedan declarar conjuntamente, y dicha unidad familiar podrá estar formada o bien por un matrimonio y los correspondientes hijos (si los hubiera), o bien por una unidad monoparental (formada por un solo progenitor y sus hijos)<sup>34</sup>.

Hay que tener en cuenta que si se lleva a cabo la tributación conjunta todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al impuesto de forma conjunta y solidaria. Ello conlleva que cualquiera de sus miembros podrá responder, en su totalidad, sobre la cuantía tributaria exigida. Además, una vez se haya decidido que se llevará a cabo de forma conjunta, no podrá modificarse esta decisión salvo que se presente una nueva declaración posterior dentro del plazo legalmente previsto, siempre antes de que finalice el momento de presentar la declaración. Ello solo vincula para dicho ejercicio, no para los posteriores.

---

<sup>33</sup> Artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>34</sup> Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., & Carrasco González, F. (2020)., *Curso de derecho tributario. Parte Especial* (14th ed.). Tecnos, Madrid, p. 304.

Parece evidente que, como regla general, en todos los matrimonios en los que uno de los miembros de la pareja o bien no trabaje o bien sus ingresos sean inferiores a 3.400 €, conviene llevar a cabo la tributación conjunta. Dicha cuantía corresponde a la reducción por tributación conjunta, regulada en el art. 84. 3º de la LIRPF, y hace referencia a la cuantía mínima personal que todo contribuyente puede deducirse. Además, también será recomendable en aquellos casos en los que se trate de unidades familiares monoparentales, en cuyo caso la cuantía de la reducción será 2.150 € (art. 84. 4º LIRPF). Una de las ventajas que podemos apreciar en la tributación conjunta es que las pérdidas y ganancias de los cónyuges se verán compensadas.

Ahora bien, está claro que para todos aquellos casos en los que ambos cónyuges trabajen, será mejor llevar a cabo la tributación individual, ya que el tipo de gravamen del IRPF se establece por medio de tramos de ganancia. Un buen ejemplo de ello sería que, si ambos cónyuges tributan por una cuantía de 30.000 € cada uno, el tipo de gravamen será mayor para 60.000 € que para 30.000 €. Otra diferencia es la relativa a las reducciones pues si se lleva a cabo de forma individual la reducción sería de 11.100 €, mientras que, si se lleva a cabo la tributación conjunta el total que podríamos aplicar sería de 8.950 €.

Es necesario tener en cuenta todo lo mencionado anteriormente, ya que supone una forma de aliviar la presión fiscal. También, a la hora de seleccionar una u otra opción, será necesario ponderar las aportaciones a planes de pensiones (que abordaremos más adelante).

#### **1.4. Objeto y ámbito de aplicación**

El art. 2 LIRPF establece que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador<sup>35</sup>”*. Todo ello con la finalidad de gravar dicha renta.

---

<sup>35</sup> Artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En lo que al ámbito de aplicación respecta, podemos diferenciar el régimen común, que resulta de aplicación la Ley IRPF y el Reglamento que la desarrolla, y se aplica a todo el territorio español, con ciertas peculiaridades en Ceuta, Melilla y Canarias. Si bien es cierto que se lleva a cabo una cesión parcial a las Comunidades Autónomas, en lo que a tarifas, mínimos personales y familiares y deducciones respecta.

En cuanto al Régimen Foral Navarro, que tiene normativa propia, se aplica a todas aquellas personas que residan en Navarra. Lo mismo sucede con las Diputaciones Forales del País Vasco, cuyas normativas son propias para cada diputación, y se aplican a aquellas personas residentes en el País Vasco.

### **1.5. Procedimiento de control**

En lo que a la gestión, supervisión y cobro se refiere, será la Agencia Tributaria la que se encargue de todo ello. Se trata de una entidad de derecho público a cargo de la Administración General del Estado (AGE), y presenta un régimen jurídico propio diferente al de la mencionada AGE.

Dentro de la amplia variedad de funciones que le corresponden a la Agencia Tributaria destacamos las siguientes<sup>36</sup>:

- Recaudar todos aquellos ingresos que procedan de la UE y cobrar todas las tasas del Sector Público Estatal
- Gestión aduanera, con una especial protección frente al contrabando
- La persecución de todos aquellos delitos que se hubieran cometido por defraudar a la Agencia Tributaria

### **1.6. Principio de no confiscatoriedad en el IRPF**

#### *1.6.1. Debate*

Un debate que se podría plantear en relación con el principio de no confiscatoriedad en el IRPF es la diferencia existente entre el art. 31.1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y la falta de mención de lo dispuesto en dicho artículo en la Ley del IRPF.

---

<sup>36</sup>AEAT (2021)., Información institucional, en *Información institucional - Agencia Tributaria*

Como punto de partida, parece necesario definir el principio de estanqueidad que, atendiendo a la STS del 3 de junio de 2010, nos lo define como *“el principio aplicado por la jurisprudencia, en determinados casos, en virtud del cual la Administración tributaria puede formular diferentes valoraciones sobre un mismo bien según el impuesto de que se trate, atendidas las características del tributo y la finalidad de la valoración”*<sup>37</sup>. Dicho de otro modo, esto quiere decir que cada impuesto es diferente, y que lo que se incluya en uno no necesariamente se tiene que incluir en el otro.

La gran duda surge en el por qué el mencionado artículo 31.1 LIP solo se encuentra en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), y no en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En caso de que existiese, debería quedar redactado de la siguiente forma:

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

Si bien es cierto que esto no existe en nuestra legislación, parece evidente que el motivo es que, si queda dicho límite supeditado al 60 por 100 del Impuesto sobre el Patrimonio, la cuantía total quedaría reducida enormemente. Ahora bien, el debate que puede surgir es por qué el legislador no hace ni siquiera mención en la LIRPF sobre el art. 31.1 LIP.

En mi humilde opinión, creo que el legislador debería pronunciarse sobre estas dos cuestiones, y dar a conocer los motivos reales por los cuales ni siquiera se menciona dicho artículo en la LIRPF pues, aunque parezca evidente, creo que el artículo mencionado puede dar lugar a interpretaciones muy diversas, y considero que resultaría de gran aportación que el legislador asentara las bases de su interpretación. Además, resulta muy difícil encontrar jurisprudencia relacionada con este ámbito.

Por todo lo mencionado anteriormente considero enriquecedora e incluso necesaria una mayor intervención y esfuerzo por parte del legislador. Ya que muchas interpretaciones erróneas de la ley se realizan por una mala comprensión y una falta de jurisprudencia,

---

<sup>37</sup> Estanqueidad (2020)., En Diccionario Panhispánico del español jurídico, en <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-estanqueidad#:~:text=Principio%20aplicado%20por%20la%20jurisprudencia,la%20finalidad%20de%20la%20valoraci%C3%B3n>

propongo la incitación a la creación de esta para que las interpretaciones dejen de ser erróneas y sean, en cambio, accesibles y comprensibles.



#### **IV. PROHIBICIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR. DIFICULTAD PARA DETERMINAR LOS LÍMITES DE LA CONFISCATORIEDAD**

Como he ido mencionando a lo largo del Trabajo, ya que la finalidad de los tributos es sostener los gastos públicos, hay una privación coactiva de determinados bienes tales como las rentas, las propiedades o los correspondientes derechos patrimoniales, sin compensación alguna. Si bien es cierto, que dichas potestades se han de ejercitar por medio del poder legislativo y con las limitaciones impuestas por la Constitución Española.

Por medio de una serie de principios jurídicos, se impone al legislador una serie de límites que ha de tener en consideración a la hora de implantar los tributos. Todo ello, con el fin de configurar un sistema tributario que previamente se ha definido como justo. Dichos principios se encuentran recogidos en el art. 31.1 de la Constitución Española, e imponen unos límites cuya finalidad es reflejar tanto el compromiso como el consenso, dos ideas que fueron plasmadas en la presente Constitución de 1978.

Basándonos en esta idea, podemos distinguir claramente dos cuestiones relevantes: por una parte, tenemos aquellos principios que, con una finalidad retributiva, buscan manifestar el valor de la igualdad y, por otra, la correspondiente prohibición confiscatoria que busca garantizar la libertad. Con ambas podemos afirmar que se puede alcanzar un equilibrio en la aplicación del deber de tributación.

La mayoría de Estados modernos tiene recogido en su regulación el deber de contribuir. Si bien es cierto que dichos Estados han de cumplir con que el gasto público ha de realizar una asignación equitativa y justa de la totalidad de los recursos públicos, y de que su correspondiente programación y ejecución se realice conforme a los criterios de economía y eficacia recogidos en el art. 31.2 CE.

El principal inconveniente surge en el momento en el que hay que determinar cuántos recursos son precisos para cumplir con las funciones que le son encomendadas al Estado, y la aportación de estos de la que cada ciudadano sería responsable. Como hemos dicho

anteriormente, la Constitución Española establece que el deber de contribuir ha de apoyarse en una serie de principios, y son estos mismos principios los que establecen que el mencionado deber se ha de cumplir de acuerdo con la capacidad económica, y estarán delimitados por una serie de principios, principalmente, el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Para poder cumplir con el principio de justicia tributaria, se deberán de cumplir todos los principios mencionados anteriormente<sup>38</sup>.

Procede evaluar si el legislador establece una serie de límites al deber de contribuir, con el fin de respetar los principios previamente mencionados, en especial el de no confiscatoriedad. Si bien es cierto que dentro del sistema tributario español no podemos encontrar ningún límite máximo explícito a la carga tributaria global, debido en gran parte, por la existencia de varios tributos que recogen la capacidad económica del obligado a contribuir. La inexistencia de dicho límite máximo dificulta el control de los diversos efectos confiscatorios que pudieran surgir a raíz del sistema tributario, entendido este en su conjunto.

Ahora bien, tras llevar a cabo un análisis de los diversos tributos que forman parte del sistema tributario español, se encontraron ciertos límites que sirven para respetar el principio de no confiscatoriedad. Un buen ejemplo de ello, es el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha norma, que ya ha sido definida previamente, marca un límite a partir del cual el tributo comenzaría a ser confiscatorio, si bien es cierto que dicho límite no es aplicable a todos los tributos que forman parte del sistema tributario español, sino que únicamente al Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez apreciada la inexistencia de un límite global más allá del cual la tributación tendrá la consideración de confiscatoria, surgen dos importantes preguntas y son las siguientes: ¿existe realmente dicho límite? Y, en caso afirmativo, ¿dónde se encuentra, cuantitativamente, el mencionado límite?

En lo que a la primera pregunta respecta, parece evidente que hay una separación entre la tributación relacionada con la propiedad privada de los contribuyentes, de aquella en la que hay un total desconocimiento del derecho mencionado. Por ello, es posible afirmar la

---

<sup>38</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011). *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*, ob cit., p. 25.

existencia de un límite, pues es preciso poder separar las dos tributaciones mencionadas pues, en algún momento, se podrá producir una violación del derecho de propiedad privada o de aquel que ignora dicho derecho. Con independencia de si dicho momento pueda estar más o menos determinado, cuya delimitación pueda ser mejor o peor...<sup>39</sup>

Una vez confirmada la existencia de un límite a partir del cual existirían efectos confiscatorios en el cumplimiento del deber de contribuir, procederemos a comentar la segunda pregunta suscitada, relacionada con la cuantificación del límite mencionado.

Como he ido desarrollando a lo largo del Trabajo, se puede apreciar la dificultad y casi imposibilidad de cuantificar dicho límite debido, principalmente, a razones temporales. Ante esto, una posible solución que se podría plantear es diseñar un sistema que actualice el mencionado límite para que este no quede obsoleto o se pueda adaptar a las diversas circunstancias económicas y extraordinarias que pudiera vivir el país en el que resida. Para ello, será necesario tener en cuenta una serie de factores dinámicos que pueden afectar a la capacidad económica y a la presión fiscal del obligado a tributar. Por ejemplo, el salario mínimo interprofesional o el salario medio. Si bien es cierto que aplicar un sistema como el que se plantea podría ser objeto de debate, y podría dar lugar a determinados conflictos.

Otra opción viable que se podría llevar a cabo sería, en vez de fijar límites cuantitativos, o bien fijando cuantías determinadas o bien mediante la obtención de las mismas mediante diversas operaciones aritméticas, fijarlos en términos cualitativos, que consiste en una serie de fórmulas basadas en la valoración de determinados conceptos como pueden ser el efecto de sustitución o la afectación sustancial de la renta<sup>40</sup>.

En este sentido, el principio recogido en nuestra Constitución Española que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos busca proyectar la libertad de los contribuyentes, para que la mencionada tributación no conlleve la falta de compensación del coste, riesgo y esfuerzo que se hubieran empleado en la obtención de la renta.

---

<sup>39</sup> Naveira de casanova, G. J. (1997). *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina, ob cit.*, p. 413.

<sup>40</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011). *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española, ob cit.*, p. 27.

Por medio de la imposición y aplicación de tributos, el Estado ve limitado su poder tributario y esto se manifiesta en una mayor libertad económica, social y cultural del individuo. Dicha libertad económica puede verse reflejada en la protección que tiene el contribuyente frente a la intervención del Estado en lo relacionado con la obtención de recursos para satisfacer sus propias necesidades.

El principio de no confiscatoriedad lleva implícito una garantía de libertad que se manifiesta en que la detracción tributaria de riqueza imponible es tanto limitada como parcial, ello conlleva que, por una parte, estén exentos de tributación todos aquellos recursos mínimos que el contribuyente precisase para tener una vida digna y libre, y que le permitan participar, de forma activa, en la vida cultural, social y económica<sup>41</sup>.

Por otra parte, todos aquellos recursos del contribuyente (con la consideración de sobrantes) una vez hayan tributado, no podrán mantener una carga tributaria tan elevada como para reducir su capacidad económica futura y por tanto la recaudación tributaria del propio Estado<sup>42</sup>.

Con todo ello, podemos afirmar que el principio de no confiscatoriedad obliga al encargado de ejercer el poder tributario a respetar tanto los derechos como las libertades que pueden verse vulnerados en la aplicación de dichos tributos. Estos derechos y libertades están recogidos en la Constitución Española y destacamos los siguientes:




Art. 10.1	→	La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes y el libre desarrollo de su personalidad
Art. 15	→	Derecho a la vida y a la integridad física y moral
Otros derechos y deberes económico-sociales	→	Buscan es reconocer y garantizar al individuo los recursos necesarios para que este pueda guiar su vida de forma digna

Fuente: elaboración propia (2021)

Atendiendo a los derechos económicos, podríamos destacar los siguientes:

<sup>41</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011). *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*, ob cit., p. 27.

<sup>42</sup> Araguàs Galcerà, I. (2011). *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*, ob cit., p. 28.

Art. 33		El derecho a la propiedad privada y a la herencia (ya analizado anteriormente)
Art. 35.1		El deber y derecho al trabajo y a la libre elección de profesión u oficio, cuya finalidad es favorecer la colaboración de los individuos en la actividad económica, dotándoles de cierta libertad, y teniendo en cuenta el riesgo y esfuerzo que ello conlleva
Art. 38		El derecho a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado

*Fuente: elaboración propia (2021)*

## V. EJEMPLO DETALLADO PARA ENTENDER MEJOR LO EXPUESTO ANTERIORMENTE

Con el fin de ejemplificar todo lo mencionado anteriormente, he decidido inventarme un supuesto de una persona con renta alta para así exponer todas las controversias y debates que pudieran surgir en relación con el principio de no confiscatoriedad:

Javier es una persona de 45 años nacida en Zaragoza, casado con Lucía, cuyo hijo en común es Lucas, que tiene 13 años. Ninguno de los tres tiene discapacidad alguna, y Javier tampoco tiene ninguna persona mayor de 65 años a su cargo. Tras varios años de éxito laboral, Javier actualmente ejerce de Director Ejecutivo de una de las empresas más grandes del mundo: Morgan Stanley. Dicho éxito conlleva que su salario sea bastante alto, tanto que recibe 360.000 euros brutos al año, o lo que es lo mismo, 30.000 euros brutos al mes.

Una vez hecha la presentación de Javier, veamos cuánto le correspondería pagar con su base imponible de 350.000 euros:

	Tipo aplicable	Tramo y cuantía sobre la que se paga	Cuantía que se paga a Hacienda
Tramo 1	19%	12.450 €	2.365,50 €
Diferencia entre tramo 1 y tramo 2	24%	7.750 €	1.860,00 €
Diferencia entre tramo 2 y tramo 3	30%	15.000 €	4.500,00 €
Diferencia entre tramo 3 y tramo 4	37%	24.800 €	9.176,00 €
Diferencia entre tramo 4 y tramo 5	45%	240.000 €	108.000,00 €
Tramo 6, exceso de 300.000 €	47%	50.000 €	23.500,00 €

*Fuente: elaboración propia (2021)*

Al tener dicho impuesto un carácter progresivo, vemos como al final Javier no paga un 47% por sus 350.000 €, sino que paga un 42,68%, que supondrían la totalidad de 149.401,50 €.

Hasta aquí todo parece correcto, pero ahora surge el problema de que Javier cuenta con un patrimonio de 7.000.000 €, lo cual hace que tenga que pagar la correspondiente cuota relativa al impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas. Javier que es aragonés, tendrá que pagar el impuesto que corresponda en dicha Comunidad Autónoma, en este caso:

Comunidad Autónoma	Base Imponible 2021	Mínimo exento 2021	Base liquidable 2021	Cuota Íntegra 2021	Bonificación General	Cuota Líquida
Aragón	7.000.000,00 €	400.000 €	6.600.000,00 €	97.654,38 €	0 €	97.654,38 €

*Fuente: elaboración propia (2021)*

Con todo ello, si sumamos ambas cuantías que debería pagar Javier serían:  $149.401,50 + 97.654,38 = 247.055,88$  €.

Si recordamos el artículo 31.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establecía un límite de la cuota íntegra, y decía que no podía ser superior al 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso, como podemos apreciar, el 60% de 350.000 € = 210.000 €, por lo que la suma de las cuantías que Javier tiene que pagar excede de los 210.000 €, en cuyo caso podemos afirmar que aquí existe un límite, pues Javier solo deberá pagar los 210.000 € correspondientes.

Como ya hemos comentado y explicado anteriormente, aquí vemos un ejemplo concreto de cómo dicho artículo solo se encuentra regulado en la LIP, y no en la LIRPF. Además, es un ejemplo que demuestra lo que está recogido actualmente en nuestra legislación, y sus correspondientes carencias legislativas (mencionadas anteriormente), y sobre las que debería desarrollarse una jurisprudencia más completa.

## VI. PERSPECTIVA GLOBAL

### 1. CABIDA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

En este punto, es importante diferenciar entre los impuestos directos (IRPF, IP...) y los indirectos (IVA). Para ello, debemos distinguir entre los índices directos de capacidad económica que “*son aquellos que de una manera más clara y evidente nos ponen de manifiesto cuál es la riqueza del sujeto pasivo*”<sup>43</sup> y los índices indirectos, que podemos definir como “*aquellos que, aunque pongan de manifiesto alguna capacidad económica, no permiten ver por si mismos cuál es el alcance de la capacidad económica del contribuyente*”<sup>44</sup>. Los índices directos de capacidad económica son tanto la renta como el consumo, e indirectos son el consumo y el tráfico de bienes.

Cabe matizar que la totalidad de la riqueza emana de la renta y esta o bien se consume o bien se ahorra. En caso de que se consuma, volverá a tributar en el impuesto encargado de gravar el propio consumo, en cambio, si decide ahorrarse tributará en el ya mencionado IP. Si posteriormente la renta que había sido ahorrada decide consumirse, pasará por tres impuestos, cada uno en un momento concreto. Estos serán el IRPF, en el momento que se hubiera obtenido, el IP, por el correspondiente ahorro y, el impuesto relativo al consumo, en el momento en el que se gaste<sup>45</sup>. Todo ello sin olvidarse de que la renta es única, es decir, por mucho de que esté sometida a determinadas imposiciones, esto no hace que la renta sea mayor. Aunque parezca que aumente, hay que tener en cuenta que el consumo no es ajeno a la renta pues es la propia renta o el patrimonio los que están destinados al consumo. Como hemos mencionado, se tributará por la renta en el momento de su obtención, al ahorrarla y, también, cuando se consume.

Ahora bien, a lo largo del trabajo hemos mencionado la STC 150/1990, de 4 de octubre, que marca la existencia de un límite a la confiscatoriedad. Esta establecía que el IPRF no podía ser, en ningún caso, del 100%. Pues cabe matizar que dicho porcentaje solamente es aplicable a todos aquellos impuestos que gravan la capacidad económica o de renta,

---

<sup>43</sup> López Espadafor, C.M. (2008). *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo, ob cit.*, p. 108.

<sup>44</sup> *Id.*

<sup>45</sup> *Id.*



además de los que gravan el patrimonio. Un buen ejemplo de estos es el IRPF y el IP que, como ya explicamos anteriormente deberá respetar los límites del art. 31.1 LIP. Este límite del 100% será aplicable a ambos impuestos tanto de forma separada como de forma conjunta. En cambio, esto no será aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), pues dicho impuesto se encarga de gravar la capacidad de gasto, no la renta ni el patrimonio como hemos mencionado anteriormente. Por lo que podemos afirmar que, si hay una ausencia de renta, no existirá ningún gasto.

Otra cuestión que me suscita bastantes dudas es qué sucedería si una persona estuviera sujeta a una tributación que grava la renta en un 85%. Ya que esto, en principio no es confiscatorio, pues como ya hemos ido mencionando a lo largo del trabajo, la sentencia 150/1990 establecía que había confiscatoriedad cuando el impuesto gravase el 100% de la renta. Pero el problema surge en el momento en el que la renta que quedase disponible y cuya finalidad estuviera dirigida al gasto, estuviera sujeta al 21% del IVA, esto es, al tipo general. En este caso, no hay jurisprudencia que explique qué sucede en estas situaciones en las que, si bien la renta no está sujeta a un 100%, la suma de lo que se grava por la renta y lo que se grava por la renta dirigida al gasto es superior al 100%. Desde mi punto de vista, creo que estas situaciones pueden considerarse confiscatorias pues, aunque no gravan directamente la cuantía del 100%, estaría igualmente recayendo una carga fiscal sobre la persona, superior al 100% (en concreto 106%).

A ello habría que añadir los Impuestos Especiales, pues en la exposición de motivos de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, establece que *“los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de*

*transportes, de medio ambiente, etc.*<sup>46</sup>”. Como bien expone el texto, se trata de impuestos que recaen sobre el consumo, y un buen ejemplo de ello es el Impuesto sobre la Electricidad, en el que se repercute junto con el IVA al consumidor final.

Algo semejante sucedería con otros impuestos como el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Motora (IVTM), pues son impuestos que aumentan la presión fiscal que recae sobre la persona física.

Aquí sería conveniente que los juristas se pronunciaran al respecto, pues parece que estas situaciones podrían tener carácter confiscatorio. Solamente se hace una mención en el art. 31.1 LIP en relación con el IRPF y al IP, pero nada se dice en lo que al IVA y otros impuestos indirectos o especiales respecta.

## 2. HIPÓTESIS RELACIONADA CON LA IMPLEMENTACIÓN DE LA MOCHILA AUSTRIACA Y EL MODELO SUECO DE PENSIONES EN ESPAÑA

Una duda que me surgió en la elaboración del trabajo era qué sucedería si en España se aplicara la mochila austriaca o el modelo sueco de pensiones. Mi principal dilema era si este tipo de modelos podrían modificar el concepto de no confiscatoriedad que tenemos hoy en día, pues consisten en que parte de los rendimientos obtenidos por el trabajador en el ejercicio de sus funciones van dirigidos, o bien a un plan de pensiones, o a una indemnización en caso de despido.

En cuanto a la implantación del sistema sueco de pensiones en Suecia, cabe destacar que fue aprobado por el Parlamento sueco con un apoyo de un 85% de los miembros del Gobierno en 1998 y cuyos primeros pagos se realizaron en 2003. En 2001 se aprueba la legislación de mecanismo de estabilización financiera, que es especialmente relevante pues se busca gran transparencia en todo lo relacionado con el mecanismo de pensiones, y es fundamental para garantizar la confianza de los individuos en dicho sistema.

La principal característica de este sistema de pensiones es que lo que cotiza cada trabajador es anotado en una clase de “cuenta virtual”, cuyo valor se va actualizando periódicamente y atendiendo a diversas variables. Esto se calcula dividiendo el saldo que

---

<sup>46</sup> Exposición de motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

se hubiere acumulado a lo largo de la vida laboral entre la esperanza de vida estimada en el momento de la jubilación. Este sistema es conocido como el “sistema de cuentas nocionales<sup>47</sup>”, y cuyo principal inconveniente es que el dinero que se hubiere acumulado pasará a formar parte del sistema en el caso en el que la persona fallezca de forma previa a la jubilación. Cabe mencionar la importancia de la intervención del Estado en forma de respaldo, sobre todo a aquellos trabajadores cuya vida laboral haya sido escasa y no le permita alcanzar la pensión mínima.

Por otro lado, destacamos la 'mochila austriaca', implantada por el Gobierno austriaco el 1 de enero de 2003. Llegó gracias a una innovadora reforma con el fin de sustituir la anterior regulación en materia de indemnización por despido. Una vez fue aprobada la reforma de “Employment Protection Legislation” o más comúnmente conocida como “EPL”, se aplicó a todos los nuevos trabajadores y a aquellos antiguos que, de común acuerdo con el empresario, hubieran querido anexionarse a este.

Dicho mecanismo consiste en un fondo de capitalización individual que acompaña a todos los trabajadores a lo largo de su vida laboral, independientemente de que sea autónomo, permanezca o no en la misma empresa, etc. Serán las propias empresas quienes se encarguen de ingresar un porcentaje del salario percibido por el trabajador a un fondo a nombre del trabajador, para indemnizarle en caso de despido. Dicho fondo será gestionado por medio de una entidad financiera con el fin de buscar una rentabilidad adicional. El Estado garantiza, por medio de la obtención de una rentabilidad mínima, que la mochila no pierda su valor real debido a la inflación, y que dicho dinero no sea malgastado ni usado de forma fraudulenta. A diferencia del plan de pensiones sueco, en este caso si la persona fallece, el fondo pasará a ser parte de la herencia del fallecido.

Lo importante en ambos casos es que estamos ante dos modelos en los que se crean unos fondos propios por los que se obtienen, en última instancia, las correspondientes pensiones que reciben a raíz de su propio trabajo. Lo más relevante es que, a diferencia de las pensiones que se reciben en España, en ambos modelos estamos ante pagos no tributables, esto es, no están sujetos a tributación. En España, en cambio, estamos ante un impuesto cascada, es decir, las propias pensiones también están sujetas al pago de impuestos. La duda que quería plantear en un inicio es si, al aplicar alguno de los modelos

---

<sup>47</sup> Boado-Penas, M.C. (2021). *Reformas del sistema de pensiones: La Experiencia Sueca*. Liverpool, p. 6.

mencionados en España, se pudiera eliminar, o al menos reducir, la percepción de confiscatoriedad, pues por medio de su trabajo obtendrían sus propias pensiones para el momento de su jubilación, y estas no estarían sujetas a tributación. Todo ello supondría un mecanismo de atenuación de la presión fiscal que definiremos a continuación.

### 3. PRESIÓN FISCAL

Otro de los asuntos relevantes a tratar que está estrechamente relacionado con el principio de la no confiscatoriedad, es el concepto de presión fiscal. Definimos la presión fiscal o tributaria como la cuantía que han de pagar los obligados tributarios, en concepto de tributos, al Estado en relación con el Producto Interior Bruto (PIB). Es decir, manifiesta el porcentaje de la renta nacional recaudada, a través de los impuestos, por el sector público de un determinado país en un año concreto.

Cabe matizar que, como la presión fiscal alude al PIB, dicha magnitud se va a reflejar en porcentaje. Además, es importante tener en cuenta tres cuestiones: que hace una clara referencia al pago de tributos, no simplemente impuestos; que comprende a todos los obligados tributarios que tengan una obligación con Hacienda; y, finalmente, que dicha presión se calcula atendiendo a lo que se paga, no sobre la cuantía que debería pagarse, esto es que, en caso de evasión fiscal, que consiste en el encubrimiento de ciertos bienes e ingresos con el objetivo de pagar menos impuestos, solo se tendría en cuenta lo que hubiere pagado.

Una vez explicado qué es la presión fiscal, vamos a profundizar un poco más en el asunto, en primer lugar, explicando un poco la fórmula utilizada para calcularla:

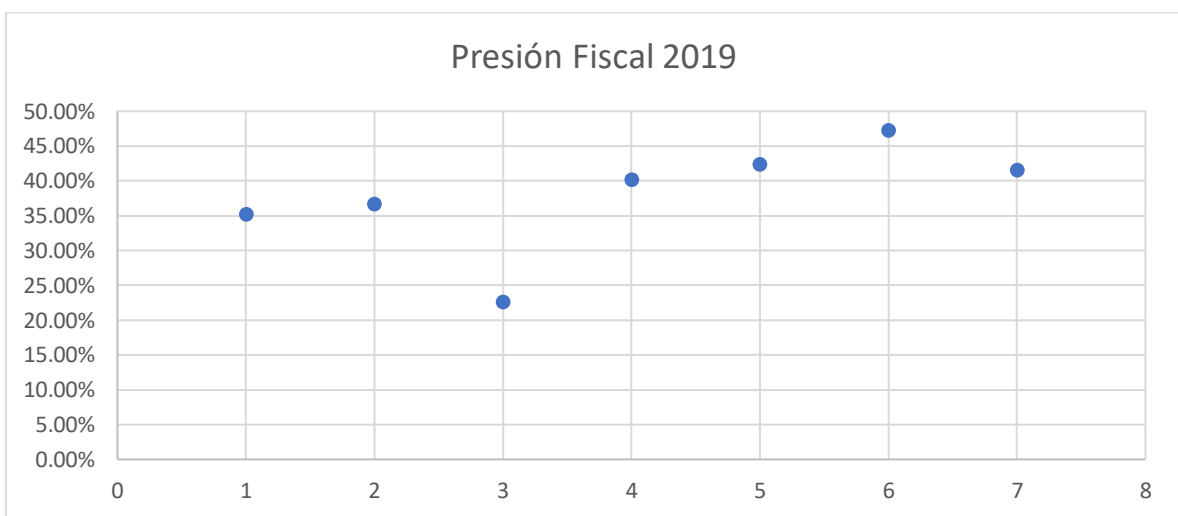
**Presión fiscal = [ Ingresos totales tributarios / Producto interior bruto (PIB) ] x 100**

Por una parte, nos encontramos con el PIB, que se expresa en la moneda correspondiente al país, y los ingresos totales tributarios deberán reflejarse con la misma moneda.

En teoría podríamos afirmar que un incremento de los impuestos conllevaría un aumento de la presión fiscal y viceversa. Pero esto no es del todo cierto, pues existen otras condiciones que pueden afectar al aumento o disminución de la totalidad de los tributos. Como hemos mencionado anteriormente, un buen ejemplo sería en caso de evasión fiscal, en la que el importe calculado no sería correcto ya que solo incluye lo que paga. Incluso la propia evolución del PIB y la forma en la que este se calcule (si se incorporan o no los

bienes y servicios que se hubieran producido y que estuvieran relacionados con la economía sumergida) puede afectar al cálculo del indicador de presión fiscal.

En 2019, la presión fiscal en España alcanzó el 35,2%. Ello indica que ese año el Estado se quedó con más de un tercio de la totalidad de la renta que se generó, con el objeto de financiar la actividad pública. En 2020, la presión fiscal ascendió a 35,74%. En el contexto de la Unión Europea (UE), la presión fiscal soportada por los ciudadanos es algo dispar. Para ello, he elaborado la siguiente gráfica que permite representarlo de una forma más clara:



Fuente: elaboración propia (2021)

En el gráfico he decidido tomar como ejemplo países como España, Portugal, Irlanda, Noruega, Italia, Francia y Alemania. Los porcentajes en 2019 eran los siguientes:

1	<b>España</b>	35,20%
2	<b>Portugal</b>	36,70%
3	<b>Irlanda</b>	22,60%
4	<b>Noruega</b>	40,20%
5	<b>Italia</b>	42,40%
6	<b>Francia</b>	47,20%
7	<b>Alemania</b>	41,50%

Fuente: elaboración propia (2021)

El gráfico nos muestra como varía la presión fiscal en estos países, llegando a ser desde 22,6% en Irlanda y hasta un 47,20% en Francia. Podemos apreciar como hay cierta variedad en los porcentajes, si bien la mayoría se mueven entre el 40-50%.

Ahora bien, una de las cuestiones más controvertidas que resulta de aplicación al presente trabajo surge cuando, en la fórmula que hemos utilizado anteriormente para calcular la presión fiscal, hablamos de ingresos totales tributarios. La duda que se plantea es si en dicho concepto se incluyen todos los impuestos o no. Pues bien, cuando hablamos de ingresos totales tributarios normalmente hacen referencia a los impuestos directos sobre renta y patrimonio, esto es, el IRPF y el IP. Por consiguiente, una de las cosas que se podría criticar al índice de presión fiscal es que se trata de una medida incompleta y cuya claridad y precisión son cuestionables. Además, si lo que busca es llevar a cabo prescripciones relativas a la política fiscal, su utilidad es escasa.

Un buen ejemplo de ello es que solo informa todo lo relacionado con el nivel de imposición, pero omite todo lo relacionado con la forma en la que se compone el sistema fiscal que genera la mencionada recaudación, y todo lo que a la distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes respecta. Otra de las cuestiones que no incluye es información acerca del sacrificio económico que los contribuyentes han de soportar, con el fin de aguantar una presión fiscal establecida. Para tapar todas estas carencias, normalmente se suele emplear los denominados índices de sacrificio o esfuerzo fiscal, que se encargan de relacionar la recaudación que hubieran obtenido los contribuyentes, con la capacidad económica de estos.

Con el fin de explicar mejor esta cuestión, me gustaría comentar la siguiente tabla, que refleja los datos en 2020:

**Cuadro 1. Niveles y rankings relativos de presión y esfuerzo fiscal actuales de los principales países europeos, Estados Unidos y Japón\***

País	Presión fiscal		Esfuerzo fiscal**			
	Valor	Ranking	Índice de Frank		Índice de Bird	
			Valor índice	Ranking	Valor índice	Ranking
Grecia	0.4107	11	2.6276	1	2.5383	1
Portugal	0.3653	13	2.0273	2	1.7957	2
Italia	0.4291	5	1.6171	3	1.6107	3
Francia	0.4707	1	1.3946	5	1.4997	4
<b>España</b>	<b>0.3574</b>	<b>15</b>	<b>1.5137</b>	<b>4</b>	<b>1.3418</b>	<b>5</b>
Bélgica	0.4621	2	1.2028	6	1.2721	6
Austria	0.4384	4	1.0658	7	1.0767	7
Finlandia	0.4249	8	1.0645	8	1.0503	8
Alemania	0.4190	9	1.0495	9	1.0322	9
Suecia	0.4290	6	1.0000	11	1.0000	10
Dinamarca	0.4546	3	0.8856	15	0.9262	11
Reino Unido	0.8850	16	1.0306	10	0.8850	12
Luxemburgo	0.4149	10	0.8947	14	0.8689	13
Países Bajos	0.3815	12	0.9074	13	0.8316	14
Japón	0.3377	17	0.9149	12	0.8005	15
Noruega	0.4281	7	0.7376	16	0.7397	16
Islandia	0.3594	14	0.6629	17	0.5924	17
Irlanda	0.2186	20	0.6051	18	0.3652	18
Estados Unidos	0.2505	19	0.4673	19	0.3543	19
Suiza	0.2881	18	0.4295	20	0.3392	20

\* Cálculos realizados por los autores a partir de la noción de presión fiscal y de los conceptos de sacrificio fiscal de Henry Frank (1959) y Richard Bird (1964). Cálculos realizados a partir de los datos de la Comisión Europea (*Economic and Financial Affairs*).

\*\* Esfuerzos fiscales normalizados respecto al esfuerzo fiscal de Suecia (esfuerzo mediano).

Fuente: Sanz Sanz, J.F. (2020). Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado. Funcas, Madrid, pág. 5.

En ella, podemos apreciar como España ocupa el puesto número 15 en presión fiscal, lo que aparentemente puede sugerir que los impuestos en España son bajos, pero nada más lejos de la realidad. Si utilizamos los índices de Frank y Bird, quienes incluyen en el cálculo tanto el tamaño poblacional como la renta per cápita, para dar lugar al sacrificio fiscal, podemos apreciar que España, dependiendo del índice utilizado, se encuentra en el puesto 4 o 5. De este cuadro se pueden extraer numerosas conclusiones, pero la más importante es que, al contrario de lo que muchos piensan, el sacrificio fiscal en España es altísimo, aunque su presión fiscal, aparentemente, parezca pequeña.

## VII. COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES

Para concluir el desarrollo del Trabajo de Fin de Grado, se decidió llevar a cabo una comparativa de la presión fiscal ejercida en determinados países, con el fin de valorar si la ejercida en España puede considerarse confiscatoria o no.

Con el fin de ilustrar lo expuesto anteriormente, me gustaría hacer referencia a la siguiente tabla, que refleja lo sucedido en el año 2020:

**Cuadro 2. Presión fiscal equivalente de España al esfuerzo fiscal de los países de su entorno\***

Presión fiscal de España:		0.3574	
País	Presión fiscal equivalente	Variación %	Variación puntos
Grecia	0.6760	89.2	31.86
Portugal	0.4782	33.8	12.09
Italia	0.4290	20.0	7.16
Francia	0.3994	11.8	4.21
Bélgica	0.3388	-5.2	-1.86
Austria	0.2868	-19.8	-7.06
Finlandia	0.2797	-21.7	-7.76
Alemania	0.2749	-23.1	-8.25
Suecia	0.2663	-25.5	-9.10
Dinamarca	0.2467	-31.0	-11.07
Reino Unido	0.2357	-34.0	-12.17
Luxemburgo	0.2314	-35.2	-12.59
Países Bajos	0.2215	-38.0	-13.59
Japón	0.2132	-40.3	-14.42
Noruega	0.1970	-44.9	-16.03
Islandia	0.1578	-55.8	-19.96
Irlanda	0.0973	-72.8	-26.01
Estados Unidos	0.1462	-59.1	-21.11
Suiza	0.0903	-74.7	-26.70

\* Cálculos realizados por los autores a partir de la noción de presión fiscal y de los conceptos de sacrificio fiscal de Henry Frank (1959) y Richard Bird (1964). Cálculos realizados a partir de los datos de la Comisión Europea (*Economic and Financial Affairs*).  
 \*\* Esfuerzos fiscales normalizados respecto al esfuerzo fiscal de Suecia (esfuerzo mediano).

Fuente: Sanz Sanz, J.F. (2020). *Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado*. Funcas, Madrid, pág. 6.

En esta tabla comparativa podemos apreciar, de forma mucho más precisa, cuál debería ser la presión fiscal que debería tener España con el fin de que el esfuerzo fiscal de los ciudadanos españoles sea igual al del resto de países que muestra la tabla. Por poner un ejemplo, si nuestra voluntad fuese que los españoles soporten un esfuerzo fiscal idéntico al de los italianos, debería descender en 7,16 puntos, lo que porcentualmente significaría un 20%, quedando un esfuerzo del 28,58%, muy diferente al 35,74% actual. Un caso más



extremo sería Suiza, pues debería descender unos 26,70 puntos, ello supone una bajada del 74,70%.

Otra comparativa que me gustaría llevar a cabo es con un país nórdico: Suecia. Ya se comentó previamente la posibilidad de incluir en España el sistema de sueco de pensiones, pero ahora se realizará una comparación entre la presión fiscal de ambos países. Siendo en Suecia el tipo impositivo máximo en 2020 de un 60,2%<sup>48</sup> y el de España un 43,5%, resulta sorprendente que, si se quiere que los españoles soporten un esfuerzo fiscal semejante al de los suecos, se debería llevar a cabo un descenso de un 25,5% o, lo que es lo mismo, de 9,10 puntos.

Estos datos no hacen más que reflejar una realidad: la presión fiscal en España, si se tiene en cuenta el sacrificio o esfuerzo fiscal, es de las más elevadas.

Finalmente, y para llevar a cabo una comparación con otro país que no pertenezca a la Unión Europea, he seleccionado el ejemplo de Argentina. En dicho país, el IRPF recibe el nombre de “impuesto a las ganancias” y se refiere al tributo que tanto personas físicas como jurídicas han de pagar al Estado en relación con los ingresos que hubieren obtenido a lo largo del ejercicio. En el presente trabajo, utilizaremos la parte que se refiere a la persona física. En este supuesto, también se aplica un tipo impositivo progresivo y escalonado, de forma que, para cada escalón de ganancias, la tasa que se debe pagar es mayor. Sabiendo que el tipo impositivo máximo a pagar es de un 35% y la presión fiscal en Argentina es de un 28,8%, compararemos estos datos con los de España. Podemos apreciar que la presión fiscal es superior en España (35,74%) que en Argentina. Si bien es cierto, esto no quiere decir que el esfuerzo fiscal en dicho país sea menor, pues para ello se tienen en consideración otras cuestiones.

---

<sup>48</sup> Datos Macro (2021). *Impuesto sobre la renta de los trabajadores* (2021). Expansión, en *Impuestos sobre la renta de los trabajadores 2020* | [datosmacro.com](https://datosmacro.com) ([expansion.com](https://expansion.com))

## VIII. CONCLUSIONES

El art. 31.1 de la Constitución Española recoge el principio de no confiscatoriedad, entendido este como un elemento necesario para constituir y reforzar la justicia tributaria. Para conseguirlo, cuenta con el apoyo de otros principios esenciales recogidos en la Constitución como la igualdad y la solidaridad.

Se puede afirmar que dicho principio tiene autonomía propia. Un fiel reflejo de ello es que, si atendemos al ámbito de aplicación subjetivo, todos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, eso sí, de acuerdo con su capacidad económica.

En el presente trabajo se hace mención expresa a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, se analiza en particular la STC 150/1990, de 4 de octubre, que establece el límite del 100% de la renta, a partir del cual comenzaría a ser confiscatorio. Además, se propone un debate en relación al art. 31.1 LIP, que fija un límite del 60% (de la suma de las bases imponibles del IRPF) a la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio conjuntamente con las cuotas del IRPF. En esta controversia se hace un llamamiento a los juristas para aclarar el motivo por el que no se incluye en la LIRPF un artículo análogo al expuesto en la LIP.

No obstante, el principio de no confiscatoriedad no resultará de aplicación en algunos casos como en el supuesto relativo a las ejecuciones forzosas de deudas ciertas. Otro buen ejemplo serían las sanciones, pues en este caso el fin que se persigue sí que es la confiscación, por lo que dicho principio no rige en este supuesto.

Una vez analizado esto, se desarrolla la relación existente entre el principio de no confiscatoriedad, con el derecho a la propiedad privada (recogido en el art. 33 de la Constitución Española) y con el deber de contribuir.

En lo que al derecho a la propiedad privada respecta, el art. 31 de la Carta Magna protege este derecho y le proporciona cierta importancia en el marco de la tributación. Esto se ve claramente reflejado en que la propiedad privada busca satisfacer el interés social mientras que el límite de la no confiscatoriedad hace posible averiguar hasta qué punto se puede alcanzar esa satisfacción.

El principio de no confiscatoriedad nos permite marcar un límite al deber de contribuir, si bien es cierto que hay una gran dificultad a la hora de determinar y fijar dicho límite debido a una escasa regulación por parte de la doctrina y la jurisprudencia constitucional en esta materia, tanto cuantitativa como cualitativamente. Además, ya que existen numerosos tributos que gravan la capacidad económica de la persona física, deberán aplicarse varios límites, convirtiendo en muy complicado (incluso imposible) la aplicación de uno solo. Una de las soluciones que se comenta en el presente trabajo consiste en implementar límites cualitativos, basados en la valoración de una serie de conceptos, tales como la afectación sustancial del capital, el derecho de propiedad, etc., todo ello, con el fin de promover un sistema tributario justo.

Se puede apreciar claramente la dificultad que supone determinar los límites de la no confiscatoriedad. Para hacerlo mucho más sencillo, se realizó un ejemplo inventado que permite entender, de forma mucho más clara, lo anteriormente expuesto.

Otra cuestión relevante que se discute más adelante es si el principio de no confiscatoriedad deberá aplicarse a todos los tributos, tanto a cada uno de ellos de forma separada, como a estos entendidos de forma conjunta.

Esta cuestión se plantea ya que es evidente que ambos límites serán aplicables tanto al IRPF como al IP (tanto por separado como conjuntamente), y se profundiza en si verdaderamente se aplica a “todos los tributos”. Para ello se lleva a cabo un análisis desde una perspectiva más global. Esto es, si el estudio se centró primero solo en el IRPF, posteriormente se profundiza en si el principio de no confiscatoriedad tiene cabida en los impuestos indirectos (principalmente el IVA y el IIVTNU).

Este es otro punto interesante del trabajo, pues se cuestiona si dichos impuestos indirectos deberían tenerse en consideración a la hora de aplicar el límite de la no confiscatoriedad.

Posteriormente, se propone la idea de implementar el modelo sueco de pensiones y la mochila austriaca, con el fin de reducir la sensación de confiscatoriedad. La idea más importante que se trata y que resulta de especial aplicación a este trabajo, es que en dichos modelos los pagos que se realizan no están sujetos a tributación, a diferencia del sistema de pensiones en España, y por lo tanto conlleva una reducción de la presión fiscal.

Finalmente, se define el concepto de presión fiscal, que está muy relacionado con la no confiscatoriedad, y se ponen algunos ejemplos de dicha presión en diferentes países. Además, con el fin de llevar a cabo un análisis más profundo, se define el concepto de sacrificio fiscal y, para ello, se emplearon los índices de Frank y Bird quienes, para calcular el mencionado sacrificio, tienen en cuenta el tamaño poblacional y la renta per cápita. En relación a esto, se realiza una comparativa entre España y países como Italia, Suecia, Suiza o incluso Argentina. Por ejemplo, un resultado que se obtuvo de dicha comparación fue que, si nuestra voluntad fuese exponer a los españoles a un esfuerzo fiscal semejante al de los suizos, este debería descender unos 26,70 puntos, lo que supone una bajada del 74,70%. Ello supondría que España debería tener una presión fiscal del 9,04% en vez del 35,74% actual.

Para concluir, del trabajo se desprende la necesidad de una mayor regulación por parte de la doctrina y de la jurisprudencia constitucional, con el fin de acotar los límites que marquen en qué situaciones el sistema tributario tendrá alcance confiscatorio y en cuáles no. Además, se requerirá una actualización de estos, todo ello para que el sistema que lo regule no quede obsoleto. Para ello, será necesario tener presentes todos aquellos factores dinámicos que tienen repercusión en la capacidad económica, y que, por ende, afectan a la presión fiscal y a la no confiscatoriedad. Algunos ejemplos de dichos factores serían el salario mínimo interprofesional o el salario medio, dos variables que aminoran la capacidad económica y que tienen una repercusión en la no confiscatoriedad. Estas variables se han visto reducidas debido a la situación de pandemia en la que nos encontramos hoy en día. Asimismo, se ha permitido pasar de dos plazos para realizar el pago (junio y noviembre) de la declaración de la renta, a seis plazos, en los que no se pagarán intereses de demora, a todos aquellos trabajadores en situación de ERTE. Si bien hay que tener en cuenta que, en el caso de los ERTE, no se aplican las retenciones por IRPF, y deberán pagar por la falta de dichas retenciones. Este puede ser el motivo por el cual se permiten seis plazos para pagar, pues se espera que las rentas sean positivas en dicho año. Esto se puede llegar a poner en entredicho, especialmente a través del principio sobre el que trata todo este trabajo: la no confiscatoriedad.

## **IX. BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

### **2. JURISPRUDENCIA**

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 96/2002, de 25 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo.

### **3. OBRAS DOCTRINALES**

Agulló Agüero, A. (1982)., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, ISSN 0210-8453, N° 36.

Araguàs Galcerà, I. (2011)., *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*. Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba.

Boado-Penas, M.C. (2021)., *Reformas del sistema de pensiones: La Experiencia Sueca*. Liverpool.

- Barrachina Juan, E. (1995)., *El principio de no confiscatoriedad tributaria*. Gaceta Fiscal, nº 135.
- Conde, J.I., Felgueroso, F. y García-Pérez, J.I. (2011)., *El fondo de capitalización a la austriaca: costes y beneficios de su implantación en España*. FEDEA.
- Garat, M.P. (2014)., *La constitucionalización del Derecho Tributario: Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico*. Universidad Católica de Uruguay, Montevideo.
- González Sánchez, M. (1994)., “El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas locales en el sistema económico de la Constitución”, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid.
- Instituto de Estudios Económicos (2019)., *Índice de competitividad fiscal 2019. Presentación de la presión fiscal normativa en España*. Colección Informes.
- Lefebvre, F. (2020-2021)., *Memento procedimientos tributarios*. Madrid.
- López Espadafor, C.M. (2008)., *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., & Casado Ollero, G. (2020)., *Curso de derecho financiero y tributario* (29th ed.). Tecnos, Madrid.
- Montero Fernández, A. (2017-2018)., *El IIVITNU a la luz de los efectos de la STC 59/2017*. Universidad Pompeu Fabra, Barcelona.
- Moreno Fernández, J.I. (2019)., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista técnica tributaria*.
- Naveira de Casanova, G. J. (1997)., *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. McGraw-Hill, Madrid.
- Pauner Chulvi, C., *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Universitat Jaume I, Castellón.
- Pereira Almagro, S. (2018)., *IRPF: diferencias de tributación por CC.AA*. Universidad de Jaén, Jaén.

Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., & Carrasco González, F. (2020)., *Curso de derecho tributario. Parte Especial* (14th ed.). Tecnos, Madrid.

Sanz Sanz, J.F. (2020)., *Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado*. Funcas, Madrid.

Tejerizo López, J.M (2017)., *Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho Tributario Español*. Madrid.

Toledo Zúñiga, P. A. (2015)., *Concretización y ponderación de principios de Derecho tributario: análisis de la jurisprudencia constitucional desde la Teoría General del Derecho*. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.

Vicente De la Casa, F. (2012)., *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. Madrid.

#### 4. RECURSOS DE INTERNET

AEAT (2021)., *Manual práctico de renta 2020*. Obtenido el 01/04/2021, de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DIT/Contenidos\\_Publicos/CAT/AY\\_UWEB/Biblioteca\\_Virtual/Manuales\\_practicos/Renta/ManualRenta2020\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AY_UWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRenta2020_es_es.pdf)

AEAT (2021)., *Información institucional*. Obtenido el 07/04/2021, de [Información institucional - Agencia Tributaria](#)

Comunicación Poder Judicial. (2018)., *El Tribunal Supremo determina el alcance de la sentencia del Constitucional sobre la plusvalía*. Obtenido el 10/04/2021, de <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-determina-el-alcance-de-la-sentencia-del-Constitucional-sobre-la-plusvalia>

Dieguez, C. (2020)., *Los límites de los impuestos: capacidad económica y no confiscatoriedad*. Obtenido el 03/03/2021, de <https://hayderecho.expansion.com/2020/05/22/los-limites-de-los-impuestos-capacidad-economica-y-no-confiscatoriedad/>

Datos Macro (2021)., *Impuesto sobre la renta de los trabajadores*. Expansión. Obtenido el 05/03/2021, de [Impuestos sobre la renta de los trabajadores 2020 | datosmacro.com](https://datosmacro.com) ([expansion.com](https://expansion.com))

Estanqueidad (2020)., En Diccionario Panhispánico del español jurídico. Obtenido el 04/04/2021 de <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-estanqueidad#:~:text=Principio%20aplicado%20por%20la%20jurisprudencia,la%20finalidad%20de%20la%20valoraci%C3%B3n>

OCDE. (2020)., *Tax revenue*. Obtenida el 05/04/2021, de: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

Simón Acosta, E. (2014)., *La infame confiscatoriedad del sistema tributario*. Legal Today. Obtenido el 04/04/2021, de <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/la-inefable-confiscatoriedad-del-sistema-tributario-2014-03-10/>

Trecet, J. (2020)., *Las tablas de la renta 2021: así puedes calcular tu retención*. Business Insider. Obtenido el 04/04/2021, de <https://www.businessinsider.es/tramos-irpf-2019-asi-quedan-tablas-renta-348097>