



FACULTAD DE DERECHO

"EL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA: FUNDAMENTOS Y DESAFÍOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO"

Autor: Carmen Pilar Puyoles Lobera

5 E3 C

Derecho Constitucional

Madrid

Abril 2025

ÍNDICE

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	4
1.1 La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.....	4
1.2 Justicia y capacidad económica.....	5
1.3 Principios de igualdad y progresividad.....	7
1.4 La no confiscatoriedad del sistema tributario.....	8
CAPÍTULO II. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	9
2.1 Análisis de sentencias clave del Tribunal Constitucional en materia tributaria.....	9
2.1.1 Interpretación del principio de capacidad económica.....	10
2.1.2 Aplicación de los principios de progresividad e igualdad.....	11
2.1.3 Casos relevantes sobre justicia tributaria y limitaciones.....	11
2.2 Evolución jurisprudencial y su impacto en la legislación fiscal.....	11
CAPÍTULO III. DESAFÍOS ACTUALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	11
3.1 La evasión y elusión fiscal: problemas y medidas de control.....	11
3.2.1 Factores que contribuyen a la evasión y elusión fiscal.....	11
3.2.2 Políticas y estrategias para reducir la evasión.....	11
3.2 La adaptación del sistema fiscal ante la globalización.....	11
3.2.1 Impacto de la economía global en la fiscalidad española.....	11
3.2.2 Medidas de cooperación internacional contra la evasión fiscal.....	11
3.3 Crisis económicas y su influencia en la recaudación y justicia fiscal.....	11
CAPÍTULO IV. LA AUTONOMÍA FISCAL Y LA SOLIDARIDAD INTERTERRITORIAL	11
4.1 El modelo autonómico español y la autonomía fiscal de las comunidades autónomas	12
4.1.1 Origen y evolución de la autonomía fiscal en España.....	12
4.1.2 Distribución de competencias fiscales entre el Estado y las comunidades autónomas	12
4.2 Principio de solidaridad interterritorial y su relación con la autonomía fiscal..	12
4.1.3 La cohesión territorial y la justicia redistributiva	12
4.1.4 Tensiones actuales y propuestas de reforma.....	12
4.3 Jurisprudencia constitucional sobre la autonomía fiscal y la solidaridad interterritorial	12
CAPÍTULO V. ANÁLISIS CRÍTICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA	12
5.1 ¿Es el sistema tributario español realmente progresivo?.....	12
5.2 La justicia tributaria en un contexto de desigualdad económica.....	12
5.3 Evaluación del sistema fiscal en función de los principios constitucionales.....	12
CONCLUSIONES	12
BIBLIOGRAFÍA	12

Introducción

El sistema tributario constituye un elemento esencial dentro de la estructura de un Estado social y democrático de derecho. A través de los impuestos, el Estado obtiene los recursos necesarios para financiar políticas públicas, garantizar servicios esenciales y promover el bienestar de los ciudadanos. Sin embargo, la tributación no debe ser un simple mecanismo de recaudación, sino que debe estar orientada por principios de justicia y equidad, asegurando que la carga tributaria sea soportada de manera proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

El artículo 31.1 de la Constitución Española consagra la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Este principio, junto con los de progresividad e igualdad, establece las bases de un sistema fiscal justo y equitativo. Sin embargo, la aplicación práctica de estos principios ha sido objeto de múltiples desafíos y debates, especialmente en un contexto económico en constante cambio, donde la globalización, la evasión fiscal y las crisis económicas han puesto a prueba la eficacia y legitimidad del sistema tributario.

Por otro lado, el sistema tributario español enfrenta un debate de gran relevancia política sobre la autonomía fiscal de las comunidades autónomas. La gestión descentralizada de los recursos fiscales ha planteado importantes interrogantes sobre el equilibrio entre la autonomía regional y la solidaridad interterritorial, principios fundamentales del modelo autonómico. La distribución de competencias fiscales y los recursos entre las diferentes regiones no solo afecta a la equidad en el reparto de la carga tributaria, sino que también pone a prueba la cohesión territorial y la justicia en la redistribución de la riqueza dentro del Estado. Este debate sobre hasta qué punto debe ampliarse o limitarse la autonomía fiscal, en función del principio de solidaridad, añade una dimensión actual y crucial al análisis del sistema tributario.

El objetivo de este trabajo es analizar los fundamentos jurídicos que sustentan el sistema tributario español desde la perspectiva del artículo 31 de la Constitución, así como explorar los desafíos actuales que enfrenta el sistema fiscal, tales como la justicia en la distribución de la carga tributaria, la progresividad real del sistema y las crecientes dificultades para evitar la evasión y elusión fiscal. Además, se revisará el debate sobre la autonomía fiscal de las comunidades autónomas, en relación con la solidaridad interterritorial, y cómo estos aspectos influyen en la equidad y cohesión del sistema tributario. Para todo ello, se analizarán las principales sentencias del Tribunal Constitucional que han abordado estos temas, proporcionando una visión completa y crítica de cómo los principios constitucionales han sido interpretados y aplicados en la práctica.

Este trabajo se justifica en la necesidad de reflexionar sobre la justicia tributaria en un momento de creciente desigualdad económica y demandas sociales de mayor equidad. La revisión del artículo 31 y su aplicación es fundamental para entender si el sistema tributario actual responde adecuadamente a los principios de progresividad, capacidad económica e igualdad que exige la Constitución.

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

El artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE) establece: “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”. Este precepto consagra el fundamento constitucional del sistema fiscal en España y define las bases de la relación entre los ciudadanos y el Estado en materia tributaria.

A lo largo de este primer capítulo se desarrollarán los diferentes principios que operan como fundamentos esenciales del sistema tributario, explorando su desarrollo normativo.

1.1 La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se erige como una manifestación del principio de solidaridad que caracteriza a los Estados democráticos modernos. En este sentido, los impuestos representan no solo un instrumento de financiación del sector público, sino también una herramienta clave para garantizar la equidad en la distribución de recursos y la justicia social.

Contribuir mediante los tributos al sostenimiento de los gastos públicos no es solo un deber moral del ciudadano, sino que nuestra Constitución, a través del artículo 31.1, lo eleva a la categoría de deber jurídico. Esta obligación forma parte del Estatuto del ciudadano, integrado por derechos fundamentales, libertades públicas, derechos y deberes. El Título I de la Constitución, donde se enmarca este artículo, otorga carácter fundamental tanto a los derechos como a los deberes recogidos en su texto¹.

El carácter jurídico de esta obligación está reforzado por el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que garantiza que toda obligación fiscal esté sujeta a la ley, dotándola de legitimidad y protección frente a posibles abusos. De

¹Agencia Tributaria. (s.f.). “El deber de contribuir y el interés general.” *Agencia Tributaria*. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_deber_de_contribuir_y_el_interes_general.html)

este modo, se asegura que los impuestos no solo sean una herramienta recaudatoria, sino también un mecanismo de redistribución y cohesión social.

1.2 Justicia y capacidad económica.

La justicia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español y es esencial para la construcción de un Estado democrático de derecho. Tal y como establece MARTÍN DELGADO: “*no basta poseer capacidad económica para contribuir, sino que es preciso que esa capacidad sea considerada en el concepto de la justicia del sistema tributario*²”. Es decir, que el sistema tributario debe ser equitativo y ajustarse a las condiciones económicas particulares de cada contribuyente, garantizando que la carga fiscal sea proporcional a los recursos disponibles, de manera que se evite que las personas con menores ingresos enfrenten una carga impositiva desmesurada.

Podemos por tanto asumir, que no se limita a la mera recaudación, sino que persigue una función redistributiva, promoviendo la equidad social. Esto implica que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera proporcional a su capacidad económica, sin discriminaciones arbitrarias y respetando las circunstancias individuales de cada contribuyente.³

Para garantizar su aplicación, el sistema fiscal debe ser accesible y comprensible para los ciudadanos, promoviendo la transparencia y generando confianza en las instituciones fiscales. Además, es esencial que los criterios utilizados para determinar las cargas tributarias sean objetivos y razonables, evitando cualquier forma de trato desigual.

Por otro lado, la capacidad económica, incluida en el artículo 31.1 CE, es el criterio fundamental para establecer la cuantía de los tributos. Cada ciudadano debe contribuir en función de su capacidad económica, la cual puede medirse en términos de ingresos, patrimonio o capacidad de generar recursos. Este principio asegura que quienes disponen

² Martín Delgado, J.M (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” *Hacienda Pública Española*, núm. 60, Pág. 93.

³ Marín Benítez, G. (2018). “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 50, pág.42.

de mayores recursos aporten una mayor proporción al sostenimiento de los gastos públicos, lo que fundamenta la progresividad del sistema tributario.⁴

Asimismo, actúa como un límite frente a posibles abusos fiscales, protegiendo a los contribuyentes de situaciones confiscatorias. El Tribunal Constitucional ha reiterado la importancia de respetar este principio, no solo como un mecanismo de equidad, sino también como una garantía frente al abuso del poder tributario.⁵ De este modo, el sistema tributario español busca no solo financiar al Estado, sino también garantizar una distribución justa de la carga fiscal entre los ciudadanos, promoviendo la cohesión social.

Sainz de Bujanda sostiene que el concepto de capacidad contributiva, más allá de ser un mero criterio abstracto de justicia fiscal, se ha convertido en un principio jurídico con reconocimiento constitucional. Esto significa que ya no es solo una idea teórica o un valor externo al sistema legal (*"extramuros del ordenamiento positivo"*)⁶, sino que ha sido incorporado formalmente al ordenamiento jurídico español a través de la Constitución.

De esta forma, a capacidad contributiva deja de ser una simple idea filosófica o moral sobre la justicia fiscal y se convierte en una exigencia jurídica vinculante. Esto implica que:

- Es un criterio obligatorio para el legislador: El Estado, al diseñar y aplicar impuestos, debe garantizar que cada ciudadano contribuya en función de su capacidad económica real.
- Es un límite para la actuación del poder tributario: La Administración no puede establecer tributos arbitrarios o desproporcionados que no respeten este principio.
- Tiene relevancia en el control judicial: Los tribunales pueden declarar inconstitucional un impuesto si consideran que no respeta la capacidad contributiva.

⁴ Sanz Gómez, R. (2020). “Progresividad fiscal (España)”. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 18, pp. 311-326. (disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/5279>)

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre. (Ref. BOE-A-2021-19511)

⁶ Sainz de Bujanda, F.: “Reflexiones en torno a un sistema de Derecho Tributario español”. En “Hacienda y Derecho”. Tomo III. IEP, Madrid 1963. Pág. 185.

1.3 Principios de igualdad y progresividad.

El artículo 14 CE establece el principio general de igualdad ante la ley, garantizando que no exista discriminación por motivos personales o sociales. Sin embargo, en el ámbito tributario, este principio no puede interpretarse de manera absoluta, ya que el sistema impositivo persigue un objetivo de justicia fiscal que requiere un trato diferenciado en función de la capacidad económica de cada contribuyente.

Como señala la STC 27/1981, la igualdad en materia tributaria no implica una equiparación absoluta entre los ciudadanos, sino la aplicación de un sistema progresivo que permita una distribución equitativa de la carga fiscal. Este principio se encuentra regulado en el artículo 31.1 CE y en el artículo 3 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) estableciendo que la tributación debe adecuarse a la capacidad económica de cada persona.⁷

Desde una perspectiva doctrinal, se distingue la igualdad ante la ley, garantizada en el artículo 14 CE, de la igualdad tributaria, recogida en el artículo 31 CE. Mientras que la primera exige que la norma se aplique de manera uniforme a todas las personas sin discriminación, la segunda se orienta a que quienes poseen la misma capacidad económica asuman una carga tributaria equivalente. En este sentido, los tributos deben ser soportados por todos aquellos que dispongan de capacidad económica suficiente (principio de generalidad) y en condiciones de equidad (principio de igualdad), evitando que existan diferencias arbitrarias en la imposición fiscal.

Sin embargo, este principio puede generar desigualdades si no se consideran las particularidades de cada contribuyente. Por ejemplo, si se establece un impuesto sobre la renta que afecta por igual a todas las personas, sin tomar en cuenta su nivel de ingresos o situación económica, podrían surgir disparidades. Para algunos, el impuesto representaría una carga significativa, mientras que para otros sería una suma irrisoria.

Para evitar tales desigualdades, dentro del sistema tributario, existen mecanismos adicionales como las exenciones fiscales, que permiten liberar de ciertos tributos a

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio. (Ref. BOE-T-1981-18420)

contribuyentes en situaciones especiales, o las deducciones, que disminuyen la base imponible de aquellos con menores ingresos o con cargas familiares.

En cuanto a la progresividad, es “*aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al aumento de la riqueza*⁸”. Así, se refuerza el marco de justicia social al garantizar que el sistema tributario no solo sea equitativo, sino también un mecanismo de redistribución de la riqueza.

De acuerdo con este principio, los tipos impositivos aumentan conforme lo hace la base imponible del contribuyente, lo que implica que aquellos con mayores recursos financieros aportan una mayor proporción de su renta o patrimonio al sostenimiento de los gastos públicos. Esta progresividad permite que el sistema fiscal actúe como una herramienta para reducir las desigualdades económicas.

1.4 La no confiscatoriedad del sistema tributario.

El artículo 31.1 establece que el sistema tributario no tendrá, en ningún caso, alcance confiscatorio. Este principio actúa como límite para el poder del Estado, asegurando que la imposición fiscal no vulnere los derechos patrimoniales de los ciudadanos ni comprometa su capacidad económica esencial.

La no confiscatoriedad implica que el sistema fiscal debe respetar un equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente. En términos prácticos, esto significa que la suma de los tributos no puede ser tan elevada que prive al ciudadano de los recursos necesarios para su subsistencia o para el desarrollo de una vida digna.

Así, cuando el artículo 31.1 CE prohíbe el "alcance confiscatorio" del sistema tributario, establece la no confiscatoriedad como un límite explícito a la progresividad fiscal, con el propósito de garantizar el respeto a otros valores y derechos reconocidos en la Constitución, como el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Se fundamenta por tanto en que un sistema tributario no puede considerarse equitativo si impone a los

⁸ Martín Delgado, J.M (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” *Hacienda Pública Española*, núm. 60, Pág. 92.

contribuyentes una carga desmesurada e injustificada que implique un sacrificio excesivo de su patrimonio.⁹

El Tribunal Constitucional ha abordado este principio en varias ocasiones, destacando que la confiscatoriedad no solo se refiere a un porcentaje excesivo de imposición, sino también a la falta de proporcionalidad en la carga fiscal. Por tanto, cualquier norma que imponga tributos desproporcionados o que carezca de una justificación objetiva y razonable podría ser declarada inconstitucional.¹⁰

Además, este principio guarda una estrecha relación con los derechos fundamentales y la dignidad de las personas, pues garantiza que el sistema fiscal sea compatible con los valores esenciales de un Estado democrático de derecho. La prohibición de la confiscatoriedad refuerza así la confianza en las instituciones y legitima el sistema tributario como instrumento al servicio del interés general.

CAPÍTULO II. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

El Tribunal Constitucional (en adelante TC) desempeña un papel fundamental en la configuración y control del sistema tributario español, garantizando que los tributos se ajusten a los principios constitucionales establecidos en el artículo 31.1 de la CE. A través de su jurisprudencia, ha delimitado el alcance y aplicación de los principios de igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, estableciendo criterios que orientan tanto al legislador como a la administración tributaria.

2.1 Análisis de sentencias clave del Tribunal Constitucional en materia tributaria.

En este apartado se analizarán algunas de las sentencias más relevantes que han marcado la evolución del derecho tributario en España. Estas resoluciones han abordado aspectos fundamentales como la progresividad de los impuestos, el principio de capacidad económica, la prohibición de la confiscatoriedad y la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia tributaria.

⁹ Moreno Fernández, J.I. “La prohibición de la confiscatoriedad como límite al tributo”. *Revista Técnica Tributaria*. N°.124. Pág. 29.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre. (Ref. BOE-A-2021-19511)

2.1.1 Interpretación del principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica constituye un eje esencial del sistema tributario. A lo largo de su jurisprudencia, el TC ha ido delimitando su significado, especialmente en lo que respecta a la tributación sobre el patrimonio.

La Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre, ha aportado una nueva perspectiva en la interpretación de este principio, consolidando la doctrina desarrollada en pronunciamientos previos como la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre. Esta última es un hito importante en la interpretación de la capacidad económica dentro del sistema tributario español, especialmente en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, o "plusvalía municipal")

En el caso de la plusvalía municipal, aunque un terreno haya aumentado de valor, no siempre refleja una capacidad económica real en el sentido de que el propietario disponga de los recursos suficientes para hacer frente al tributo. La sentencia resalta que el impuesto sobre la plusvalía no debe convertirse en una carga insostenible, lo cual sería una violación de los derechos constitucionales, dado que el gravamen excesivo sería equivalente a imponer un tributo sobre una capacidad económica inexistente o ficticia.¹¹

Este pronunciamiento refuerza la idea de que el sistema tributario debe ser justo y proporcional, adaptándose a la realidad económica del contribuyente. Es decir, si el aumento del valor del terreno no se corresponde con una verdadera capacidad de pago, la imposición de un tributo desmesurado sería incompatible con la Constitución.

En esta misma línea, uno de los puntos clave de la Sentencia 149/2023 sobre el impuesto sobre el patrimonio, es que todo tributo debe recaer sobre una manifestación concreta de capacidad económica, que puede ser efectiva o potencial, pero nunca ficticia o inexistente. Así, se reafirma que la simple posesión de bienes patrimoniales constituye, en sí misma, una expresión de capacidad económica, sin que resulte determinante la renta que dichos bienes puedan generar.

El Tribunal también señala que la rentabilidad del patrimonio no es un parámetro adecuado para medir la capacidad económica gravada por este tipo de impuestos. Este

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre.

enfoque se basa en la idea de que la capacidad económica se refiere a la posesión de bienes y no necesariamente a los ingresos que estos generen. A pesar de ello, el Tribunal no profundiza sobre los límites precisos de un impuesto sobre el patrimonio, ni sobre cómo garantizar que el tributo no se convierta en confiscatorio.

Por tanto, la sentencia plantea un dilema en cuanto a los límites de la imposición sobre el patrimonio. Aunque el Tribunal descarta que un tributo sobre el patrimonio sea confiscatorio solo por ser superior a la renta generada, también advierte que, si se llega a agotar el valor del patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad. Este punto deja abierta la cuestión de hasta dónde puede llegar la imposición sobre el patrimonio sin vulnerar los derechos del contribuyente, especialmente en el marco de una visión integral de la tributación sobre el capital. Es decir, sería necesario que el Tribunal elabore unos límites más claros para garantizar un sistema tributario justo y equitativo que respete tanto el principio de capacidad económica como el derecho a la propiedad.

2.1.2 Aplicación de los principios de progresividad e igualdad.

2.1.3 Casos relevantes sobre justicia tributaria y limitaciones.

2.2 Evolución jurisprudencial y su impacto en la legislación fiscal.

CAPÍTULO III. DESAFÍOS ACTUALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

3.1 La evasión y elusión fiscal: problemas y medidas de control.

3.2.1 Factores que contribuyen a la evasión y elusión fiscal.

3.2.2 Políticas y estrategias para reducir la evasión.

3.2 La adaptación del sistema fiscal ante la globalización.

3.2.1 Impacto de la economía global en la fiscalidad española.

3.2.2 Medidas de cooperación internacional contra la evasión fiscal.

3.3 Crisis económicas y su influencia en la recaudación y justicia fiscal.

CAPÍTULO IV. LA AUTONOMÍA FISCAL Y LA SOLIDARIDAD INTERTERRITORIAL.

4.1 El modelo autonómico español y la autonomía fiscal de las comunidades autónomas.

- 4.1.1 Origen y evolución de la autonomía fiscal en España.
- 4.1.2 Distribución de competencias fiscales entre el Estado y las comunidades autónomas.

4.2 Principio de solidaridad interterritorial y su relación con la autonomía fiscal.

- 4.1.3 *La cohesión territorial y la justicia redistributiva.*
- 4.1.4 *Tensiones actuales y propuestas de reforma.*

4.3 Jurisprudencia constitucional sobre la autonomía fiscal y la solidaridad interterritorial.

CAPÍTULO V. ANÁLISIS CRÍTICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA.

5.1 ¿Es el sistema tributario español realmente progresivo?

5.2 La justicia tributaria en un contexto de desigualdad económica.

5.3 Evaluación del sistema fiscal en función de los principios constitucionales.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA