

LA APRECIACIÓN DEL CARÁCTER  
CONFISCATORIO O EXCESIVO DEL IMPUESTO  
POR EL CONSEJO CONSTITUCIONAL FRANCÉS.  
CONSIDERACIONES ACERCA DE LA DECISIÓN  
N.º 2012-662 DC DE 29 DE DICIEMBRE DE 2012,  
LA LEY DE FINANZAS PARA 2013

ERIC OLIVA (\*)

I. LAS MODALIDADES DE APRECIACIÓN DEL CARÁCTER CONFISCATORIO DEL IMPUESTO POR EL CONSEJO CONSTITUCIONAL: 1. *El tradicional deseo de evitar la confrontación directa entre la necesidad del impuesto y el derecho de propiedad*: a) La relación entre dos principios de igual valor. b) Una conciliación cuidadosamente evitada por el Consejo constitucional. 2. *La solución más cómoda: la ruptura de la igualdad tributaria*: a) La inconstitucionalidad directa de las disposiciones que suponen una carga fiscal excesiva. b) La estrecha relación entre la ruptura de la igualdad tributaria y el carácter confiscatorio del impuesto.—II. LA INCONSTITUCIONALIDAD «URBI ET ORBI» DE DISPOSICIONES FISCALES QUE PRESENTAN UN CARÁCTER CONFISCATORIO: 1. *La inconstitucionalidad en el mismo impuesto («urbi»): el caso de la contribución excepcional sobre las rentas de actividad más altas*: a) El mecanismo de la contribución excepcional. b) La inconstitucionalidad de la contribución excepcional. 2. *La inconstitucionalidad respecto de la combinación de varios impuestos diferentes («orbi»): el caso de la tributación de jubilaciones «sombbrero»*: a) La apreciación del carácter excesivo en relación a una combinación de impuestos. b) La elección de anular un impuesto ya vigente con objeto de mitigar el exceso del sistema fiscal.

*«No habría abordado en toda su extensión el problema que me ocupa si no hubiera buscado aquella parte del gasto público que la propiedad debe soportar. No lo habría tratado en su plenitud ni en cuanto al fondo ni en cuanto a las presentes circunstancias, ya que, entre los enemigos de la propiedad, los más hábiles cuentan con la imposición del triunfo de sus puntos de vista» (1).*

---

(\*) Profesor de la Universidad d'Aix Marseille, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Director del Máster de Finanzas Públicas y Fiscalidad, miembro del GERJC-ILF, miembro asociado a CEFF.

(1) THIERS, A., *De la propriété* (De la propiedad), Edition populaire à un franc, Paulin Lheureux et cie, París, 1848, *Livre quatrième De l'impôt* (Cuarto libro del impuesto), primer capítulo: De la manera de alcanzar la propiedad por el impuesto, pág. 301.

Históricamente, se ha considerado que el impuesto había ido alcanzando sus límites y, sin embargo, esos límites no han cesado de ser traspasados. Las teorías económicas, y en particular la célebre teoría de Laffer, han demostrado que cierto umbral de imposición no podría ser traspasado. Sin embargo, el Derecho nunca ha aplicado verdaderamente estas teorías, sobre todo porque el nivel de imposición depende de numerosos factores internos (2). Estos factores internos se vieron agravados por las consecuencias de la crisis financiera sobre las finanzas públicas. En Francia, el elevado importe del déficit público (más de 62 millones de euros en 2013), así como la carga de los intereses de la deuda, que constituye la partida presupuestaria más elevada por delante de la partida en Educación, han conducido al gobierno a optar por soluciones drásticas, por un lado recortando el gasto público y por el otro, aumentando los ingresos tributarios (3). El objetivo era reducir el déficit del 4 por 100 del PIB en 2012 al umbral del 3 por 100 previsto por el Tratado de Lisboa. Los gravámenes suplementarios establecidos por la ley de Finanzas para 2013 se distribuyeron de la siguiente manera: 9,6 mil millones de euros sobre las empresas y 6,2 mil millones de euros sobre los hogares. Añadido a las medidas propuestas por el proyecto de ley de financiación de la seguridad social, el esfuerzo extra pedido a las empresas debía alcanzar alrededor de los 10.000 millones de euros, y aquel solicitado a los hogares, otros 10.000 millones. Globalmente la reforma implicaba un aumento de gravámenes equivalente a 20 millones de euros.

Además, el proyecto de reforma fiscal comportaba igualmente una innegable dimensión ideológica, explicándose por el deseo de contentar a un electorado de izquierdas así como a la coalición mayoritaria (4). Siguiendo esta tendencia, el gobierno deseaba pedir un esfuerzo especial a las capas más acomodadas de la población, tanto activa como jubilada. Dos nuevas disposiciones fiscales fueron así establecidas. La primera, más visible y proclive a alimentar comentarios, introducía una contribución excepcional de solidaridad sobre las rentas activas más altas que golpeaba al 18 por 100 de las rentas de actividad profesional,

---

(2) En Estados Unidos, donde la teoría de Laffer vio la luz, el umbral del 30 por 100 debía ser el límite superior, lo que no sucede en Europa (sobre todo en los países nórdicos) ni en la Europa latina (Francia, España, Portugal o Italia).

(3) Según el Gobierno: *«este presupuesto, solidario y responsable, asegura la recuperación de las cuentas públicas desde la justicia, desempeñando un esfuerzo sin precedente, repartido equitativamente entre los ingresos suplementarios (15,8 miles de millones de euros) y economías de gasto (10 mil millones de euros), todo preservando el credimiento y el poder adquisitivo de nuestros ciudadanos más modestos»*, exposición de motivos al proyecto de ley de finanzas para 2013.

(4) La mayoría se sostiene en varios partidos políticos: el Partido Socialista, varios de izquierda y de izquierda radical, los Verdes y el Frente de izquierdas.

aquellas que excedían de 1 millón de euros por beneficiario (art. 12 del Proyecto de Ley de finanzas). La segunda, más general, aunque más discreta en cuanto a sus consecuencias, creaba un nuevo tramo del 45 por 100 en el impuesto sobre la renta, afectando a aquellas rentas superiores a los 150.000 euros (art. 3 del Proyecto de Ley de finanzas).

Los diputados que cuestionaban la constitucionalidad de ambas disposiciones acudieron el 20 de diciembre de 2012 al Consejo constitucional. En lo que concierne a la contribución excepcional sobre las rentas altas de actividad, la medida, en combinación con al tipo marginal del impuesto sobre la renta previsto por el artículo 3 de la Ley de finanzas (45%), la contribución excepcional sobre las rentas altas (4%) y las cotizaciones sociales (8% sobre las rentas de actividad) daba lugar a un tipo de gravamen global del 75 por 100. El artículo 3 del Proyecto de Ley de finanzas planteaba más dificultades porque tocaba especialmente a las rentas abonadas en el marco de los regímenes de jubilación «chapeau» (sombrero), imponiendo sobre ellas un gravamen que, según los casos, iba del 75,04 por 100 al 75,34 por 100.

En ambos casos, el tipo impositivo igualaba, si no excedía, el 75 por 100, pidiéndose al Consejo constitucional que se pronunciara sobre el carácter confiscatorio de las nuevas medidas fiscales. El Consejo desaprobaría estas disposiciones pero sobre una base distinta a la esperada. El Consejo juzgaría estas medidas como inconstitucionales, pero no desde la ofensa al derecho de propiedad sino desde la ofensa a la igualdad tributaria que emanaba del artículo 13 de la Declaración de 1789. Considera, pues, que las dos disposiciones de la causa entrañan una ruptura de la igualdad tributaria, motivo por el cual las declararía inconstitucionales (5).

---

(5) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-662 DC del 29 de diciembre de 2012, Ley de finanzas para 2013, 12 a 22 y 67 a 74; BARILARI, A., «Donner et retenir ne vaut» (Dar y retener no vale), *Constitutions*, enero-marzo de 2013, núm. 2013-1, pág. 89; CHALTIEL, F., «La loi de finances 2013 partiellement censurée par le Conseil Constitutionnel» (La ley de finanzas de 2013 parcialmente censurada por el Consejo constitucional), *Les petites affiches*, 27 de mayo de 2013, núm. 105, págs. 6-19; CROUY-CHANEL, E. de, «Fiscalité des personnes: chronique de l'année 2012» (Fiscalidad de las personas, crónica del año 2012), *Droit fiscal*, núm. 9, 28 de febrero de 2012, págs. 15-17; FÉRIEL, L., «Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques: o tempora, o mores» (El legislador y el principio de igualdad tributaria: o tempora o mores), *Droit Fiscal*, 30 de mayo de 2013, núm. 22, págs. 19-24; LAMARDIÈRE, Ch. de, «L'impôt confiscatoire enfin sanctionné» (El impuesto confiscatorio al fin cuestionado), *Constitutions*, enero-marzo de 2013, núm. 2013-1, págs. 86-87; MANGIAVILLANO, A., «Inconstitutionnalité de la taxe à 75%: chronique d'une inégalité» (Inconstitucionalidad del tipo del 75%: crónica de una ilegalidad), *Recueil Dalloz*, 10 de enero de 2013, núm. 1, pág. 19; PEZET, F., «Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises» (El carácter confiscatorio del impuesto y las exigencias constitucionales francesas), *Droit Fiscal*, 30 de mayo de 2013, núm. 22, págs. 25-33.

Pero mediante el rodeo de la igualdad tributaria, el Consejo resuelve indirectamente sobre el carácter confiscatorio de las disposiciones. Ése es el principal interés de la decisión del 29 de diciembre de 2012. Es raro que el juez constitucional se pronuncie sobre tales cuestiones y todavía más extraño que declare la inconstitucionalidad de unas medidas cuestionadas por este motivo. La decisión, por tanto, se encuentra en el grupo de grandes decisiones (6) del Consejo por indicar aquellos límites que la Constitución marca al legislador tributario en materia de presión fiscal. Por una parte, esta decisión muestra cómo el Consejo constitucional observa el carácter confiscatorio del impuesto a través del prisma de la igualdad tributaria (I). Por otra parte, emplea de manera original e innovadora el principio de igualdad tributaria para declarar inconstitucionales disposiciones que entrañan una ruptura de la igualdad, no sólo respecto de un impuesto como venía siendo hasta ahora sino, de manera más original, por la yuxtaposición de varios impuestos (II).

#### I. LAS MODALIDADES DE APRECIACIÓN DEL CARÁCTER CONFISCATORIO DEL IMPUESTO POR EL CONSEJO CONSTITUCIONAL

La decisión del 29 de diciembre de 2012 revela el método adoptado por el juez constitucional a la hora de evaluar el carácter confiscatorio del impuesto. En principio, la apreciación de la naturaleza confiscatoria de una medida legislativa cualquiera se aprecia a la luz únicamente del derecho de propiedad, respecto del cual observamos en este caso una desposesión arbitraria o una privación excesiva del mismo que conduce a su desnaturalización. No obstante, la jurisprudencia constitucional evita cuidadosamente la confrontación entre el derecho constitucional de propiedad y el principio también constitucional de la necesidad de los impuestos (A). El Consejo constitucional ha preferido fundamentar su decisión en un terreno más cómodo, el de la ruptura de la igualdad tributaria (B).

---

(6) Por esta razón, esta decisión figurará en la próxima entrega de las Grandes decisiones del Consejo constitucional, FAVOREU, L.; PHILIP, L.; ROUX, A.; MÉLIN SOUCRAMANIEN, F.; GAÏA, P.; OLIVA, E., *Les Grandes décisions du Conseil constitutionnel* (Las grandes decisiones del Consejo constitucional), 15.ª decisión, París, Dalloz, 2013.

1. *El tradicional deseo de evitar la confrontación directa entre la necesidad del impuesto y el derecho de propiedad*

El deseo de evitar el choque entre la necesidad del impuesto y el derecho de propiedad, y en consecuencia, el deseo de entrar directamente a juzgar el carácter confiscatorio o no de un impuesto en general o de su tipo de gravamen en particular, manifiesta la dificultad para el juez de conciliar dos principios que tienen el mismo valor jurídico (1). Por lo tanto, el Consejo constitucional evita cuidadosamente buscar una conciliación que pudiera eventualmente convertirse en una confrontación (2).

a) La relación entre dos principios de igual valor

Tanto el derecho de propiedad como el principio de necesidad del impuesto tienen un valor jurídico idéntico, procediendo ambos de la Declaración de 1789. El derecho de propiedad aparece reconocido en los artículos 2 y 17 (7) de la Declaración mientras que la necesidad del impuesto está prevista en el artículo 13 de dicho texto (8). Bajo estas condiciones, la cuestión de la confiscatoriedad del impuesto exige al juez constitucional conciliar el derecho de propiedad con el principio de la necesidad del impuesto. En el plano jurídico, tal operación es concebible. Así lo hizo el Consejo en su decisión de 1983 que establecía el principio según el cual *«el ejercicio de las libertades y derechos individuales no será de ninguna manera excusa para el fraude fiscal»* (9). En consecuencia, los derechos fundamentales individuales garantizados por la Constitución deben ser entendidos en el contexto de los límites impuestos por el establecimiento y la preservación de la sociedad política, en particular del Estado.

---

(7) Declaración de Derechos Humanos del 24 y 26 de agosto de 1789. *«El fin de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del Hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión»; artículo 17: «nadie puede ser privado de la propiedad, derecho inviolable y sagrado, salvo que la necesidad pública, legalmente determinada, lo exija expresamente, y bajo la condición de una indemnización previa y justa».*

(8) El artículo 13 sobre la necesidad del impuesto: *«Para el mantenimiento de la fuerza pública y de los gastos de administración, resulta imprescindible una contribución común: ésta deberá estar equitativamente repartida entre todos los ciudadanos en función de sus capacidades».*

(9) Decisión del Consejo constitucional n.º 83-164 DC del 29 de diciembre de 1983, consideración 27.

La relación entre el derecho de propiedad y el sistema tributario levanta muchas ampollas porque está en el epicentro del enfrentamiento entre los derechos en favor de la persona, es decir los derechos individuales, y el carácter objetivo de estos derechos que se ejercen en el contexto de una sociedad política organizada. La dimensión social, colectiva u objetiva de los derechos fundamentales, incluso de aquellos individuales, y en particular del derecho de propiedad, conducen al juez a rechazar toda concepción individualista absolutista. La decisión del 29 de diciembre de 2012 está en el centro de esta doble dimensión de los derechos fundamentales, al mismo tiempo individuales y colectivos, puesto que los individuos beneficiarios están integrados en una sociedad y no aislados en la naturaleza.

En materia fiscal, la relación entre la propiedad y el impuesto se acentúa por el hecho de que un impuesto de cualquier tipo se caracteriza fundamentalmente por la ausencia de una contraprestación directa e inmediata (10). En consecuencia, la afectación a la propiedad está igualmente cubierta por el principio del consentimiento libre al impuesto que queda afirmado por el artículo 14 de la Declaración de 1789 (11) y es en realidad inseparable del principio de necesidad del impuesto (12).

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, es delicado conciliar el derecho de propiedad con los principios de consentimiento y de necesidad del impuesto. El impuesto no debería ser entendido como una afectación a la propiedad en parte porque es necesario y en parte porque es libremente consentido por medio de la ley. Por añadidura, el impuesto permite igualmente, y esta función está bien presente en la decisión de 29 de diciembre de 2012, asegurar una cierta solidaridad social. La justicia constitucional habría podido cambiar este Estado de Derecho en la medida en que el juez constitucional tiene por misión asegurar la protección de los derechos fundamentales contra la propia ley. Aunque éste verdaderamente no sería el caso en el ámbito fiscal.

---

(10) No es el caso de las cotizaciones sociales que conceden el derecho a recibir las prestaciones de los diferentes regímenes de protección social, ni es el caso de las tasas que tienen por contrapartida la prestación de un servicio público y la utilización del dominio público.

(11) «*Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismo o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorata, base, recaudación y duración*».

(12) Por otra parte cuando Jean Bodin había reclamado el reconocimiento del principio de libre consentimiento del impuesto en nombre del derecho de propiedad de los contribuyentes, ¡le contestaron que el rey era el propietario de todos los bienes y de sus sujetos! BRISSAUD, J., *Cours d'histoire générale du droit français public et privé* (Cursos de historia general del Derecho francés público y privado), Fontemoing, París, 1904, t. I, pág. 926.

## b) Una conciliación cuidadosamente evitada por el Consejo constitucional

Como A. Mangiavillano demostró en su tesis (13), los jueces constitucionales alemanes y franceses han evitado la confrontación entre el derecho de propiedad y la fiscalidad. Desde 1954, el Tribunal Constitucional alemán sostiene que el impuesto no afecta al derecho de propiedad (14). El juez constitucional francés se ha mostrado más reservado al no acoger, como su homólogo alemán, la conciliación entre el derecho de propiedad y la fiscalidad (15), reservándose esa posibilidad para determinados casos en los que el impuesto pudiera atentar contra el derecho de propiedad (16).

Las violaciones del derecho de propiedad en el ámbito fiscal son prácticamente inexistentes, sin duda porque el Consejo exige cierto grado de afectación al derecho de propiedad, cuestionando sólo aquellas normas que tendrían como consecuencia la desnaturalización de este derecho hasta el punto de hacer imposible su ejercicio. Sólo las afectaciones excesivas o desproporcionadas podrían dar lugar a la desaprobación. Esta hipótesis no se ha producido nunca ni a priori ni como parte de una cuestión de constitucionalidad (17). En este último caso, las presuntas violaciones del derecho de propiedad no han sido confirmadas por el Consejo constitucional, el cual raramente motiva el rechazo a las pretensiones de los recurrentes. La decisión del 29 de diciembre de 2012 no es excepción a esta tendencia general puesto que el Consejo, que se pronuncia sobre la contribución excepcional sobre las rentas de actividad más altas, añade, después de haber censurado esta contribución, que no es necesario examinar el resto de reclamaciones,

---

(13) MANGIAVILLANO, A., «*Le contribuable et l'Etat – L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*» (La contribución y el Estado – El impuesto y la garantía constitucional de la propiedad (Alemania-Francia), Nouvelle bibliothèque des thèses, Dalloz, París, 2013, núm. 126, pág. 56, § 45 y sig.

(14) BVerfG. Urt. 20 de julio de 1954, Investitionshilfe, citado por A. MANGIAVILLANO, *op. cit.*, pág. 57.

(15) Por ejemplo la decisión del Consejo constitucional n.º 81-133 DC del 30 de diciembre de 1981, Ley de finanzas para 1982, Rendue à propos de l'Impôt sur les grandes fortunes, cons. 4-9.

(16) Decisión del Consejo constitucional n.º 89-268 DC del 29 de diciembre de 1989, Ley de finanzas para 1990, Consideración 41: «*Si la supresión de una exoneración fiscal conlleva el aumento de carga fiscal para ciertas categorías de contribuyentes, ello no supone, en el caso presente, una violación del derecho de propiedad contrario a la Constitución*» y consideración 78.

(17) Decisión del Consejo constitucional n.º 2005-5 QPC del 18 de junio de 2010, Kimberly Clark; n.º 2010-99 QPC del 11 de febrero de 2011, Señora Laurence N; n.º 2011-159 QPC del 5 de agosto de 2011, Señora Elke B. y otros.

en particular aquella relativa al carácter confiscatorio (18). A la luz de la jurisprudencia constitucional, es posible concluir que el derecho de propiedad es inaplicable en materia fiscal, aunque los jueces constitucionales se hayan abstenido hasta el momento de excluir totalmente este derecho del derecho constitucional fiscal salvo en casos de desnaturalización de este derecho por la legislación fiscal (19). No obstante, el juez constitucional asegura indirectamente la protección del derecho de propiedad a través del respeto al principio de igualdad tributaria. Como sugiere A. Mangiavillano, la noción de impuesto excesivo que rompe la igualdad tributaria es más conveniente que la noción de impuesto excesivo (20).

## 2. *La solución más cómoda: la ruptura de la igualdad tributaria*

La inaplicabilidad del derecho de propiedad en el ámbito fiscal no excluye, sin embargo, la protección de la propiedad contra una fiscalidad excesiva. El medio elegido por el juez constitucional es indirecto, ya que éste último recurrirá a la ruptura de la igualdad tributaria. La decisión del 29 de diciembre de 2012 confirma esta discutible polémica que permite sortear la confrontación directa entre el derecho de propiedad y la necesidad del impuesto.

- a) La inconstitucionalidad directa de las disposiciones que suponen una carga fiscal excesiva

La decisión del 29 de diciembre de 2012 se sostiene en la ruptura de la igualdad tributaria. Se trate de las pensiones «sombrero» o de la contribución

---

(18) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-662 DC del 29 de diciembre de 2012, consideración 74.

(19) El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, si bien tardó en aplicar plenamente el derecho de propiedad, condenó a Francia por violación de este derecho en materia fiscal en 1994 en el marco de una sanción fiscal que conducía a la infravaloración de un bien en una sucesión con el fin de de minorar los derechos de sucesión, la administración podía ejercer su derecho de retracto y convertirse en propietario del bien al valor declarado por el contribuyente. Esta disposición se consideró contraria al artículo 1 del protocolo adicional número 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, 22 de septiembre de 1994, A:296: A, Hentrich contra Francia, a propósito del artículo 668 del Código general de impuestos.

(20) MANGIAVILLANO, A., *op. cit.*, pág. 140, § 133: «Al impuesto confiscatorio, remitiéndonos a una problemática más contemporánea y estrictamente patrimonial, nos proponemos añadir la hipótesis previa y más general del impuesto excesivo, cuyo campo se relaciona tradicionalmente con el reparto de las cargas públicas».

excepcional sobre las rentas activas más altas, el Consejo dictaminó que estas disposiciones eran contrarias al principio de igualdad tributaria porque éstas implicaban una carga excesiva sobre los contribuyentes.

El recurso al principio de igualdad presenta una ventaja en relación a la violación del derecho de propiedad. El examen de la violación del derecho de propiedad presenta más rigidez en la medida en que el juez deberá investigar si la disposición fiscal entraña una desposesión arbitraria o si la medida fiscal entraña una violación del derecho a la propiedad que tenga como resultado la desnaturalización del derecho. El recurso a la igualdad tributaria permite al juez evitar este examen absoluto y en su lugar investigar si, en la categoría de los contribuyentes afectados, la medida objeto de recurso no supone una carga excesiva sobre algunos de ellos. En otras palabras, la propiedad es un estado (como la libertad) mientras que la igualdad siempre ha de ser objeto de una comparación (21). El juez constitucional tendrá más facilidad para apreciar esta relación cuando el respeto de la propiedad apela a un control ya modulado y detallado por el uso de la técnica de la proporcionalidad.

En consecuencia, el juez constitucional prefiere emplear el método de la ruptura de la igualdad tributaria para cuestionar las disposiciones fiscales excesivas que pudieran tener un carácter confiscatorio (si bien el juez nunca hará referencia expresa a esto último). Esta técnica no es nueva. En la decisión de 29 de diciembre de 1989, el Consejo indicaba que *«si la supresión de una exención fiscal acarrea un aumento de imposición sobre determinadas categorías de contribuyentes, ello no implica, en el caso presente, una afectación al derecho de propiedad contraria a la Constitución»* (22). Vinculó de manera muy lacónica la igualdad tributaria y el derecho de propiedad, dejando divisar la hipótesis según la cual la supresión de una exoneración fiscal tendría como consecuencia una ruptura de la igualdad tributaria porque impondría una carga excesiva sobre la propiedad de los contribuyentes. Pero sobre todo, el Consejo sentenció en 2005 que la exigencia establecida en el artículo 13 de la Declaración de 1789 *«no será respetada si el impuesto tiene un carácter confiscatorio o supone una carga excesiva sobre una categoría de contribuyentes atendiendo a su capacidad económica»* (23). Sobre la base de estos principios,

---

(21) BOBBIO, N., *Eguaglianza e libertà* (Igualdad y libertad), Einaudi, Turín, 1995 y 2009, prólogo, pág. I: *«“libertà” indica un stato, “eguaglianza” un rapporto»* (la libertad indica un estado, la igualdad, una relación).

(22) Decisión del Consejo constitucional n.º 89-268 DC del 29 de diciembre de 1989, consideración 41.

(23) Decisión del Consejo constitucional n.º 2005-530 DC del 29 de diciembre de 2005, consideración 65.

el Consejo ya ha tumbado algunas de estas disposiciones fiscales tras tacharlas de excesivas (24), o por lo menos ha dado su aprobación a este medio (25). El Consejo constitucional se une, aunque de manera más discreta, al Tribunal constitucional alemán que juzgó sobre la base de un reparto entre la individuos y colectividad, que el impuesto no debía globalmente absorber más de la mitad de las rentas (26). La decisión del 29 de diciembre de 2012 se sitúa en esta línea jurisprudencial. El Consejo constitucional no entra en el terreno de la confiscatoriedad del impuesto pero indirectamente consagra este carácter mediante el recurso a la ruptura de la igualdad tributaria. La decisión parece revelar una particular técnica quirúrgica que consiste en el examen por el juez constitucional de la disposición fiscal en el sentido de si respeta o no la igualdad tributaria. Sólo en caso negativo, el juez investigaría en segunda instancia si el impuesto presenta un carácter confiscatorio. Pero en realidad, estas dos preguntas están estrechamente unidas, puesto que, cuando el juez se pronuncia sobre la ruptura de la igualdad tributaria, está implícitamente reconociendo el carácter confiscatorio del impuesto.

b) La estrecha relación entre la ruptura de la igualdad tributaria y el carácter confiscatorio del impuesto

Es de interés estudiar aquí la decisión del 29 de diciembre de 2012. En estricto Derecho, el juez constitucional ha desaprobado las disposiciones re-

---

(24) Decisión del Consejo constitucional n.º 85-200 DC del 16 de enero de 1986, consideración 17.

Pronunciándose sobre la contribución de solidaridad por los jubilados, el Consejo consideró que si el principio de necesidad del impuesto no prohibía al legislador hacer a una o varias categorías profesionales soportar la carga económica de una ayuda a una o varias categorías profesionales, ello se opone a una ruptura del principio de igualdad tributaria, tal ruptura será efectuada por una tasa del 50 por 100 prevista por la ley; ver también la decisión n.º 98-405 DC del 29 de diciembre de 1998, consideraciones 27 y 28, a propósito del impuesto sobre la riqueza, y que considera excesiva la imposición sobre un bien cuyo contribuyente es nudo propietario y no obtiene ninguna renta del mismo.

(25) Decisión del Consejo constitucional n.º 2000-437 DC del 19 de diciembre de 2000, consideración 34, a propósito de una contribución aplicable a los beneficios de empresas farmacéuticas que alcanzaba un tipo del 70 por 100; n.º 2000-441 DC del 28 de diciembre de 2000, consideración 28, a propósito de un impuesto sobre las compras de carne, el Consejo precisa, sin más detalles, que los límites superiores de tipos impositivos determinados por el legislador no tienen un carácter confiscatorio.

(26) BvG 37/91, 22 jun 1995, Vermögensteuer, C, II, 3, traducción francesa, A. MANGIAVILLANO, *op. cit.*, Annexe I, págs. 583 y sig.

curridas con el argumento de la igualdad tributaria, y también se encarga de especificar que no es necesario pronunciarse sobre la naturaleza confiscatoria de los tipos de imposición objeto de debate. Desde este punto de vista, la decisión del 29 de diciembre de 2012 es más reservada que aquella del 29 de diciembre de 1998 (27) que se pronunciaba acerca de la fiscalidad de un bien en nuda propiedad que no reportaba ninguna renta al contribuyente.

Como escribió Ch. de Lamadière: «Ciertamente, en la presente decisión, el Consejo no censura la ley aludiendo al carácter confiscatorio del impuesto, sino por razón del principio de igualdad tributaria. Sin embargo, ambos conceptos son muy próximos: cuando el impuesto supone una carga excesiva sobre ciertos contribuyentes, se rompe la igualdad de sacrificio que todos debemos consentir. El Parlamento parece haber olvidado que el principio de igualdad es de igual interés para todos: para los pobres, por supuesto, pero igualmente para los ricos. Reclamar a las rentas más altas una carga impositiva que conduce a privarles de tres cuartas partes de sus recursos, es pedir un sacrificio fiscal desproporcionado» (28). Manteniendo el principio de igualdad, el juez constitucional apunta de manera indirecta al carácter confiscatorio del impuesto, incluso aunque la cuestión examinada sea saber si determinadas categorías de contribuyentes no soportan una carga excesiva respecto de otros. La decisión del 29 de diciembre de 2012 revela las virtudes de la perspectiva de la igualdad tributaria, bien conocida por la Corte de Arbitraje belga, que permite alcanzar y proteger otros derechos y especialmente el derecho de propiedad. Ésta es la principal ventaja de recurrir a la igualdad en lugar de a una protección directa y más aleatoria del derecho de propiedad (29).

Cualquiera que sea el camino tomado por el Consejo, éste y el conjunto de la doctrina ha cuestionado la constitucionalidad de disposiciones fiscales en las que el tipo presentaba un carácter excesivo o desproporcionado. Estas censuras revelan una extensión del principio de igualdad tributaria cuyo examen estaba antes esencialmente limitado a un impuesto particular y que hoy se aprecia también globalmente teniendo en cuenta todos los impuestos que recaen sobre el mismo contribuyente. El Consejo considera a partir de entonces la igualdad tributaria «*urbi et orbe*».

---

(27) Decisión del Consejo constitucional n.º 98-405 DC, citada previamente.

(28) LAMARDIÈRE, Ch. de, «L'impôt confiscatoire enfin sanctionné» (El impuesto confiscatorio al fin cuestionado), *Revista Constitutions*, 2013, núm. 1, pág. 86.

(29) Ver A. MANGIAVILLANO, *op. cit.*, pág. 141, § 134.

## II. LA INCONSTITUCIONALIDAD «URBI ET ORBI» DE DISPOSICIONES FISCALES QUE PRESENTAN UN CARÁCTER CONFISCATORIO

La decisión del 29 de diciembre de 2012 manifiesta, aunque sin duda alguna en relación al carácter excesivo de los tipos de imposición objeto del litigio, una extensión en el examen de la ruptura del principio de igualdad tributaria. La decisión resulta un buen ejemplo en el sentido de que muestra a la vez el tradicional análisis limitado a un sólo impuesto (A) y la técnica más reciente de análisis global de igualdad (B).

### 1. *La inconstitucionalidad en el mismo impuesto («urbi»): el caso de la contribución excepcional sobre las rentas de actividad más altas*

El proyecto de Ley de finanzas para 2013 establece, en nombre de la solidaridad, una contribución excepcional sobre las rentas de actividad más altas cuyo mecanismo debe estar explicarse previamente (1) antes de examinar su desaprobación por el juez constitucional (2).

#### a) El mecanismo de la contribución excepcional

El artículo 12 de la Ley de finanzas para 2013 introdujo una contribución excepcional sobre las rentas de actividad más altas cuyo mecanismo consistía en una contribución del 18 por 100 sobre la fracción de rentas de la actividad profesional que excediera de 1 millón de euros. Dicha contribución debía añadirse al impuesto sobre la renta así como a las cotizaciones sociales. Añadido al tipo marginal del impuesto sobre la renta previsto en el proyecto de ley (45%), a la contribución excepcional por las rentas altas (4%) y a las cotizaciones sociales (8% sobre las rentas de actividad), la tasa de 18 por 100 prevista por la contribución excepcional daba lugar a un gravamen global del 75 por 100.

La contribución excepcional sobre rentas altas de actividad profesional recayó sobre una base amplia, englobando otras remuneraciones, salarios y diversas rentas (30). No tocaba, en cambio, las rentas desprovistas de un carácter

---

(30) La contribución excepcional sobre las rentas altas de actividad se apoyaba precisamente en las remuneraciones y salarios definidos en el artículo 79 del Código general de los impuestos, las remuneraciones pagadas a los gerentes y socios de las sociedades mencionado, los beneficios pro-

profesional tales como las rentas de sustitución, los beneficios de actividad industriales y comerciales o no comerciales o agrícolas que no son ejercidas a título profesional, las rentas del patrimonio. Esta contribución presentaba además un carácter temporal ya que concernía sólo a los ejercicios 2012 y 2013. Este carácter temporal habría podido suscitar la clemencia del juez constitucional, teniendo en cuenta la crisis de las finanzas públicas y la necesidad de generar nuevos ingresos fiscales. Pero no fue el caso.

b) La inconstitucionalidad de la contribución excepcional

Los recurrentes alegaban, por una parte, que esta contribución excepcional en combinación con otras medidas se traducían en un gravamen global del 75 por 100, suponiendo, por tanto, un carácter confiscatorio. Por otra parte, estimaban que la contribución excepcional podría atentar contra el principio de igualdad tributaria recogido en el artículo 13 de la Declaración de 1789, al mantener como unidad de imposición las personas físicas y no la unidad familiar, sin prever un mecanismo de desgravación y sin consideración de las cargas familiares.

La decisión del Consejo se desarrolla en dos partes. La primera consistía en saber si la contribución recurrida era o no separable del impuesto sobre la renta. Esta cuestión era fundamental porque condicionaba el análisis de la ruptura de la igualdad tributaria. El Consejo consideró que la contribución no era separable del impuesto sobre la renta. Habría podido considerar, tal y como le invitaba a hacer el Gobierno, que la contribución excepcional sobre las rentas altas de actividad era separable del impuesto sobre la renta como por ejemplo la contribución social general. Negó esta distinción del impuesto sobre la renta (31) arguyendo que el excedente de rentas de actividad profesional objeto de la contribución excepcional ya estaba sujeto al impuesto sobre la renta de la unidad familiar (32). El Consejo ya había considerado como un hecho que el centro de imputación de las rentas a partir del cual pueden ser apreciados los recursos y las cargas del contribuyente es la unidad familiar y que al decidir que la unidad impositiva para el impuesto sobre las grandes fortunas está constituido por la

---

cedentes de las actividades industriales o comerciales previstos en los artículos 34 y 35 del Código general de los impuestos, los beneficios no comerciales previstos en el artículo 92 y los beneficios agrícolas del artículo 63, las ventajas, distribuciones o ganancias (ganancias por la adquisición de acciones gratuitas).

(31) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-662 DC del 29 de diciembre de 2012, consideración 71.

(32) *Ibid.* consideración 72.

unidad familiar, el legislador no había sino aplicado una regla adaptada al objetivo buscado por él, asentada tradicionalmente en el Derecho fiscal francés, y que no es contraria a ningún principio constitucional, y en particular, al artículo 13 de la Declaración de derechos (33).

El Consejo aborda a continuación la segunda cuestión, consistente en saber si la contribución recurrida, relacionada con el impuesto sobre la renta, supone o no un atentado contra la igualdad tributaria. El Consejo constitucional no tuvo en consideración las reclamaciones alegadas por los recurrentes, aquellas que hacían referencia a «los efectos del umbral» o al carácter confiscatorio del impuesto omitiendo el principio de igualdad tributaria (34). En su lugar, prefirió decidir sobre el terreno de la unidad familiar puesto que la ley preveía el gravamen sobre las personas físicas sin tener en cuenta la existencia de una unidad familiar. Considera, y con razón, como la Comisión de finanzas del Consejo de Estado (35), que dos unidades familiares beneficiarias del mismo nivel de rentas de actividad profesional podrían verse sujetas a esta contribución o por el contrario verse liberadas, según el reparto de las rentas entre los diferentes contribuyentes de la unidad familiar. En efecto, si dos contribuyentes disponen de 900.000 euros cada uno, no quedarían sometidos a la contribución, mientras que dos contribuyentes entre los que uno sólo dispusiera de un millón de rentas y el otro de 50.000 euros, sí estarían sometidos a la contribución. En el primer caso, la renta las rentas de la unidad se elevaría a 1.800.000 euros mientras que el otro se quedaría en 1.050.000 euros. Así pues, el Consejo constitucional aprecia un desconocimiento de la capacidad económica, lo que se traduce en una vulneración del principio de igualdad tributaria. Corresponde al poder legislativo determinar, de conformidad con los principios constitucionales y teniendo en cuenta las características de cada impuesto, las reglas según las cuales deben considerarse las capacidades económicas de los sujetos. En este caso, la ley ignoró las características del impuesto sobre la renta que no es un impuesto individual sino uno impuesto establecido sobre la unidad familiar.

La decisión del 29 de diciembre de 2012 está bien alejada de la resonancia popular y de las reacciones doctrinales que la siguieron. Sería desde luego lícito ver a través de la decisión constitucional un subterfugio que le permitiría tumbar

---

(33) Decisión del Consejo constitucional n.º 81-133 DC, del 30 de diciembre de 1981, consideración 7.

(34) El Consejo siempre ha estado sensibilizado por el carácter confiscatorio de la susodicha contribución, ver LAMARDIÈRE, Ch. de, «L'impôt confiscatoire enfin sanctionné» (El impuesto confiscatorio al fin cuestionado), *Constitutions*, 2013, pág. 86.

(35) CE, sect. fin., avis, 21 de marzo de 2013, Dr. Fisc. n.º 13, 28 de marzo de 2013, act. 188.

un impuesto con un tipo de gravamen considerado como confiscatorio. En cualquier caso, el Consejo prefirió refugiarse en el análisis clásico de la vulneración del principio de igualdad tributaria al apreciarlo en el seno del mismo impuesto y ahora el principio de acumulación del impuesto sobre la renta que apela a una imposición conjunta en el seno de la unidad familiar (36). En realidad se mostró más audaz en lo que concernía a la tributación de las jubilaciones «sombbrero».

## 2. *La inconstitucionalidad respecto de la combinación de varios impuestos diferentes («orbi»): el caso de la tributación de jubilaciones «sombbrero»*

Si la desaprobación de la contribución excepcional sobre las rentas más altas de actividad ha concentrado gran atención, la cuestión de las jubilaciones «sombbrero» ha sido menos comentada a pesar de parecer más innovadora. El Consejo aprecia el carácter excesivo y confiscatorio de la disposición teniendo en cuenta la combinación de varios impuestos en una apreciación global (1) y, para corregir este efecto, no duda en anular una disposición legislativa ya aprobada (2).

### a) *La apreciación del carácter excesivo en relación a una combinación de impuestos*

El artículo 3 de la Ley objeto de recurso establece un tramo más (del 45%) en el impuesto sobre la renta. Ésta fue una medida clave en el proyecto del gobierno. El nuevo tramo marginal de gravamen del 75 por 100 toca a aquella fracción de la renta sometida a la tabla del impuesto sobre la renta que exceda de los 150.000 euros.

Los recurrentes estimaban que la creación de este nuevo tramo suponía una ruptura del principio de igualdad tributaria. Alegaban que, aplicado a la categoría particular de rentas que constituían las rentas pagadas en el marco del régimen de pensiones definidas de jubilación sujetas a las contribuciones previstas por los artículos L. 137-11 y L. 137-11-1 (jubilaciones «sombbrero»), este nuevo tramo hacía soportar a estas rentas un gravamen confiscatorio, contrario a la capacidad económica de los contribuyentes, al principio de igualdad y al derecho de propiedad.

---

(36) Por decirlo de manera sencilla: una persona soltera o una pareja y las personas consideradas a su cargo como los ascendientes o descendientes.

El Consejo consideró que, por el efecto combinado de esta medida con las disposiciones legislativas existentes, las llamadas jubilaciones «sombbrero» sufrirían una imposición marginal que podría alcanzar un 75,34 por 100 (37). Decidió que *«conviene, para evaluar el respeto por el principio de igualdad tributaria, tener en cuenta conjuntamente estos gravámenes aplicables sobre la misma renta y en manos del mismo contribuyente»* (38). El Consejo confirma aquí la decisión del 9 de agosto de 2012 (39) según la cual había decidido, uniéndose así al Tribunal Constitucional alemán, que la apreciación del respeto de la igualdad tributaria debe hacerse de manera global. Sin embargo, hasta ese momento, el Consejo verificaba la vulneración de la igualdad tributaria en el seno de un mismo impuesto, es decir, respecto de cada impuesto individualmente considerado (40). En lo que concierne a la contribución excepcional sobre las rentas altas de actividad, el Consejo estima la existencia de una vulneración del principio de igualdad en el seno de la imposición sobre la renta mientras que los recurrentes le pedían que resolviera sobre el efecto combinado de varios impuestos que sumaban un tipo del 75 por 100. Éste ya no es el caso después de la decisión del 29 de diciembre de 2012, discretamente precedida por la decisión del 9 de agosto. El Consejo aprecia la vulneración de la igualdad de manera global, es decir, por la combinación de varios impuestos que golpeaban las mismas rentas de idénticos contribuyentes. En lugar de censurar el nuevo tramo marginal del 45 por 100 en el impuesto sobre la renta, prefiere tumbar una disposición ya vigente.

---

(37) En efecto, desde el 1 de enero de 2013, el tipo máximo de gravamen aplicable sobre la fracción marginal de las jubilaciones «sombbrero» que excedía de los 24.000 euros, ascendería, por el efecto de la ley de financiación de la seguridad social (L. 14-10-4 del Código de acción social y de las familias) al 75,34 por 100.

(38) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-662 DC, del 29 de diciembre de 2012, consideración 18.

(39) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-654 DC del 9 de agosto de 2012, Ley de finanzas rectificativa para 2012, consideración 32: *«la contribución excepcional sobre la riqueza, combinada con el impuesto de solidaridad sobre la riqueza para 2012, no impone una carga excesiva sobre una categoría de contribuyentes en atención a su capacidad económica hasta el punto de significar la retención de sus bienes y derechos»*.

(40) Decisión del Consejo constitucional n.º 90-285 DC del 28 de diciembre de 1990, consideración 28 (CSG); decisión 97-390 DC del 19 de noviembre de 1997, consideración 7; decisión n.º 97-393 DC del 18 de diciembre de 1997, consideración 10; decisión n.º 2011-180 QPC del 13 de octubre de 2011, consideración 5.

b) La elección de anular un impuesto ya vigente con objeto de mitigar el exceso del sistema fiscal

Habiendo juzgado la tributación de las jubilaciones «sombbrero» como excesivas teniendo en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, el Consejo, que no deseaba poner en peligro el nuevo baremo del impuesto sobre la renta, prefirió tumbar el artículo L. 137-11-1 del Código de la Seguridad Social que había establecido en 2011 una contribución sobre estas jubilaciones cuya combinación con el nuevo baremo del impuesto sobre la renta entrañaba la violación de la igualdad tributaria. Y ahora el Consejo que examina los efectos combinados de varios impuestos para apreciar globalmente si la igualdad tributaria es obviada, prefirió cuestionar una norma ya vigente aplicando la jurisprudencia de «estado de urgencia en Nueva Caledonia» (41), a fin de corregir la vulneración del principio de igualdad (42). El Consejo ya había procedido así en materia de cotizaciones fiscales a propósito de la modificación de la base de cotización de éstas últimas (43). Se orienta hacia un control de igualdad no sólo en el seno de un particular impuesto sino también por combinación de varios impuestos.

Este control «urbi et orbi» que hace referencia al principio de «escudo fiscal», refuerza de manera manifiesta el principio de igualdad tributaria no sólo en el control constitucional preventivo sino también en la cuestión de constitucionalidad. Será posible constatar que el carácter confiscatorio de un impuesto puede en adelante ser constatado tanto aislada como globalmente. Ésta es la aportación de la decisión del 29 de diciembre de 2012, aún cuando el Consejo constitucional no se pronuncia directamente sobre el carácter confiscatorio del

---

(41) Decisión del Consejo constitucional n.º 85-187 DC del 25 de enero de 1985, consideración 10.

(42) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-662 DC del 29 de diciembre de 2012, consideración 20: «[...] la conformidad con la Constitución de una ley ya vigente puede ser apreciada con la ocasión del examen de disposiciones legislativas que la modifican, completan o afectan su ámbito: que en la especie, el aumento del tipo marginal máximo de imposición en el tramo del impuesto sobre la renta previsto por el artículo discutido, tienen por efecto, en combinación, junto con la aplicación del tipo marginal máximo de la contribución prevista por el artículo L. 137-11-1 del Código de la Seguridad Social tal y como queda redactado tras la ley n.º 2011-1978 del 28 de diciembre de 2011 [...], de modificar el alcance del tipo marginal de este gravamen a la vista de la capacidad económica de los contribuyentes; que como consecuencia, el artículo 3 de la citada ley debe ser entendido en el sentido de que afecta al ámbito de las disposiciones del artículo L. 137-11-1 del Código de la seguridad social».

(43) Decisión del Consejo constitucional n.º 2012-659 DC del 13 de diciembre de 2012, consideraciones 14-15.

impuesto o del sistema ni tampoco sobre un umbral cuyo importe depende de la decisión soberana del legislador (44) y que prefiere siempre refugiarse en el impuesto excesivo que atenta contra la legalidad tributaria reforzando la garantía constitucional de igualdad.

Traducción de Eva Escribano López

---

(44) El Consejo había admitido un tipo del 70 por 100, rechaza el tipo igual o superior a 75, podríamos calcular que un gavamen representativo de un cuarto de la base imponible presentaría un carácter confiscatorio. Pero parece poco pertinente ver en la decisión comentada una limitación del tipo del impuesto, en este sentido ver A. MANGIAVILLANO, «Inconstitutionnalité de la taxe à 75%: chronique d'une inégalité» (Inconstitucionalidad del tipo del 75%: crónica de una ilegalidad), *Rec. Dalloz*, 2013, pág. 19.