



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho.

**Grado en Derecho y Administración y
Dirección de empresas.**

**Derecho de propiedad y derecho tributario:
una aproximación.**

Presentado por:

YAIZA RODRÍGUEZ SÁNCHEZ.

Tutelado por:

D. ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO.

Valladolid, 30 de Junio de 2021.

Derecho de propiedad y derecho tributario: una aproximación.

Right to property and tax law: an approach.

Resumen.

El derecho a la propiedad privada, recogido en el artículo 33 de la Constitución española, y el derecho tributario están muy relacionados, siendo esta relación evidente desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad. El presente trabajo pretende analizar las dificultades técnicas de fijar un criterio de valoración de la confiscatoriedad. Ello, con especial mención a la situación generada en relación con el IIVTNU, tras la STC 59/2017 que ha declarado inconstitucionales diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, habiéndose generado al respecto una gran inseguridad jurídica ante la falta de reacción del legislador.

Palabras clave.

Derecho a la propiedad privada, derecho tributario, principio de no confiscatoriedad, Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Impuesto sobre el patrimonio.

Abstract.

The right to property, which is established in the 33rd article of Spanish Constitution, and tax law are closely related. This relation is evident from the perspective of the principle of non confiscation. The present project attempts to analyze the technical difficulties of setting a criterion for evaluating confiscatory nature. Special mention is to be made of the Tax on increase in urban land value, as some of its precepts had been declared unconstitutional by Spanish Constitutional Court. As a result of that, the inactivity of Spanish legislator has been a source of legal uncertainty.

Key Words.

Right to property, tax system, principle of non confiscation, tax on increase in urban land value, wealth tax.

ÍNDICE.

I. INTRODUCCIÓN.	5
II. EL DEBER DE TRIBUTAR Y EL DERECHO DE PROPIEDAD.	8
III. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD COMO PROTECCIÓN A LA PROPIEDAD PRIVADA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.	19
1 EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y SU PROYECCIÓN EN LA DEFENSA DEL DERECHO DE PROPIEDAD PRIVADA.	19
2 ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN DE LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD.	26
2.1. <i>CRITERIOS CUALITATIVOS DE VALORACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.</i>	28
2.2. <i>CRITERIOS CUANTITATIVOS DE VALORACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.</i>	38
2.3. <i>EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.</i>	43
IV. UN SUPUESTO ESPECIALMENTE CONTROVERTIDO: EL IIVTNU.	48
1. DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1, 107.2 A) Y 110.4 TRLHL Y CONFISCATORIEDAD.	48
2. POSIBILIDAD DE REVISIÓN DE LAS SITUACIONES CONFISCATORIAS ANTERIORES A LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1, 107.2 A) Y 110.4 TRLHL.	60
V. CONCLUSIONES.	65
VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	70

Índice de abreviaturas.

ATS: Auto del Tribunal Supremo.

CDFUE: Carta de Derechos Fundamentales de la Unión europea.

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.

CE: Constitución española.

FJ: Fundamento Jurídico.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto de sucesiones y donaciones.

ITPO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

PIDESC: Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STEDH: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TC: Tribunal Constitucional.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TRLHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

I. INTRODUCCIÓN.

En los últimos años se ha generado en España una tendencia hacia la reflexión sobre diversos aspectos de nuestro sistema tributario: desde la fiscalidad en el ámbito autonómico hasta cuestiones relacionadas con la economía sumergida. En esta corriente, han aparecido diversos fiscalistas que han destacado la importancia de la relación derecho de propiedad-derecho tributario, y han puesto de relieve que nuestro sistema -al igual que el de otros países de nuestro entorno- no es nada claro en lo que se refiere a marcar un límite entre el derecho a la propiedad privada, reconocido en el artículo 33 de nuestra Constitución, y el deber de contribuir del artículo 31 de la misma.

La propia Constitución española en su artículo 31 establece ciertos principios de justicia tributaria a los que el deber de contribuir debe ceñirse, siendo uno de ellos el principio de no confiscatoriedad. Este principio se ha venido a entender como la protección de la propiedad privada en el ámbito del derecho tributario, y pese a que algunos autores consideran que su inclusión en la Constitución no es necesaria (por ser suficiente a través del reconocimiento constitucional del derecho a la propiedad privada), su análisis es esencial a efectos del presente trabajo.

No son pocos los tributos sobre cuya regulación se está cuestionando el cumplimiento del principio de no confiscatoriedad actualmente. Ello, básicamente por dos motivos: o bien por conllevar una acumulación de tributos que recaen sobre una misma manifestación de riqueza; o por la existencia de tributos concretos que por su regulación llegan a gravar una riqueza inexistente. En nuestro ordenamiento se entienden como manifestaciones de riqueza que pueden ser objeto de gravamen la renta, el consumo y el patrimonio¹. Por ende, en la medida en que la propiedad privada puede considerarse manifestación de capacidad económica, un tributo podría llegar a afectar al derecho de propiedad privada, objeto de estudio del presente trabajo -por ejemplo, el derecho de propiedad privada sobre un inmueble constituye para el sujeto que lo ostenta un

¹ RUIZ DE CASTILLA Y PONDE DE LEÓN, Francisco “Las Clasificaciones de los tributos e Impuestos”. *Derecho & Sociedad*, 2001, pp. 100–104, página 17.

mayor patrimonio que puede ser objeto de gravamen; y, si este sujeto arrendase dicho inmueble, percibiría por ello una renta que también podría ser objeto de gravamen, apreciando que pueden derivarse así del derecho de propiedad privada múltiples manifestaciones de riqueza que pueden ser objeto de gravamen-.

No obstante, la relación entre ambos (derecho a la propiedad privada y derecho tributario), no concierne únicamente un debate de límites que podría resolverse por vía del establecimiento de un criterio único de valoración de la confiscatoriedad. Se puede llegar a entender que son derechos que se complementan, en la medida en que se puede considerar al derecho tributario como legitimador del derecho de propiedad, al no poder en duda la titularidad (de modo que no entra en la valoración de la persona titular de ese derecho a la propiedad privada).

Para esclarecer el estado de la cuestión y entender esta relación, es necesario analizar la configuración legal tanto del derecho a la propiedad privada, como del deber de contribuir (ambos recogidos en la Constitución española). También es esencial analizar los pronunciamientos de los tribunales españoles al respecto (en especial, sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -en adelante IIVTNU-).

En la medida en que las dificultades técnicas para determinar la confiscatoriedad de un tributo, o del sistema tributario son cruciales, también será necesario hacer referencia a la doctrina al respecto, a los criterios aportados, haciendo breve referencia al tratamiento que respecto a este tema se está dando en derecho comparado.

Estas cuestiones se han puesto de relevancia a partir de 2017, con la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que declaró la nulidad de algunos preceptos legales que regulaban el IIVTNU, precisamente por vulnerar el principio de no confiscatoriedad al someter a tributación situaciones en que era patente la inexistencia de manifestación de riqueza, situaciones en que no se daban incrementos de valor. Sin embargo, en la medida en que el legislador español aún no ha concretado cómo valorar esta confiscatoriedad.

En una primera aproximación al tema ya se puede afirmar que el criterio para valorar el ámbito de la prohibición de confiscatoriedad no es unánime, pero es cierto que se pueden apreciar dos corrientes entre aquellos que han estudiado la cuestión: quienes defienden la aplicación de un criterio cuantitativo, y quienes pretenden aplicar uno cualitativo. Será fundamental distinguirlos y ver cuál es la tendencia tanto en España (en vía jurisprudencial) y en otros países de nuestro entorno.

A lo largo del presente trabajo, además de estudiarse la relación abstracta entre derecho de propiedad y derecho tributario, se procederá a analizar su proyección en el ordenamiento tributario, y en concreto en la regulación de la cuota íntegra conjunta del Impuesto sobre el Patrimonio. Se atenderá al debate avivado por la doctrina al respecto.

Este tema puede ser relevante a efectos de un cambio legislativo a futuro. Ya los tribunales españoles han hecho una llamada al legislador español para que fije un criterio de valoración, siendo este estudio clave para entender las cuestiones que puede tener en cuenta a la hora de establecer una regulación al respecto, antes de modificar la configuración actual del sistema impositivo, o de aumentar la carga impositiva sobre los contribuyentes españoles.

II. EL DEBER DE TRIBUTAR Y EL DERECHO DE PROPIEDAD.

Para poder profundizar en el estudio del objeto nuclear del presente trabajo, es necesario estudiar antes algunas cuestiones esenciales, mediante una delimitación conceptual previa.

En primer lugar, delimitando qué se entiende por derecho de propiedad, se ha de hacer referencia a la literalidad del artículo 33 de la Constitución española (en adelante CE) “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 (...)” Atendiendo a esto podemos afirmar que existe un derecho a la propiedad privada reconocido constitucionalmente, si bien, su contenido se verá condicionado por su función social. Esta última alusión, presente en el artículo 33.2 CE, hace pensar que la función social de la propiedad privada puede ser un fundamento de la tributación de esta.

Al no dar nuestra Constitución una definición concreta al respecto, se puede intentar la aproximación al concepto de propiedad privada acudiendo a la definición que da la Real Academia de la Lengua Española sobre el término “propiedad”:

*“Derecho o facultad de poseer alguien algo y poder disponer de ello dentro de los límites legales”*². Si bien es cierto que esta definición es algo más concreta que la dada por nuestra Constitución, no es suficiente para entenderlo, y es además muy similar a la dada por el Código Civil en su artículo 348: *“el derecho de gozar o disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas por las leyes”*.

La doctrina, también viene dando definiciones similares, como, por ejemplo, la de V.L. MONTÉS PENADÉS: *“el señorío sobre la cosa cuyo contenido esencial*

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. Disponible en: <<https://dle.rae.es/propiedad>> [Consulta: 7 mar. 2021]

*radica en la facultad de goce que posee un propietario en cuanto a la utilización de un bien determinado y la posibilidad de decidir plenamente sobre su goce*³.

En todas las definiciones anteriores podemos observar una idea común: que la propiedad privada es un derecho que incorpora una facultad de goce o disfrute respecto al bien del que se es propietario.

Autores como L.M. DÍEZ PICAZO han afirmado la relevancia de este derecho⁴, y parte de la doctrina incluso ha defendido, la consideración de este como derecho fundamental. Sin embargo, el Tribunal Constitucional español opta por una concepción restringida de los derechos fundamentales, limitándose a reconocer como tal a los que aparecen recogidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución española⁵, entre los cuales no se incluye el derecho a la propiedad privada (que estaría recogido en la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero de la CE).

³ MONTÉS PENADÉS, Vicente L: *La propiedad privada en el sistema del Derecho civil contemporáneo: (un estudio evolutivo desde el Código civil hasta la Constitución de 1978)*. Madrid: Civitas, 1980, página 50, citado por LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*. Madrid: Dykinson, 2020.

⁴ “*La propiedad privada ha ocupado siempre -y sigue ocupando- un lugar central en el constitucionalismo, sencillamente porque entre los presupuestos en que éste se apoya está la idea según la cual la libertad no es posible sin la propiedad privada*” DÍEZ PICAZO, Luis María: *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Thomson Civitas, 2003, página 448, citado por LÓPEZ QUETGLAS, Francisca. “El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 39, 2006, pp. 335-362, página 341.

⁵ Ver LÓPEZ QUETGLAS, Francisca. “El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 39, 2006, pp 335-362. En concreto su página 341: “*deduzco que el derecho a la propiedad privada constituye un auténtico derecho fundamental, postura que mayoritariamente mantiene la doctrina y que, como se ha adelantado, no es compartida por el Tribunal Constitucional que viene prefiriendo una comprensión restringida de los derechos fundamentales, en virtud de la cual el término solo correspondería a los derechos comprendidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero*”

Como dato adicional, es esencial tener en cuenta que el derecho a la propiedad privada es un derecho que no solo se reconoce a nivel nacional: también lo recogen el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) en su artículo 11; la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 25... Estando reconocido en estos textos, se puede afirmar su reconocimiento a nivel europeo, y como tal, formaría parte del Derecho de la Unión Europea. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) habría ido delimitando su contenido, pudiendo hoy afirmarse, como derivación de sus pronunciamientos, que solo se puede limitar el derecho a la propiedad privada por vía legal, respetando el contenido esencial del mismo.

Teniendo claro cuál es el concepto jurídico general que se da en nuestro sistema de este derecho, es necesario hacer una referencia a la “función social” del mismo.

La doctrina, y en concreto C.M. LÓPEZ ESPADAFOR⁶, afirma que para entender la “función social” del derecho a la propiedad privada que menciona la CE, habría que tener en mente los caracteres del propio concepto de propiedad, destacando como uno de ellos, su elasticidad: esto supondría que en ciertas ocasiones el derecho a la propiedad privada podría ceder a favor del interés general, y es precisamente en los casos en que cumple con esa “función social”, cuando puede ceder. Esto tiene sentido teniendo en cuenta que nuestro derecho pretende compatibilizar intereses individuales y colectivos y parece que con esa intención se introduce esa precisión en el 33.2 CE.

La función social de este derecho actuaría como límite material externo del mismo. Sin embargo, en la manera en que está definido en la CE parece dejar en manos del legislador la delimitación de su contenido, cuestión que en lo que se refiere a la interpretación de la Constitución, suele estar encomendada al Tribunal Constitucional, teniendo que fijar este normalmente el contenido esencial de los derechos reconocidos en la misma, y no el legislador.

⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*. Madrid: Dykinson, 2020, capítulo III (Por LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., y SÁNCHEZ BALLESTEROS, Vanesa), páginas 79 y 80.

Como se puede apreciar, no hay una definición inequívoca sobre lo qué es este derecho, sobre su contenido esencial, tampoco estando clara la delimitación de su “función social”, de modo que esta indeterminación abriría la puerta a que el legislador pudiese inmiscuirse en este derecho.

En relación con esta posibilidad, se ha de señalar qué se entiende por deber de contribuir, en la medida en que este deber supondría un detrimento del derecho a la propiedad privada del individuo. A este respecto el artículo 31 CE establece que “1. *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*”. A los efectos de nuestro estudio es fundamental la mención que señala que el sistema tributario en ningún caso tendrá alcance confiscatorio. Esto es, en esencia, lo que será objeto de análisis, con especial atención, en el tercer apartado del presente trabajo, por su estrecha relación con el derecho de propiedad.

El deber de contribuir a los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno parece fundamentar la posibilidad de gravar toda manifestación de riqueza. Realmente, la CE recoge el deber de contribuir como un deber de solidaridad, habiendo sido caracterizado del mismo modo por nuestro Tribunal Constitucional⁷. En base a esta idea, se viene a fundamentar, como ya hemos enunciado, la posibilidad de gravar el patrimonio, la renta y el consumo como manifestaciones de capacidad económica del contribuyente, haciéndose patente que la relación entre deber de tributación y derecho de propiedad puede venir dada por esta vía. Un ejemplo de gravamen sobre aquello de lo que el contribuyente es propietario -o sobre lo que ostenta un derecho de propiedad privada- es el que se da en la imputación de rentas regulada por la Ley del IRPF, que grava la tenencia de un inmueble, por la eventualidad de que éste generase rentas; o el gravamen recogido por la misma ley -LIRPF- por la ganancia patrimonial obtenida de la transmisión de elementos patrimoniales.

⁷ STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6, en que hace referencia a la “*solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos*”.

Habiendo dado estas notas preliminares, nos encontramos en disposición de empezar a analizar cuál es exactamente el estado de la cuestión, cuál es la relación entre derecho de propiedad y deber de tributar, y qué sentido se da a la misma.

Ya en abstracto, podemos ver cómo en España hay diversos impuestos relacionados con el derecho a la propiedad privada, en la medida en que ésta puede dar lugar a manifestaciones de capacidad económica susceptibles de gravamen (ya sea vía consumo, renta o patrimonio). El sistema tributario español está configurado de tal forma, que, solo teniendo en cuenta los impuestos de titularidad estatal que pueden recaer sobre la propiedad nos podemos encontrar con: impuestos que gravan la titularidad de la propiedad, como imputaciones de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF); impuestos que gravan la explotación de la propiedad, como el IRPF por la obtención de rendimientos de capital mobiliario y rendimientos de capital inmobiliario; impuestos que gravan la transmisión de la propiedad, como el IRPF por ganancias y pérdidas patrimoniales; pero también pueden afectar a este derecho otras figuras impositivas: el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (estos dos, con destinatarios distintos al IRPF), el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Valor Añadido... Pero no limitándose a este ámbito, también se podría hacer referencia a las múltiples tasas o contribuciones especiales establecidas en nuestro ordenamiento que podrían afectar al citado derecho.

Se podría afirmar rotundamente por evidente que el deber de tributación y el derecho de propiedad están muy ligados. Se han ido generando múltiples opiniones al respecto, pudiendo destacar, en primer lugar, las de los propios titulares del derecho a la propiedad privada (los “propietarios”): No es atípico encontrar quejas de propietarios sobre el “gravamen excesivo” que soportan o sobre todo, sobre la inseguridad que les genera la existencia de constantes cambios de criterio por el legislador respecto al gravamen que se aplica sobre aquello de lo que son titulares (sobre lo que ostentan un derecho a la propiedad privada). Esto ha generado tensiones que se han recrudecido con la actual pandemia del COVID-19.

Ya anteriormente se había puesto en tela de juicio la dificultad de gravar el patrimonio como manifestación de capacidad económica del individuo, y con ello, la dificultad de establecer gravámenes sobre la propiedad. Ello, por la falta de identidad material entre la cuota pagada por un impuesto que recayese sobre la misma -dineraria- y la propia manifestación de la capacidad económica gravada -por ejemplo, la titularidad de un inmueble, de naturaleza corporal-, porque podría suponer que, en alguna situación, al titular de un bien no dinerario le resultara imposible pagar la cuota debida a Hacienda⁸. La COVID-19 ha provocado muchas situaciones como la descrita, en que contribuyentes no han podido hacer frente al pago de impuestos que recaían sobre sus propiedades. Yendo más allá en este argumento, a modo ejemplificativo, aludir a los casos en que ha sido noticia la imposibilidad del que recibe una herencia -en su mayoría constituida por bienes inmuebles-, de pagar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por no disponer de liquidez suficiente.

Lo anteriormente descrito podría encontrarse entre los supuestos de vulneración del principio de no confiscatoriedad marcado por el 31.1 de nuestra Constitución⁹. Para esta consideración se puede partir de la idea de que, si el legislador recoge este principio en sede constitucional, es porque considera que es posible que el sistema tributario llegue a ser confiscatorio¹⁰, dando lugar a situaciones que se han calificado de “injustas”: si no pudiera llegar a ser confiscatorio, no sería necesario establecer un principio de no confiscatoriedad en nuestra Constitución.

⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Dimensión fiscal...” ob. cit., capítulo V (Por GARCÍA GUERRERO, David), página 147.

⁹ En la medida en que el TC viene interpretando que este principio obliga a no agotar la riqueza imponible del contribuyente. Así lo afirma, por ejemplo, en la STC 126/2019 de 31 de octubre, y se analizará en el apartado 3 de este mismo trabajo.

¹⁰ Esta opinión la comparte PALAO TABOADA (PALAO TABOADA, Carlos. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. 1ª ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018, página 104.

Sin embargo, pese a ser evidente la tensión deber de tributación-derecho de propiedad, algunos autores afirman que la doctrina jurídico-tributaria española no se ha referido a ello lo suficiente. Así, por ejemplo, C. PALAO TABOADA quien intenta buscar una justificación a esa situación: afirma a este respecto que ello podría deberse, por una parte, a la falta de estímulo que lo promueva ante la configuración constitucional actual del derecho a la propiedad privada y el deber de tributación, y, por otra parte, a la doctrina existente en relación con el principio de capacidad contributiva¹¹. De hecho, el propio autor defiende que no es necesario que se recoja en el 31.1 CE una prohibición de no confiscatoriedad, por la estrecha relación entre derecho de propiedad privada y deber de tributar, de modo que el propio reconocimiento del derecho de propiedad privada sería condición suficiente para su protección.

Por lo tanto, la idea que subyace de lo enunciado anteriormente es la de que existe un problema para compatibilizar el derecho de propiedad y el deber de tributar (o en abstracto, el derecho tributario). Sin embargo, la doctrina no coincide al analizar las posibilidades de colisión entre ambos, existiendo diversos planteamientos al respecto (no excluyentes, de modo que hay autores que consideran todas las posibilidades), entre los que destacan los tres siguientes:

El primero, es el de aquellos que ven posible que el derecho tributario lesione el derecho de propiedad privada mediante la inmiscusión del primero en el segundo con un fin no fiscal¹². Aquí entraría en juego el tema de los fines extrafiscales de los impuestos (o fines que van más allá de la mera recaudación). El legislador español a la hora de establecer ciertos impuestos, como, por ejemplo, los Impuestos Especiales sobre determinados productos, justifica el gravamen por

¹¹ PALAO TABOADA, Carlos. "Capacidad contributiva..." ob. cit., página 104.

¹² Así lo menciona GARCÍA DORADO, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002, pp. 243-245. De hecho, llega a afirmar que el legislador no es consciente de que justificando la plurimposición mediante fines extrafiscales, puede derivar en resultados confiscatorios.

su función extrafiscal¹³, ya sea de protección del medio ambiente, de motivación sanitaria... alegando la necesidad de coordinar los gravámenes para no dar lugar a una presión fiscal excesiva, pero no haciendo referencia a técnica alguna para conseguirlo (y por lo tanto, pudiendo generarse en este sentido problemas de compatibilización entre derecho de propiedad privada y deber de tributar).

En segundo lugar, existen planteamientos que afirman la compatibilidad de derecho de propiedad privada y derecho tributario, siempre y cuando el derecho tributario no llegue a tener las notas expropiatorias que marca el artículo 33.3 CE¹⁴, o la correspondiente regulación de otros ordenamientos. Entre estos, Friedrich Klein¹⁵ ha afirmado, que pese a la apariencia externa expropiatoria que puedan tener los tributos, existen dos notas que diferencian la expropiación: un fin diferente al recaudatorio, de consecución del bien común y la necesaria indemnización que lo contrarreste. En el mismo sentido el Tribunal Constitucional español ha afirmado en STC 166/1986 de 19 de diciembre que en nuestro ordenamiento existen tres garantías de la propiedad privada frente al poder de expropiación de los poderes públicos: “1) *un fin de utilidad pública o interés social, o causa expropiandi*; 2) *el derecho del expropiado a la correspondiente indemnización, y 3) la realización de la expropiación de conformidad con lo dispuesto en las Leyes*”. Con estos criterios sería posible delimitar cuándo una imposición es inconstitucional por expropiatoria.

¹³ En la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, se justifican estos impuestos por el coste social que originan los bienes objeto de consumo gravados por los mismos. En la medida en que ese coste social no se vería reflejado por el precio de mercado de estos, el impuesto que los gravase cumpliría con una función diferente a la meramente recaudatoria.

¹⁴ El artículo 33.3 CE dice que “*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*”

¹⁵ Referencia por PALAO TABOADA, Carlos. “Capacidad contributiva...” ob. cit, pp. 110-113.

En último lugar, los planteamientos que aseguran que el derecho de propiedad puede ser lesionado por vulneración del principio de no confiscatoriedad en la imposición. En la medida en que este principio está recogido en el artículo 31.1 CE, y la Constitución tiene valor normativo, la vulneración de este sería condición suficiente para llevarse al Tribunal Constitucional y que éste declare su inconstitucionalidad. El presente trabajo se va a centrar en esta tercera posibilidad, que viene a ser la estudiada de forma mayoritaria por la doctrina, y la que viene valorando el Tribunal Constitucional en sus sentencias.

Sin embargo, el hecho de que la compatibilización entre derecho de propiedad y derecho tributario sea en ocasiones problemática, no significa que tengamos que plantearnos la relación entre ambos derechos únicamente como una relación negativa. Hay quien plantea que derecho de propiedad y derecho de tributario también se complementan positivamente. Por una parte, porque se cumpliría, a través del deber de tributación, con la función social de la propiedad reconocida en la Constitución española; y por otra parte, porque desde distintas opiniones políticas o ideológicas se ha dicho que el derecho tributario es fuente de legitimación del derecho de propiedad (en la medida en que cuando se establece un impuesto sobre la propiedad, no se viene a cuestionar quién es el titular de la misma, siendo el único fin cobrar la cuota que se tiene que cobrar en virtud del impuesto).

A. MENÉNDEZ MORENO¹⁶ ha planteado que la relación entre derecho de propiedad y derecho tributario podría considerarse una relación de amor-odio. Por ello, sería necesario un intento en aras a compatibilizar ambos, necesidad que se ha puesto de relevancia en diversos momentos en España, como se verá en el presente trabajo.

Habría de destacarse en este punto, que los propios principios de justicia tributaria recogidos en nuestra Constitución suponen un límite al deber de contribución en relación con la propiedad privada, que podrían entenderse como

¹⁶ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro "Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio". Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pp. 21-58, páginas 22 y 23.

un intento de compatibilización entre derecho a la propiedad privada y derecho tributario en vía constitucional. Sin embargo, hay autores que plantean, que el propio reconocimiento del derecho a la propiedad privada por nuestra Constitución es también un límite al poder tributario del Estado.

C.M. LÓPEZ ESPADAFOR¹⁷, por su parte, plantea que la interpretación de derecho de propiedad y del principio de no confiscatoriedad se tiene que hacer siempre desde el punto de vista de la justicia, sin perder de vista la lógica y la racionalidad. Se refiere para ello a la Constitución Española, que en relación con el sistema tributario español habla de “sistema” y habla de “justo”.

La CE por lo tanto vendría estableciendo un valor superior de libertad que se proyectaría en el principio de no confiscatoriedad y limitaría el poder tributario (por razones de libertad, justicia, lógica y racionalidad): los poderes públicos no podrían inmiscuirse en la libertad económica, social y cultural del contribuyente. Como consecuencia de ello, todo individuo¹⁸: debería tener unos recursos mínimos que le permitiesen, como poco, vivir dignamente y participar en la vida económica, social y cultural; pero también, debería tener el derecho a que no se le quite tanto que se pudiera perjudicar su capacidad económica futura (lo cual también sería contraproducente para el Estado porque en el futuro recaudaría menos).

Sin embargo, siempre existe la posibilidad de que -aunque nuestro sistema constitucional prevea expresamente ciertos principios cuya función sería compatibilizar derecho de propiedad y derecho tributario- se instrumente el tributo para atacar la propiedad privada: ahí entraría en juego una vulneración del propio principio de no confiscatoriedad ya mencionado. Esto genera ciertas

¹⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M.; GARCÍA GUERRERO, David; y LARIO PARRA, Maria José. *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*. 1ª ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018. Capítulo I (por ESPADAFOR LÓPEZ, Carlos M.), pp. 52-54.

¹⁸ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., pp. 81-82.

dudas que se analizarán seguidamente como, por ejemplo, si es posible que un tributo o el sistema tributario tenga efectos confiscatorios de forma similar a la expropiación forzosa, instrumentándose incluso sin indemnización pese a estar prohibido por la doble vía del 33 y 31 CE; o en qué punto podría entenderse que el sistema tributario es confiscatorio.

III. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD COMO PROTECCIÓN A LA PROPIEDAD PRIVADA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

1 El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española y su proyección en la defensa del derecho de propiedad privada.

Buena parte de la doctrina española que se ha detenido a estudiar la relación entre deber de tributación y propiedad privada ha llegado a afirmar que es innecesaria la inclusión en la Constitución española del principio de no confiscatoriedad tributaria: una parte lo viene defendiendo, apoyándose en la idea de que el sistema tributario no es el medio más idóneo para realizar confiscaciones de bienes¹⁹. Otra parte, afirmando que no sería necesario recoger este principio, ya no por la razón anterior, sino por superfluo, de modo que no haría más que reiterar lo que ya viene protegiéndose por el propio reconocimiento del derecho a la propiedad privada en el artículo 33.3 CE (que serviría como límite al poder tributario del Estado).²⁰

En este último sentido se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/1997 que deja entrever la opinión de que el principio de no confiscatoriedad

¹⁹ El profesor Fuentes Quintana en su intervención en el Senado recogida en el “Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Constitución, nº45, sesión nº7 del día 29 de agosto de 1978” afirma que: *“Finalmente, se considera que habiendo afirmado que el fin fundamental de la imposición es la justicia, y sabiendo que la capacidad de pago constituye la base para el reparto de la imposición, la última frase del primer párrafo, que afirma que el conjunto de los impuestos no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio sobre, porque, lógicamente, la justicia pugna, se opone a la confiscación, y de esta manera se propone la eliminación, por superflua, de esa frase que no se considera idónea”* Disponible en: https://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/S_1978_045.PDF [consulta: 8 mar. 2021]

²⁰ MARTINEZ LAGO, Miguel Ángel “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad” Civitas. *Revista española de derecho financiero*, núm. 60, 1988, pp. 605-646, citado por MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, número 124, enero-marzo 2019, pp. 15-30. En concreto en su página 27.

en materia tributaria sería una aplicación específica del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario al afirmar que el “*deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 C.E.)*.”²¹

Sobre esta estrecha relación entre derecho de propiedad y derecho tributario también se ha pronunciado en el mismo sentido (de ver innecesario recoger el principio de no confiscatoriedad en la Constitución) C. PALAO TABOADA: “*es inútil, pues no constituye más que una reiteración del principio de garantía de la propiedad suficientemente defendido ya por el artículo 33*”.²² La idea que subyace es que el principio de no confiscatoriedad solo repite lo que ya consagra el artículo 33 de la Constitución española.

Sin embargo, otra parte de la doctrina ve esencial este reconocimiento específico en el artículo 31 CE, por considerar que abarca un ámbito que va más allá del límite que supone el reconocimiento del derecho de propiedad privada por sí mismo²³. Algunos autores incluso van más allá, como es el caso de F. GARCÍA DORADO²⁴ al plantear que el principio de no confiscatoriedad supondría también

²¹ Así lo afirma LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Dimensión fiscal...” ob. cit., Capítulo IV: Los postulados del derecho de la UE en materia tributaria desde la perspectiva del derecho de propiedad (por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.), página 95 a pie de página.

²² PALAO TABOADA, Carlos. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. *La hacienda pública en la Constitución española*, 1979, pp. 277-320.

²³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas, 1985, página 100, citado por GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., página 91.

²⁴ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., páginas 93-96.

Frente a F. GARCÍA DORADO, autores como G. Nuñez Pérez plantean que un tributo que sobrepasase un límite sería equiparable a una pena de confiscación de bienes, pudiendo entenderse como tal, aunque sería una situación inconstitucional (NUÑEZ PÉREZ, G, “la prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos” *Impuestos*, núm. 22, 1991), citado por TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Consideraciones Generales sobre el principio de

la prohibición del uso de tributo como pena (cosa que no se derivaría meramente del reconocimiento del derecho a la propiedad privada).

Para entender cuál es el objeto de este estudio (el principio de no confiscatoriedad) es necesario tener en cuenta el significado del término “confiscaciones”: podrían definirse tal como lo hace la RAE como una “*Pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto*”²⁵, es decir, como una atentación contra la propia propiedad privada de un sujeto, en la medida en que podrían conllevar la total pérdida del patrimonio de un individuo. Plantear que el sistema tributario español no puede ser confiscatorio, sería lo mismo que decir que el sistema tributario no puede imponer penas que supongan la total pérdida de patrimonio del contribuyente.

El mismo autor citado, F. GARCÍA DORADO, viene a afirmar que la no confiscatoriedad es un principio integrante de la justicia material que realiza el sistema tributario, puesto que un sistema tributario confiscatorio nunca se podría entender como justo, por no ser capaz de llevar a cabo una redistribución de renta y riqueza. Así, los principios de justicia tributaria también supondrían una limitación al deber constitucional de tributación, y entre ellos, el principio de no confiscatoriedad sería un principio específico que garantizaría el valor superior de libertad en el sistema tributario.

Es cierto que desde un planteamiento sistemático parecería lógico afirmar que el principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad privada tienen un sentido diferente, en la medida en que se recogen en artículos diferentes de la Constitución española, pero esto sigue siendo objeto de vivo debate. En un intento de resolver esta cuestión, C. M. LÓPEZ ESPADAFOR afirma que desde “*una perspectiva técnica de creación normativa útil, la consagración de una idea no tiene por qué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un*

no confiscatoriedad en el derecho tributario español”. Nápoles, 29 de septiembre de 2017. Disponible en: <<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2018/03/tejerizo-no-confiscatoriedad-nc3a1poles-28-septiembre-2017-docx-0040.pdf>> [Consulta: 23 mar. 2021]

²⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea] <<https://dle.rae.es/confiscaci%C3%B3n>> [Consulta: 7 mar. 2021]

*ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico*²⁶. Así, en su opinión, mientras que el derecho reconocido en el 33 CE cumpliría una función social, el 31 CE cumpliría una función de redistribución de riqueza.

Lejos de estas discusiones sobre necesidad o no necesidad de la inclusión de la prohibición de no confiscatoriedad en la Constitución española, la idea que subyace es clara: este principio representa una materialización de la protección del derecho a la propiedad privada frente al poder tributario del Estado, como un límite que el legislador no puede sobrepasar, para garantizar el disfrute de este derecho por el individuo.

No obstante, es de valorar que el deber de contribuir recogido en el 31.1 CE no deja de ser una forma de “injerencia” en el derecho de propiedad pese a que tal como está planteado en nuestro ordenamiento se presenta como legítimo, pudiendo encontrar su justificación en la función social de la propiedad. Sin embargo, para conservar esa legitimidad, se tiene que dar un equilibrio entre ambos (deber de contribuir y derecho de propiedad privada), porque si no, derivándose de la función social del derecho de propiedad privada, este derecho podría pasar a ser más público que privado. Es por ello, por lo que se introduce en el sistema tributario español (y en otros ordenamientos por la misma razón) el principio de no confiscatoriedad, en aras a proteger la propiedad privada de ese eventual alcance confiscatorio del sistema tributario español, pudiendo entenderse como un límite a la progresividad de este.

No son pocos los autores que se han pronunciado sobre la relación del principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad. Por ejemplo, M. del C. BOLLO AROCENA asegura que el límite a la no confiscatoriedad reforzaría de manera indirecta el derecho de propiedad privada, herencia y libertad de empresa²⁷. Lo

²⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Dimensión fiscal...” ob. cit, capítulo IV: los postulados del derecho de la UE en materia tributaria desde la perspectiva del derecho de propiedad (por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.), página 98.

²⁷ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., pp. 111-112, lo recoge haciendo referencia a BOLLO AROCENA, María del Carmen: *La no*

plantea así, como un refuerzo. Por su parte, C.M. LÓPEZ ESPADAFOR afirma que *“la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario”*, planteándolo como una especificación.

De la opinión de otros autores, y plasmando la idea que se lleva arrastrando desde el principio del presente trabajo, subyace la idea de que el Estado no puede detraer del contribuyente tanta riqueza que exceda de los límites de lo razonable.

Es cierto que no existe prohibición expresa de gravar manifestaciones de riqueza concretas derivadas de la propiedad privada, y en la medida en que no existen derechos absolutos, el derecho de propiedad privada no es una excepción, pudiendo asegurar que este derecho tiene una “dimensión fiscal”. Como tal, de la propiedad podrían derivarse manifestaciones de riqueza susceptibles de gravamen que harían posible la limitación la propiedad sin contraprestación a cambio (y sin poder entenderlas como expropiatorias). Sin embargo, no se puede atacar a la propiedad privada del individuo sin límite, o más allá de lo que sería lógico para la contribución al gasto público, teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente.

Así, no son pocos los impuestos que recaen sobre las manifestaciones de riqueza derivadas de la propiedad. Ya hemos visto los impuestos estatales que pueden recaer sobre ella, pero no podemos dejar de hacer referencia a la imposición sobre la propiedad en el ámbito autonómico, en la medida en que ha sido clave (ya fuese sobre inmuebles, muebles o elementos inmobiliarios). Esta imposición ha sido posible gracias a la atribución de competencias por el Estado a las Comunidades Autónomas sobre determinados aspectos de algunos impuestos. Ante esto, se han creado en algunas Comunidades Autónomas, figuras impositivas relacionadas con la propiedad, y de entre ellas podemos destacar: el impuesto sobre las viviendas vacías (Cataluña); el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (Cataluña); el impuesto sobre

confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación, en *Memoria de la AEDF de 1989*, Madrid, 1991.

Tierras infrautilizadas (Andalucía); el impuesto sobre Fincas o explotaciones infrautilizadas (Principado de Asturias) ...²⁸

Ante esto, es fundamental traer a colación la opinión de J.I. MORENO FERNÁNDEZ, quien asegura que *“si el límite a la propiedad es “de esencia” al tributo, la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE también constituye, de esencia, un límite al deber de contribuir y, por lo mismo, poder de gravar; siendo por ello una pieza esencial del sistema de garantías de protección de la propiedad de las personas frente a todos los poderes del Estado”*²⁹.

Precisamente para no incurrir en la prohibición de confiscatoriedad, es necesario que el sistema tributario que sea objeto de análisis pueda entenderse como un “sistema tributario justo”, ya que solo de esta manera se podría considerar legítima la detracción a los titulares del derecho de propiedad privada de parte de su derecho.

Es cierto que un mismo sistema impositivo puede afectar de manera distinta a cada contribuyente, siendo la presión fiscal finalmente soportada por cada uno, diferente, pero lo que está claro es que no sería constitucional instrumentar un tributo para atacar la propiedad privada, ya que así se entraría en el ámbito de prohibición de la confiscatoriedad (como ya se ha afirmado).

Por ello hay autores que consideran que la imposición sobre la propiedad debería ser considerada como ocasional, solo acudiéndose a ella en situaciones

²⁸ ANEXO I lista completa. Portal Institucional del Ministerio de Hacienda: tributos propios autonómicos. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

²⁹ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *“La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”*. Asociación Española de Asesores Fiscales, 2020, página 1. Disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/49586/paper-17-la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-a-la-actuacion-de-todos-los-poderes-publicos> >
[Consulta: 18 mar. 2021]

extraordinarias, como por ejemplo D. GARCÍA GUERRERO³⁰. A mayores, otros autores consideran que, si se llegase a la confiscación, estaríamos ante una expropiación sin causa y sin indemnización, o ante un decomiso sin haber un ilícito previo (J.I. MORENO FERNÁNDEZ³¹) y por tanto este resultado sería rotundamente inconstitucional.

Con ello, podríamos decir que la inclusión del principio de no confiscatoriedad en nuestro sistema tributario -y aunque parte de la doctrina lo considere innecesario, en nuestro sistema constitucional- es una forma de asegurar que la actuación de los poderes públicos y en concreto, del legislador tributario sea constitucional.

Se podría afirmar que este tema no dista de ser una cuestión de límites, un límite que podríamos situar entre el interés particular del propietario y el interés general, entre el derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o entre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del gravamen sobre la propiedad. En otras palabras y empleando los términos a que nos venimos refiriendo, entraríamos en el ámbito de análisis de la no confiscatoriedad que determinará hasta qué punto se podría practicar una detracción sobre la propiedad privada de forma legítima.

³⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Dimensión fiscal...” ob. cit., capítulo V: Consideración fiscal de la propiedad en el ámbito estatal (por GARCÍA GUERRERO, David), página 149: *“dado que la titularidad de la propiedad constituye el hecho imponible de algunos tributos del sistema fiscal español, debería plantearse como un tributo ocasional”*

³¹ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición...” (2020) ob. cit., páginas 20-21.

2 Análisis de los criterios de valoración de la prohibición de confiscatoriedad.

Como ya se ha señalado, la Constitución española recoge el principio de no confiscatoriedad en el apartado 1 de su artículo 31, como prohibición esencial en un sistema tributario justo, que pondría límite a la progresividad de este y, por lo tanto, pondría límite al deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

Sin embargo, no se establece en sede constitucional mayor precisión, no haciéndose referencia al punto en que se considera que un sistema tributario cumple con el principio de no confiscatoriedad o deja de cumplirlo: ni un porcentaje, ni criterio cualitativo al respecto. Parece tratarse de un concepto jurídico indeterminado y como tal, habría de ser precisado en vía jurisprudencial o por el derecho positivo (de manera que lo idóneo sería que lo fijase el legislador). La jurisprudencia española, como se señalará a continuación, no ha dado una solución concreta al problema de valoración de la confiscatoriedad, cuestión que no es de extrañar en la medida en que solo puede pronunciarse en relación con casos concretos. Aun así, será necesario analizar tanto las soluciones adoptadas en esta sede, como las soluciones planteadas por la doctrina, o incluso las soluciones por las que se ha optado en algunos ordenamientos de nuestro entorno, por la influencia que podrían tener en la futura configuración de este principio en el ordenamiento español.

Cuestión a tener en cuenta son los casos en que se generan dudas sobre el respeto del principio de no confiscatoriedad: en primer lugar, la plurimposición o la acumulación de impuestos (sobre todo con el auge de la imposición indirecta a nivel europeo, como se verá al hacer mención de los criterios empleados en derecho comparado). Pero se generan dudas incluso en la propia regulación de algunos impuestos, como el IRPF (respecto a la estimación objetiva de los rendimientos de las actividades económicas, respecto a la individualización de las rentas de los contribuyentes, o respecto a las imputaciones de renta, entre otras cuestiones), o el Impuesto sobre el Patrimonio, como se señalará a continuación. Por ejemplo, es criticado el hecho de que el IRPF grave determinados supuestos por “rentas ficticias”, por entender algunos autores que

no son representativas de la capacidad económica del individuo³². Precisamente por la existencia de diversos supuestos de dudoso cumplimiento de la no confiscatoriedad se reclama la existencia de criterios unívocos en el ordenamiento español para valorar la confiscatoriedad, y en concreto, de criterios cuantitativos.

Hay un supuesto particular que es esencial tener en cuenta, por ya haberse declarado contrario a la prohibición de confiscatoriedad, y como tal, declarado inconstitucional por el TC español: ciertos artículos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sobre el Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para el análisis de los criterios que se están empleando actualmente, la sistemática empleada consistirá en la diferenciación de dos tipos de criterios aportados en vía jurisprudencial, doctrinal o de ordenamientos de nuestro entorno: cualitativos -como aquellos que se refieren a conceptos jurídicos indeterminados para valorar la confiscatoriedad- y cuantitativos -como aquellos que se refieren a un porcentaje de detrimento de riqueza a partir del cual se puede considerar que se incurre en la prohibición de confiscatoriedad-.

³² Así lo plantea el Despacho de Abogados Roca Junyent. “Impuesto sobre el patrimonio. Posible vulneración del principio constitucional de capacidad económica”. 2021, página 4. Disponible en: <<https://www.rocajunyent.com/es/eventos-y-publicaciones/libros/impuesto-sobre-el-patrimonio-posible-vulneracion-del-principio>> [Consulta: 29 abr. 2021]

2.1. Criterios cualitativos de valoración del principio de no confiscatoriedad.

La jurisprudencia española y gran parte de la doctrina, al adentrarse en el análisis de la prohibición de confiscatoriedad y en un intento de aportar una delimitación de esta, se ha basado en criterios cualitativos de valoración, es decir, criterios basados en la calidad (y no cantidad), o ponderación de los tributos y el sistema tributario en su conjunto. Esto se puede afirmar teniendo en cuenta lo que se viene afirmando en sede jurisprudencial, porque el único criterio cuantitativo que parece haberse aportado por los órganos judiciales españoles es un porcentaje: del 100% de la riqueza gravada, de modo que vulneraría la prohibición de confiscatoriedad un tributo o un conjunto de ellos que agotasen la riqueza de un individuo; o lo que es lo mismo, sería confiscatoria una carga tributaria superior al 100% de la riqueza sobre la que se impone. Este límite sería lo mismo que decir nada, y por ello, se han de analizar pormenorizadamente otras injerencias. J.I. GOROSPE OVIEDO, entre otros, plantea incluso que ese límite del 100% es inoperativo, encontrando la justificación de su opinión en el hecho de que el Tribunal Constitucional califica la “*renta virtual o potencial como expresiva de capacidad económica (...)*”,³³. Sin embargo, es útil como punto de partida en la búsqueda o análisis de los criterios cualitativos que se vienen empleando en sede judicial para valorar la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

Es precioso analizar esto teniendo en cuenta los numerosos pronunciamientos realizados por el Tribunal Constitucional español (en adelante TC) -en su mayoría analizando la inconstitucionalidad de normas reguladoras de determinados tributos-, que han facilitado la comprensión de los límites de confiscatoriedad en España, de los cuales se pueden extraer las notas que se analizarán a continuación.

En primer lugar, de sus pronunciamientos se extrae que el principio de no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible del contribuyente (lo que

³³ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio constitucional de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas” *Revista Técnica Tributaria*, 132, 2021, pp. 67-68.

se puede entender desde el punto de vista cuantitativo como un límite del 100% sobre la riqueza imponible, tal como se ha señalado anteriormente, aunque atendiendo a su literalidad, no sería más que un criterio cualitativo). Así lo afirma en su reciente STC 69/2018 de 20 de junio, en una síntesis de su doctrina anterior. En concreto, señala que el principio de no confiscatoriedad obliga *“a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada] [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23, y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1, y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1].”*

En segundo lugar, se extrae que el principio de no confiscatoriedad impide gravar una riqueza inexistente, y que esta prohibición se predica tanto del sistema tributario en su conjunto como de cada tributo en particular. En la misma STC citada (STC 69/2018 de 20 de junio) recoge lo que en sentencias anteriores se venía afirmando al respecto: *“aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al ‘sistema tributario’, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca ‘en ningún caso’, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE) [STC 26/2017, FJ 2].”*

En resumen, de las anteriores sentencias se infiere que sería confiscatoria la aplicación de figuras tributarias que conllevaran una privación del contribuyente de sus rentas o propiedades (de su riqueza imponible), o que gravasen una

riqueza inexistente, ya sea por aplicación conjunta del sistema tributario o por la aplicación de un solo tributo.³⁴

En tercer lugar, se concluye que sería constitucional, un efecto confiscatorio eventual sobre una riqueza real. En el AUTO TC 71/2008 de 26 de febrero, el Tribunal Constitucional español parece decir lo contrario que en las Sentencias anteriormente analizadas, al llegar a afirmar, sobre un asunto referente a máquinas recreativas y a la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, que si eventualmente *“la tasa que establece la norma cuestionada pudiera ser superior al rendimiento obtenido (...) no convierte la norma en constitucional”*. En definitiva, parece decir que, si esa confiscatoriedad se diese de forma eventual, no sería inconstitucional, siempre y cuando recayese sobre riqueza real del contribuyente.

En cuarto lugar, el TC señala la necesidad de analizar la eventual confiscatoriedad en aquellos casos en que exista doble gravamen por una misma manifestación de riqueza. En su STC 242/2004, de 16 de diciembre, en su FJ 6, señala que *“ la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”* Con ello da a entender que el establecimiento de un doble gravamen sobre una misma manifestación de riqueza podría llegar a ser confiscatorio.

De una forma en cierto modo similar a lo anteriormente afirmado, la STC 26/2017, de 16 de febrero, señala dos aspectos fundamentales: la admisibilidad desde el punto de vista constitucional de que el legislador establezca impuestos sobre una capacidad económica existente, ya sea sobre riqueza real o potencial (que aun no existiendo en el momento actual puede o no llegar a ser real); y la

³⁴ Anteriormente el TC en sentencias de 1990 (STC 150/1990) y 1999 (STC 233/1999) había afirmado que el principio de no confiscatoriedad solo sería predicable del sistema tributario en su conjunto y no de cada tributo específicamente, pero este criterio ha cambiado. Así, hoy, tanto tribunales como doctrina afirman que el principio de no confiscatoriedad se puede valorar tanto para el sistema tributario en su conjunto, como para cada tributo en concreto.

imposibilidad de que establezca tributos sobre actos o hechos que no refleje esa riqueza: *“Es constitucionalmente admisible que “el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, bastando conque “dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo” (entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14 , y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5). Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7 ; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero , FJ 4 a)].”* Esto ha generado muchas críticas en sede doctrinal, porque el hecho de que el TC afirme la posibilidad de gravar una riqueza potencial implica que si esa riqueza no llegase a darse, podría haberse gravado igualmente, gravándose así una riqueza inexistente.

En quinto lugar, afirma la dificultad técnica de determinar en abstracto si un tributo puede producir efectos confiscatorios (algo que ya se ha evidenciado en el presente análisis). Tanto es así, que admite que en los casos en que se ha analizado esta cuestión, el que ha tenido que aportar prueba de esa presunta confiscatoriedad es el contribuyente. Así, en su Auto 69/2018 TC de 20 de junio ya mencionado, afirma que *“no solo debe tenerse en cuenta “la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica” [STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B)], sino que en los casos en que el Tribunal ha debido analizar esta tacha siempre ha exigido a quien la denuncia la aportación de los correspondientes datos o argumentos que la sustenten.”*

En sexto lugar, aporta un criterio algo más específico y valioso para el análisis de supuestos concretos, al pronunciarse sobre el IIVTNU, en la medida en que señala que este impuesto tendría efectos confiscatorios cuando la cuota que tiene que pagar el contribuyente superase el eventual incremento que hubiera obtenido en su patrimonio. En este tema jugaría un papel central la STC 126/2019 de 31 de octubre, sobre la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del IIVTNU, en que se señala que sería confiscatorio en los casos en que *“la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.”* Esto se analizará más adelante en este mismo trabajo, por su importante repercusión social.

Y, por último, aún no señalado expresamente por este Tribunal, de sus Sentencias y Autos se infiere la aplicación del llamado “test de la normalidad de los casos”. El Tribunal Constitucional viene realizando lo que J.I. MORENO FERNÁNDEZ³⁵ denomina un “test de la normalidad de los casos”, lo cual supondría que este tribunal, a la hora de valorar la eventual confiscatoriedad del sistema tributario, lo haría a partir del supuesto normal: se basaría en la situación que se da en la mayoría de los casos, y no en aquella que se diese de manera excepcional u ocasional, en casos concretos (para ello se basa en las STC 70/1991, de 8 de abril, STC 16/1994, de 20 de enero...).

Pese a los múltiples pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto, ante la falta de un criterio claro que permita concluir indudablemente cuándo el sistema tributario o un tributo concreto es confiscatorio, se han dado pronunciamientos de otros órganos judiciales, y de la doctrina española en aras a esclarecerlo, que conviene analizar.

El Tribunal Supremo (en adelante TS) no se ha quedado al margen de esta cuestión, e incluso ha ido un paso más allá, de modo que, en Auto de 1 de julio de 2019, ha llegado a enumerar cronológicamente las tres principales caracterizaciones que se han dado sobre el principio de no confiscatoriedad desde 1978 en España: en primer lugar la que se basa en que el principio de no

³⁵ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición...” (2020) ob. cit., páginas 17 y siguientes.

confiscatoriedad se incumpliría si no se respetase el principio de capacidad económica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre y SSTC 14/1998, de 22 de enero); en segundo lugar, la que afirma que el principio de no confiscatoriedad se identifica con el principio de justicia tributaria; y por último, la que entiende que el principio de no confiscatoriedad es un límite al principio de progresividad del sistema tributario.

La primera y tercera caracterización o interpretación de este principio, serían plenamente compatibles, y como derivación de ellas, el TS viene afirmando que el principio de no confiscatoriedad no permitiría agotar la riqueza imponible del sujeto (de forma reiterativa en la medida en que el TC ya había dejado claro esto en sucesivas sentencias ya citadas, siendo la primera vez que lo hace con la SSTC 150/1990, de 4 de octubre), porque ello supondría faltar al respeto al principio de capacidad económica del sujeto, vulnerando el principio de progresividad del sistema tributario.

Sin embargo, en el Auto del TS señalado, se introduce un concepto que hasta ahora no se había introducido en el presente estudio, el de “carga fiscal excesiva”. La técnica que el TS emplea para introducir este concepto consiste en relacionar el principio de no confiscatoriedad que se viene analizando, con la prohibición de una “carga fiscal excesiva”. Para ello, dice que sería posible valorar la confiscatoriedad teniendo en cuenta que un impuesto sería confiscatorio cuando *“la carga fiscal singular que deben soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción”*³⁶.

El hecho de que el TS haya hecho uso de este concepto no es mera coincidencia, en la medida en que este se deriva del artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH). España, como Estado miembro de la Unión Europea no es ajeno a lo que el CEDH marque, ni tampoco a la interpretación que haga del mismo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH). De hecho, el artículo 96.1 CE hace que los tratados internacionales

³⁶ Fundamento de derecho 2. ATS 1 de julio 2019.

válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte de su ordenamiento interno, siendo uno de estos tratados el CEDH. El TEDH ha señalado la discrecionalidad que tienen los Estados Miembros para apreciar si se da “carga fiscal excesiva” en sus sistemas tributarios, no existiendo a nivel europeo una definición unánime de este concepto (como se desprende de la STEDH de 14 de mayo de 2013, en el asunto N.K.M c. Hungría), el TS en el Auto de 1 de julio de 2019, concluye que habría de analizarse caso por caso si se da una situación que se pudiera entender “de carga fiscal excesiva”, dependiendo de cómo afecte al supuesto concreto la aplicación de las normas³⁷.

Lo que se puede encontrar es una enorme casuística al respecto, sobre la que se podría tratar de inferir un “criterio general” de valoración de la confiscatoriedad. Para ello habría que atender a pronunciamientos ya realizados, si bien el TEDH no marca un criterio único de valoración de la confiscatoriedad impositiva (y en la mayoría de los casos, se pronuncia proporcionando criterios cuantitativos diferentes³⁸). A pesar de ello, va marcando unas pautas o criterios en sus sentencias que podrían influir en la regulación tributaria de los Estados Miembros de la Unión Europea.

En España destacan las citadas Sentencias y Autos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo. Los criterios adoptados por estos han sido reproducidos por otros órganos judiciales españoles, como, por ejemplo, en la STSJ de Navarra 172/2020 de 29 de junio de 2020, que deja ver que la prueba del alcance confiscatorio de los impuestos la tiene que aportar el contribuyente (no hace más

³⁷ Fundamento de derecho 3. ATS, 1 de Julio de 2019 sobre recurso 981/2018: “*la valoración de la proporcionalidad de la injerencia y de la inexistencia "de carga fiscal excesiva" debe hacerse, necesariamente, en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente*”

³⁸ Por ejemplo, habría de tenerse en cuenta que el TEDH en la citada sentencia sobre el asunto N.K.M contra Hungría, consideró carga fiscal excesiva un gravamen de tipo impositivo 52%. También que, posteriormente, en varias decisiones de inadmisión de 16 de enero de 2018, señaló que un tipo de gravamen del 20% no supondría una carga fiscal excesiva.

que reiterar lo ya afirmado por el Tribunal Constitucional). Así dice que “*Sobre el efecto confiscatorio, la empresa recurrente no ha demostrado tal efecto*”. En esta sentencia lo que se valora es si un tipo de gravamen del 47% podía tener efectos confiscatorios, tanto de forma aislada como conjuntamente (ya que la misma riqueza gravada por ese tipo se gravaba también con un 30% del IS y 26% del IRPF); y concluye que no sería confiscatorio, aunque no empleando para ello criterio cuantitativo (es cierto que valora un tipo de gravamen del 47% pero no afirma que en otro impuesto ese tipo también sería constitucional), sino considerando ese impuesto en concreto.

Todo lo señalado anteriormente lleva a muchos autores a constatar la falta de criterios que permitan controlar el límite a partir del cual considerar que la carga tributaria es confiscatoria. En palabras de GARCÍA DORADO³⁹: “*Se llega a la constatación de la inexistencia de mecanismos o procedimientos técnicos tributarios que permitan el control para que los límites fundamentales a la carga tributaria individual del contribuyente que se desprenden del principio constitucional de no confiscatoriedad no sean excedidos*”. Se podría afirmar que solo están disponibles mecanismos poco específicos para determinar la eventual confiscatoriedad del sistema tributario español, no dándose procedimientos técnicos que permitan controlar el límite de la carga soportable por el contribuyente con claridad.

Ante esto surgiría la duda sobre si sería posible marcar un límite concreto a partir del cual analizar la confiscatoriedad del sistema impositivo español, ya sea de forma inmediata o de cara al futuro. Se puede concluir que es una cuestión dejada de lado por el legislador, aunque también por la jurisprudencia, hasta tal punto que el TS en su STS 4182/2020 de 9 de diciembre de 2020 llega a decir respecto al IIVTNU que “*no es este Tribunal el órgano llamado a determinar, y mucho menos a fijar de manera general, qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración*”, es decir, afirma que no le compete determinar el porcentaje exacto a partir del cual se puede entender que ese impuesto en concreto es confiscatorio. Es lógico

³⁹ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., página 267.

desde el punto de vista de la propia función de los tribunales, que se pronunciarán resolviendo asuntos concretos, y no proporcionando criterios abstractos de validez general. Así, el TS parece que estaría dejando la cuestión en manos del legislador.

Visto que tampoco en sede legislativa nos podemos encontrar norma que determine un criterio inequívoco para discernir los casos en que se incurre en la prohibición de confiscatoriedad, y que en sede jurisprudencial se ha esclarecido algún punto en aras a una mejor valoración de ello sin facilitar mucho las cosas, se podría afirmar que sigue sin haber seguridad jurídica al respecto. Parte de la doctrina española se ha preocupado por esta cuestión, y por ello es importante analizar sus opiniones.

En 1996, J.L. PÉREZ DE AYALA⁴⁰ hizo alusión a la posibilidad de establecer un límite cualitativo a partir del cual valorar la confiscatoriedad, de modo que consideró que el sistema tributario sería confiscatorio cuando se diese la situación en que un contribuyente tras pagar un impuesto se quedase con una parte tan ínfima de su renta disponible que el esfuerzo realizado para conseguirla no valiese la pena, no compensándole el esfuerzo realizado.

I. ARAGUÀS GÀLCERÀ⁴¹ (2011) en la misma línea ha afirmado la imposibilidad de establecer un límite cuantitativo a la tributación a partir de la cual esta se considerase confiscatoria, de modo que solo se podría valorar cualitativamente “*estableciendo determinados valores o premisas que deberán ser respetadas por el sistema tributario para que este sea no confiscatorio y, por tanto, sea justo*”.

⁴⁰ Esto ha sido recogido por ARAGUÀS GÀLCERÀ, Irene. “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española” *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, núm. 3, 2010, pp. 9-31, en su página 27, haciendo referencia a PÉREZ DE AYALA, J.L. *Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española*. Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

⁴¹ARAGUÀS GÀLCERÀ, Irene, (cita anterior) página 30.

También J.I. MORENO FERNÁNDEZ defiende la aplicación en este ámbito de un límite máximo basado en el principio de división por la mitad.⁴² Lejos de hacer simplemente alusión a un criterio interpretado por otros autores, como cuantitativo (entendiendo que se estaría refiriendo a un límite del 50%), realmente estaría haciendo referencia a un nuevo concepto cualitativo, de “división por la mitad”.

Por lo tanto, no son pocos los conceptos jurídicos indeterminados encontrados en este ámbito, habiendo uno más al que parece necesario hacer referencia: D. GARCÍA GUERRERO, se refiere así al “mínimo de existencia del sujeto pasivo”⁴³ que habría de respetar el legislador tributario (pese a que como luego se señalará, este autor defiende la valoración de la confiscatoriedad mediante un criterio cuantitativo). En este mismo sentido también F. GARCÍA DORADO⁴⁴, al señalar la necesidad de que el individuo tenga unos recursos mínimos para vivir de forma digna, libre, pudiendo participar activamente en la vida social, económica y cultural.

Es de señalar que la doctrina coincide en una idea ya presentada por el Tribunal Constitucional: esa confiscatoriedad se tiene que analizar tanto desde el punto de vista del impuesto individualmente considerado, como desde el punto de vista del sistema tributario en su conjunto.⁴⁵

⁴² Así lo enuncia MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y ...” ob. cit., página 28, haciendo referencia a MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, Revista Técnica Tributaria, número 124, enero-marzo 2019.

⁴³ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Estudios sobre progresividad y no...” ob. cit., capítulo III (por GARCÍA GUERRERO, David), página 147.

⁴⁴ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., pp. 81-82.

⁴⁵ Por ejemplo, HERRERA MOLINA afirma que un impuesto que por sí solo tuviese alcance confiscatorio, sería inconstitucional; pero que también lo tendría la acumulación de impuestos. (HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del*

En definitiva, pese a haber unanimidad en la consideración de algunos aspectos de la prohibición de confiscatoriedad en la doctrina española (como el último enunciado), lejos de proporcionarse un criterio unánime de valoración de la confiscatoriedad, se muestran opiniones heterogéneas; como ya hemos visto, parte de la doctrina defiende su valoración mediante criterios cualitativos -incluso introduciendo conceptos jurídicos indeterminados como “división por la mitad” o “mínimo de existencia del sujeto pasivo”- mientras que otra parte defiende la posibilidad de valorarlo cuantitativamente. Esta última opción, pese a no haber sido valorada o introducida aún por la jurisprudencia española, ha sido empleada en otros ordenamientos de derecho comparado, y es esencial tener en cuenta su configuración en la medida en que en un futuro podría determinar una nueva regulación española al respecto.

2.2. Criterios cuantitativos de valoración del principio de no confiscatoriedad.

En la doctrina española, autores como D. GARCÍA GUERRERO⁴⁶ optan por valorar el incumplimiento del principio de no confiscatoriedad mediante criterios cuantitativos. En concreto, este autor ha afirmado que, aunque no haya límite cuantitativo fijado legalmente para ello, esta circunstancia no sería condición suficiente para permitir que el legislador fijase un límite elevado (ya que ello conllevaría su ineficacia). Defiende que el límite que se debería imponer a la carga tributaria individual soportada por todo contribuyente, para que este no viese vulnerado su derecho de propiedad privada, es del 50%.

C.M. LÓPEZ ESPADAFOR, partiendo de una definición del principio de no confiscatoriedad como “*el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades*

ordenamiento español a la luz del Derecho alemán). Madrid: Marcial Pons, 1998), citado por MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y ...” ob. cit., página 27.

⁴⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Estudios sobre progresividad y no...” ob. cit., capítulo III (por GARCÍA GUERRERO, David), páginas 153-154.

*de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional*⁴⁷, afirma que para que no se incurra en confiscatoriedad, se tiene que mantener la posibilidad de actuación económica del sujeto. Se podría encontrar un paralelismo entre su opinión y la idea de no supeditación de la actuación económica del sujeto al deber de contribución al gasto público, de modo que sería irracional que una persona pagase más en impuestos que lo que gana. J.M. TEJERIZO LÓPEZ (aunque difiere con este autor) viene entendiendo que lo que C.M. LÓPEZ ESPADAFOR quiere decir es que “*después de la aplicación de los tributos debe respetarse al menos la mitad de la capacidad de actuación económica privada.*”⁴⁸ (o lo que es lo mismo, un 50%, significando eso que C.M. LÓPEZ ESPADAFOR sería defensor también de un criterio cuantitativo para valorar la confiscatoriedad del sistema tributario).

Se plantea que en la medida en que nuestro ordenamiento no propone un criterio claro que determine cuándo se da confiscatoriedad al gravar la capacidad económica del contribuyente, los tribunales españoles, tal como hemos visto, vienen valorando caso por caso si se da este resultado, mediante una valoración de proporcionalidad que llevaría a incertidumbre e inseguridad jurídica.

Sin embargo, esta valoración en vía jurisprudencial según un criterio de proporcionalidad se ve simplificada en otros países o ámbitos, debido a la inclusión -vía legislativa o interpretativa, aportada por sus tribunales- de criterios cuantitativos orientativos (en concreto, límites porcentuales), que pueden terminar siendo el precedente de la futura regulación española al respecto, por lo que es esencial tenerlos en cuenta.

⁴⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Estudios sobre progresividad y no...” ob. cit., capítulo I (por LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María), página 25.

⁴⁸ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Consideraciones Generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el derecho tributario español”. Nápoles, 27 de septiembre de 2017, página 3. Disponible en: <<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2018/03/tejerizo-no-confiscatoriedad-nc3a1poles-28-septiembre-2017-docx-0040.pdf>> [Consulta: 23 mar. 2021]

Así en derecho comparado podríamos destacar pronunciamientos como los realizados por el Tribunal Constitucional alemán. Pese a que aparentemente la protección al derecho a la propiedad privada en Alemania es inferior a la proporcionada en España, debido a la ausencia de mención expresa en su Constitución al principio de no confiscatoriedad, jurisprudencialmente no solo se ha reconocido este principio, sino que el Tribunal Constitucional alemán en Sentencia de la Sala Segunda de 22 de junio de 1995 determinó la carga tributaria máxima que sería exigible a un individuo (materializando y concretando cuando se incurre en la prohibición de confiscatoriedad mediante un porcentaje). Para ello se basa en la idea de que la propiedad debería servir de igual manera al beneficio privado y al interés general, fijando en un 50% de los ingresos potenciales de cada individuo, el límite máximo a partir del cual se podría considerar a un gravamen confiscatorio. Esto lo hace afirmando la imposibilidad de que, con este límite, el legislador vulnerase el derecho a la propiedad privada recogido en la Constitución alemana. Sin embargo, en Sentencia de 18 de enero de 2006, el Tribunal Constitucional alemán afirmó que ese límite es un límite relativo, diciendo que realmente se tendría que atender al caso concreto, aplicando un principio de “división por la mitad”. Así, podrían darse situaciones en que, pese a gravarse más de un 50% de la utilidad potencial de los bienes del contribuyente, ese gravamen se considerase no confiscatorio y compatible con el derecho a la propiedad privada. A pesar de no marcarse un límite estricto o absoluto, que marque indudablemente cuándo un gravamen incurre en confiscatoriedad, sigue teniendo gran utilidad como criterio orientativo.

Francia, al igual que Alemania, no recoge en su Constitución expresamente una prohibición de confiscatoriedad, e incluso el Consejo Constitucional francés llegó a afirmar que no era capaz de determinar el límite máximo de contribución del individuo. Sin embargo, de sus pronunciamientos se desprende que, como regla general, considera confiscatorio un tipo de gravamen del 50%, considerando “carga excesiva” toda aquella que supere este umbral. El 1 de enero de 2008, limitó la carga impositiva máxima soportable por un individuo al 60% y posteriormente la redujo al 50%, por considerarlo acorde a la igualdad ante las cargas públicas.

Además, en la medida en que en la Carta de Derechos fundamentales de la UE (CDFUE) y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en concreto en el Protocolo num.1 del CEDH, protocolo adicional de 1952) se protege la propiedad privada -formando parte ambos textos del ordenamiento interno español en virtud del art. 96.1 CE- no se podría dar en España una imposición fiscal que vulnerase ese derecho (lo cual, se produciría si no respetase un “justo equilibrio” entre interés general y derecho de propiedad de los individuos). De hecho, del propio artículo 17 de la CDFUE se deriva el principio de no confiscatoriedad⁴⁹. Por lo tanto, no es algo ajeno al Derecho Europeo, y pese al limitado poder del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia fiscal, eso no ha evitado que se pronuncie al respecto en numerosas ocasiones, siendo de vital importancia su pronunciamiento en el caso N.K.M contra Hungría (2013), por afirmar que una tributación media sobre los rendimientos del contribuyente del 52% sería irrazonable o excesiva. Es cierto que este tribunal no marca un criterio cuantitativo único aplicable en todo caso para valorar la confiscatoriedad, pero es esencial tener en cuenta sus pronunciamientos como orientativos. Realmente, el TEDH viene optando por el empleo de criterios cualitativos de valoración, de modo que para entender que se está vulnerando el derecho de propiedad por el deber de tributar, atiende al caso concreto, realizando un análisis de la proporcionalidad del mismo y manejando el concepto de “carga fiscal excesiva”; sin embargo, el hecho de que haya considerado irracional una tributación del 52% y atendiendo al estado de la cuestión en países como los anteriormente citados, se pueden generar sospechas sobre el hecho de que el Tribunal Constitucional español solo se haya pronunciado dando a entender que el límite a la carga tributaria soportada por el sujeto sería del 100% (como agotamiento de la riqueza imponible), pudiendo esto conllevar una desprotección de la propiedad privada en España.

⁴⁹ Artículo 17 de la CDFUE “*Artículo 17 Derecho a la propiedad 1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.*”

Esto más aun teniendo en cuenta el reforzamiento que se está dando a nivel europeo de la imposición indirecta sobre el consumo, con la proliferación de Impuestos Especiales sobre ciertos consumos que se aplican de manera agregada a impuestos como el IVA (impuesto que, de hecho, está armonizado), como pueden ser el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad, Este es un tema que está generando mucha preocupación en la doctrina, y que interesa a efectos de este estudio por las implicaciones que en la vulneración del principio de no confiscatoriedad puede tener la doble o plurimposición⁵⁰. Además, parte de la doctrina señala que “un *sistema tributario justo, para no llegar a ser confiscatorio, debería mantener un equilibrio entre la imposición directa y la indirecta*”⁵¹, lo que da a entender que un mero aumento de imposición indirecta podría conllevar la vulneración de tal principio. Pero, en la medida en que el Derecho de la Unión Europea reconoce el derecho de propiedad privada, que implicaría una prohibición de confiscatoriedad, se estaría con ello limitando la armonización fiscal de los impuestos establecidos sobre el consumo⁵².

C.M LÓPEZ ESPADAFOR plantea la posibilidad de que, por la doble imposición sobre el consumo, ante la existencia de un Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales que gravasen el mismo, se llegase a un resultado

⁵⁰ Es esencial tener en cuenta la distinción entre doble o plurimposición, que sería la que se da cuando varios tributos gravan una misma manifestación de riqueza en el mismo periodo impositivo, en este caso, un mismo consumo; y acumulación de tributos, que sería la que se da cuando varios tributos inciden sobre la riqueza total de una persona en ese periodo impositivo. Así lo distingue GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., pp. 233-234.

⁵¹ M. J. LARIO PARRA: “Los principios de progresividad y no confiscatoriedad en derecho comparado”, capítulo IV de la obra Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria, dirigidos C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, Aranzadi, 2018, páginas 216 a 219, mencionado por citado por MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y ...” ob. cit., página 36).

⁵² LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Dimensión fiscal...” ob. cit., capítulo IV: los postulados del derecho de la UE en materia tributaria desde la perspectiva del derecho de propiedad (por LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María), página 86.

confiscatorio. En este caso afirma que de tenerse que reducir un tipo de gravamen sería el del impuesto específico (y no el del IVA), dependiendo la responsabilidad para reducirlo de si ese tipo de gravamen fuese el armonizado (siendo responsables en ese caso las instituciones comunitarias, teniendo que proceder a su reducción), o si no estuviese armonizado, o fuese superior al armonizado (en cuyo caso, el responsable para su reducción, a opinión de este autor, sería el Estado Miembro en que se hubiera producido ese resultado confiscatorio).

2.3. El impuesto sobre el Patrimonio.

En el ordenamiento español, la manifestación más clara del principio de no confiscatoriedad se puede encontrar en la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991 de 6 de junio, en adelante LIP). La LIP no se refiere expresamente a este principio, pero de su contenido se infiere su relación con él, pudiendo afirmarse que su artículo 31 recoge una medida de no confiscatoriedad.

En concreto, lo anterior se desprende del artículo 31 Uno de la LIP, en su apartado Uno a)⁵³, en el que se establece un límite a la cuota conjunta del

⁵³ Artículo 31 Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio “*Límite de la cuota íntegra.*

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un

Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que plantea que esta cuota conjunta no podría superar el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF (cuando el contribuyente debiese tributar por obligación personal). Algunos autores han planteado incluso que este límite vendría exigido por el principio de no confiscatoriedad, de modo que, de no haberse recogido, se tendría que haber cumplido igualmente⁵⁴.

Límites como el descrito se pueden apreciar en derecho comparado: por ejemplo, en Holanda, en que se impone una carga tributaria conjunta máxima de los impuestos sobre la renta y el patrimonio del 75%, o en Dinamarca y Suecia, del 73,5% sobre la renta del contribuyente.

año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.“

⁵⁴ Por ejemplo, GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad...” ob. cit., página 214.

Parece que la razón para el establecimiento de este límite se encuentra en la dificultad de gravar el valor productivo del patrimonio⁵⁵, que en ocasiones genera rendimientos gravados tanto por el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), como por el IRPF. Así, el legislador español incluye esta precisión a modo de “límite”, siendo comprensible que la razón de su inclusión sea la de garantizar el respeto del principio de no confiscatoriedad.

La intención del legislador no es impedimento para que de la aplicación del artículo 31 Uno a) LIP se puedan derivar resultados confiscatorios. Ello porque, en primer lugar, este límite solo tiene en cuenta la base imponible del IRPF y no los rendimientos derivados del patrimonio del contribuyente⁵⁶. No obstante, el hecho de que el legislador lo incluya deja entrever la idea de que éste considera la riqueza del individuo como un todo, un conjunto, pese a las distintas manifestaciones de riqueza del individuo que se pueden derivar (al aplicarse dicho artículo en casos de acumulación de impuestos que gravan dos manifestaciones de capacidad económica distintas: renta y patrimonio), auto imponiéndose un límite (que muchos autores consideran excesivo, afirmando que no debería ser superior al 50%⁵⁷).

En segundo lugar, es preciso advertir ciertos matices sobre el artículo 31 Uno a) LIP que habrán de tenerse en cuenta a efectos de valorar la eventual confiscatoriedad en este ámbito, como excepciones a su aplicación que pueden marcar las claves de su constitucionalidad.

El primero de ellos es el descrito en su apartado a), que dispone que el concepto de renta manejado a efectos de valorar el citado límite no incluiría las ganancias

⁵⁵ Ver página13 del presente trabajo sobre la dificultad de gravar el valor productivo del patrimonio.

⁵⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. “Estudios sobre progresividad y no...” ob. cit., capítulo III (por GARCÍA GUERRERO, David), pp. 153-155.

⁵⁷ Como ya hemos mencionado antes, esta idea es defendida por D. GARCÍA GUERRERO (cit. 46) o, en opinión de J.M TEJERIZO LÓPEZ, por C.M. LÓPEZ ESPADAFOR (Cit. 48).

y pérdidas patrimoniales a más de un año, que, aun estando incluidas en la base imponible del IRPF, no se sumarían.

El segundo de ellos sería el que dispone que no estaría sometido al límite descrito la parte gravada por el IP que correspondiese a elementos patrimoniales que no pudiesen generar rendimientos gravados por el IRPF⁵⁸, de modo que, por la titularidad de estos bienes, como, por ejemplo, vehículos no afectos a una actividad económica, el contribuyente podría tener que llegar a pagar más del 60% de sus rentas anuales, no computándose al calcular la cuota íntegra conjunta del IP e IRPF. Esto podría llevar a la posibilidad de que al gravarse estos elementos patrimoniales se derivase un efecto confiscatorio.

Y, por último, en su apartado c) establece que *“En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.”* De modo que, si se diese ocasión de que la cuota íntegra conjunta de ambos impuestos superase el 60%, se procedería a reducir únicamente la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, pero no de forma ilimitada, sino que la nueva cuota no puede ser inferior a un 20% de la inicial (lo cual puede llegar a ser peor para el contribuyente que lo derivado de aplicar estrictamente el límite previsto en la letra a) del mismo artículo. Ello, porque si solo se aplicase la previsión del apartado a), la cuota íntegra conjunta nunca podría ser superior al 60%; pero aplicando lo que este apartado dispone, se podría llegar a superar ese límite, si la cuota a pagar por el Impuesto sobre el Patrimonio fuese muy alta). Sobre este último apartado se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 8 de junio de 2000, ante recurso 569/1996 y el Tribunal Superior de

⁵⁸ Es decir, bienes improductivos, como las obras de arte, atendiendo a la STS 1346/2011 de 16 de marzo de 2011 al respecto, de tal modo que todo bien que no fuese destinado a producir rendimientos por su explotación, no se podría tener en cuenta a efectos del límite del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Justicia de Madrid el 29 de abril de 2010, entendiendo que este “nuevo límite” no superaría el principio de no confiscatoriedad⁵⁹.

No es fácil determinar si este artículo, 31 Uno de la LIP, pese a la razón de su inclusión, cumple con el objetivo de garantizar la no confiscatoriedad del IP, precisamente porque tal como se ha analizado anteriormente en este mismo trabajo, los criterios para valorar la confiscatoriedad del sistema tributario español no son unánimes, y el legislador español no ha marcado un criterio claro e inequívoco para valorarlo. Lo es evidente es que el establecimiento de excepciones al límite de la cuota conjunta (sobre bienes que no generen rendimientos gravados por el IRPF y el límite a la reducción de la cuota del IP) ha dado lugar a situaciones en que se ha podido apreciar la disfunción que puede provocar la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio -se puede pensar, por ejemplo, en un individuo al que por disponer de bienes improductivos no se le aplica el límite de la cuota íntegra conjunta sobre el IP e IRPF sobre estos, de modo que no pueda pagar lo correspondiente a tales impuestos sin recurrir al endeudamiento-. En este sentido dispone la AEDAF en la Guía práctica de los Impuestos publicada en 2020 en el periódico Expansión que no se debe pasar por alto *“el hecho de que este ánimo recaudatorio de la Hacienda puede causar que el Impuesto pueda llegar a resultar confiscatorio, es decir, que un sujeto pasivo con rentas reducidas y patrimonio elevado se vea obligado a vender parte de éste para hacer frente al pago del impuesto”*⁶⁰.

Lo que está claro es que, para poder gravarse alguna manifestación de riqueza derivada de la propiedad privada, el legislador tiene que establecer un procedimiento de correcta valoración de la capacidad económica real derivada de esta, y debe ser cuidadoso a la hora de establecer el grado de intromisión en la misma ante el riesgo de incurrir en la prohibición de confiscatoriedad, cuestión que dista de ser sencilla.

⁵⁹ VEGA BORREGO, Félix Alberto, and MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. El impuesto sobre el patrimonio. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013

⁶⁰ Asociación española de asesores fiscales (AEDAF). Guía práctica de los Impuestos 2020 para empresarios, profesionales, autónomos y particulares. 15 entrega: “Aspectos generales del Impuesto sobre el Patrimonio (II)”. *Expansión*, 2020, página 5.

IV.UN SUPUESTO ESPECIALMENTE CONTROVERTIDO: EL IIVTNU.

1. Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL y confiscatoriedad.

El Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana es un tributo local de carácter potestativo, regulado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL). En 2017, el TC analizó la constitucionalidad de alguno de sus preceptos, por haberse generado dudas respecto a su eventual carácter confiscatorio. Este impuesto grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en su transmisión o en la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

La doctrina había criticado la configuración legal de este impuesto anteriormente, por la eventual sobreimposición que podía conllevar al gravarse en él una riqueza ya afectada por impuestos indirectos como el IVA o el ITPO, y por impuestos directos, en los casos en que se llevase a cabo una transmisión de los mismos (ISD, IS...)⁶¹. Ello, porque la acumulación de impuestos sobre la misma manifestación de capacidad económica podría llegar a ser confiscatoria. De hecho, incluso en sede parlamentaria antes de aprobarse el TRLHL, se debatió si era posible gravar transmisiones de terrenos de naturaleza urbana en que no se diese efectivamente un incremento de valor, y la forma en que esto se llevaría a cabo; pero no se ahondó en la cuestión, de modo que se terminaron aprobando reglas que hoy se han declarado confiscatorias.

Para entender el régimen de este tributo habría de hacerse referencia al artículo 104.1 TRLHL que determina el hecho imponible del IIVTNU: *“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo*

⁶¹ TEJERO ISLA, M.A. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras las STC de 11 de mayo de 2017. (Trabajo final de grado). Grado en Derecho en la Universidad de Valladolid. Valladolid. (5 de julio de 2018), páginas 12 y 13.

*directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.” Grava, por tanto, atendiendo a la literalidad de este artículo, el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana vinculado a la transmisión o a la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos, cuestión que no generaría problemas *prima facie*.*

Los problemas surgen especialmente del análisis de su artículo 107, que en su apartado 1, sobre la determinación de la base imponible afirma que *“la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.”* En su apartado 2 comienza esclareciendo la manera de determinar la base imponible de este impuesto: *“El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (...).”* Lo que viene a establecer es que el cálculo de la base imponible se realiza teniendo en cuenta el valor catastral de los terrenos objeto de incremento de valor, en el momento de devengo del impuesto. Realmente, esto lo que conllevaba era que diese lugar al gravamen de una cantidad siempre positiva, ya que el valor catastral lo era, independientemente de si efectivamente se hubiese dado incremento de valor o no en esos terrenos. El legislador con este artículo establece una presunción *“iuris et de iure”*⁶² por el que se da un

⁶² Diario Expansión: El laberinto probatorio de la plusvalía municipal: ¿Cómo demostrar que el valor del terreno no se ha incrementado? José María Salcedo Benavente. 6 de mayo 2019. <https://hayderecho.expansion.com/2019/05/06/el-laberinto-probatorio-de-la-plusvalia->

incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con la mera transmisión de los mismos o la constitución de un derecho real sobre ellos.

Hasta 2007 no se cuestionó la regulación marcada por el TRLHL, ya que los casos en que este impuesto se aplicaba sobre hechos en los que se diese una inexistencia incremento de valor eran aislados, por la evolución del valor de los terrenos de naturaleza urbana en España anterior a la crisis de 2008. Pero a partir de ese momento, de la crisis inmobiliaria española, la situación cambia, y lo que era algo aislado pasa a ser la norma general⁶³. Ante esto, el TC apreció la necesidad de que la regulación atendiese a este efecto generalizado, lo que, en opinión de algunos autores, hace depender la constitucionalidad de la norma de la situación económica del momento, por vincular los cambios legislativos a la cantidad de situaciones de confiscatoriedad que se den⁶⁴.

En estas condiciones, el IIVTNU se seguía aplicando conforme al artículo 107.2 TRLHL, calculando la base imponible atendiendo al valor catastral de los terrenos, presumiendo que se daba un incremento de valor de los mismos en todo caso. Sin embargo, ello conllevó la imposición en situaciones no representativas de riqueza, en las que realmente no se había dado un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana. Se comenzó así a cuestionar la constitucionalidad del IIVTNU por posible contradicción con los principios marcados en el artículo 31.1 CE, llegando a plantearse cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC, a través del pronunciamiento de varios órganos judiciales (como, por ejemplo, la Sentencia del juzgado de lo Contencioso Administrativo número 15 de Madrid de 11 de noviembre de 2016).

El TC se pronuncia al respecto por primera vez en STC 59/2017, ante una cuestión de inconstitucionalidad planteado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera. En esta STC, de 11 de mayo

[municipal-como-demostrar-que-el-valor-del-terreno-no-se-ha-incrementado/](#)> [Consulta: 18 jun. 2021].

⁶³ TEJERO ISLA, M.A. “El Impuesto sobre...” ob. cit., pp. 17-19.

⁶⁴ Así GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio...” ob. cit., página 69.

de 2017, el TC declara inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2 a) TRLHL, declarando su nulidad parcial (y, por lo tanto, no total). En su FJ3 señala que todo gravamen sobre situaciones de hecho no expresivas de capacidad económica sería contrario al 31.1 CE, y en la medida en que el IIVTNU se imponía en ciertas ocasiones a transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que no habían experimentado un incremento de valor, en esos casos, dicho impuesto sería nulo, porque ni siquiera gravaba una renta o un incremento de valor potencial, sino una renta inexistente o irreal, tal como afirma después en STC 26/2017.

Anteriormente, bastaba con que uno fuese titular de un terreno de naturaleza urbana para que, al transmitirlo, tuviese que pagar cuota tributaria derivada de la aplicación del IIVTNU, por atender la regulación de este impuesto tal como se ha mencionado, para fijar su base imponible, al valor del terreno en el Impuesto de Bienes Inmuebles en el momento del devengo, y no en el incremento de valor real del mismo. Y es un hecho que no siempre que se es titular de un terreno de este tipo su valor aumenta. Es en esos casos, en los que el citado tributo sería contrario al principio de no confiscatoriedad marcado en la Constitución española.

También se pronuncia el TC en su sentencia 59/2017 sobre el artículo 110.4 TRLHL, que especificaba los límites máximos de aplicación al valor de los terrenos en el momento de devengo, mediante el empleo de ciertos porcentajes por el número de años transcurridos en los siguientes términos: *“Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.”* Sobre este, declara su inconstitucionalidad por conexión con los anteriores artículos, al hacerlos referencia. Pero a mayores, señala que también sería inconstitucional en la

medida en que supondría un impedimento para que el obligado tributario acreditase una situación no representativa de su capacidad económica real. Así, de la aplicación de este artículo, se derivaría una situación en que se impediría al contribuyente justificar la existencia de una situación no representativa de capacidad económica. Con la declaración de inconstitucionalidad de este artículo por el TC, se consigue que el sujeto pasivo tenga la opción de alegar y demostrar que un terreno objeto del IIVTNU no ha sufrido un incremento de valor. De esto se deriva que, si el contribuyente demostrase que ese incremento de valor no se ha dado, no se podría gravar por el IIVTNU.

Mediante estas sentencias, el TC no determina el método a utilizar para valorar si se ha dado un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana objeto del IIVTNU, sino que deja en manos del legislador, como es lógico, la determinación de los casos en que se dé, o el criterio a seguir. Hoy en día esto no ha cristalizado aún en el TRLHL (sí que se ha modificado la normativa al respecto en territorios como Guipúzcoa, Álava y la Comunidad Foral de Navarra, en que se aclara que solo se produce el hecho imponible del impuesto ante un incremento real del valor de los terrenos).

La STC 126/2019 de 31 de octubre de 2019 ha ratificado lo anterior, y además ha declarado parcialmente inconstitucional el 107.4 TRLHL⁶⁵: solo en los casos

⁶⁵ Artículo 107.4 TRLHL “Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

en que la cuota a pagar por aplicación de este artículo resultase mayor que el incremento patrimonial obtenido por el obligado tributario, por lo que se gravará solamente el exceso sobre el beneficio obtenido. En esta ocasión, el TC viene a admitir que, en ocasiones, de la aplicación del 107.4 TRLHL se ha derivado que la cuota tributaria a pagar por el contribuyente por razón del IIVTNU ha sido superior al beneficio obtenido por la operación gravada (es decir, que se ha tenido que pagar más que el incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión del terreno). Por ello, si de la aplicación de la regla de cálculo que estaba prevista en el 107.4 TRLHL (porcentaje anual que se aplica al valor catastral del terreno en el momento de devengo), se obtiene una cantidad relativa al incremento de valor que realmente sea mayor que el efectivamente obtenido por el contribuyente, la cuota tributaria que superase ese beneficio obtenido sería un gravamen ilícito, por estar aplicándose sobre una renta inexistente. Ello por vulnerar el principio de no confiscatoriedad y por no cumplir con las exigencias de justicia tributaria del 31.1 CE. Plantea así también que *“el término de comparación debe ser solo el incremento del terreno que es lo que grava la plusvalía municipal, no la ganancia patrimonial total del inmueble en caso de que haya edificación”*⁶⁶.

En el FJ 5 de esta STC 126/2019 se marca el alcance y efectos de la inconstitucionalidad de este artículo, afirmándose en su letra a) que: *“la declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas*

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

⁶⁶ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio...” ob. cit., página 75.

reales”. En definitiva, marca la inconstitucionalidad parcial del citado artículo, y no total, aludiendo a la importancia que tiene el IIVTNU en la recaudación de las entidades locales.

En su letra b) el Tribunal Constitucional hace una llamada al legislador para que intervenga, recordando que *“los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente «con arreglo a la ley» y exclusivamente «de acuerdo con su capacidad económica».*” Por lo tanto, no se podrá establecer un gravamen contrario a la ley, o no acorde a la capacidad económica real de los destinatarios de este, reiterando en cierto modo lo que ya había afirmado anteriormente, y alegando la necesidad de que las dudas interpretativas respecto a la aplicación del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 a), 107.2, 107.4 y 110.4 TRLHL sean resueltas en sede legislativa, siendo esta una tarea que corresponde al legislador y no al TC, el cual carece de capacidad para legislar.

Efectivamente, parece que lo que hace el TC es reiterar el carácter confiscatorio de los citados artículos, aplicando la regla que ya venía aplicando para valorar la confiscatoriedad en otras situaciones: el criterio del 100% de la riqueza gravada, o lo que es lo mismo, la confiscatoriedad de una carga tributaria superior al 100% de la riqueza sobre la que se impone⁶⁷.

Por su relación con el derecho de propiedad, reconocido por el TEDH, y el principio de no confiscatoriedad, el Tribunal Supremo en ATS 7591/2019 de 1 de julio 2019 también se ha pronunciado analizando la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 107.2 a) y 107.4 TRLHL para comprobar si el IIVTNU respetaba las exigencias impuestas por el TEDH al respecto.

En su FJ 3, cuyo título es: *“La interdicción de confiscatoriedad como concreción del derecho de propiedad (art. 33 CE) en el ámbito tributario. La necesaria observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de “carga fiscal*

⁶⁷ Criterio entendido como inoperativo por autores como GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio...” ob. cit., pp. 67-68.

excesiva" derivada del Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos", representativo de lo ya anteriormente analizado, afirma que: "en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto del IIVTNU de importe superior a la riqueza que está en la base de la imposición, con el efecto confiscatorio que ello conlleva, y desconociendo por la vía fiscal indirecta el derecho de propiedad que específicamente se expresa en el ámbito tributario a través de la prohibición constitucional de confiscatoriedad que establece el artículo 31.1 CE." Es decir, el propio Tribunal Supremo reitera la relación entre la vulneración del principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad, admitiendo que, de la aplicación de los artículos del TRLHL analizados se derivan en ciertos casos resultados confiscatorios. Vuelve a señalar el evidente carácter confiscatorio de un impuesto que prive al sujeto pasivo de una suma de dinero superior a la ganancia patrimonial obtenida por la operación gravada, pero lo plantea también en relación con el concepto de carga fiscal excesiva, diciendo que vulneraría no solo el derecho de propiedad reconocido a nivel español, sino también el reconocido a nivel europeo.

Siendo declarados inconstitucionales estos artículos por el TC, la consecuencia lógica es que no se pueden gravar por el IIVTNU transmisiones de bienes inmuebles de las que se derive una pérdida patrimonial. Pero no parece ser tan lógica la forma de valorar cuándo se da esa pérdida patrimonial, o, dicho de otro modo, la forma de determinar cuándo se da un incremento real y efectivo del valor de los terrenos de naturaleza urbana a efectos del IIVTNU. El TS en su sentencia de 9 de julio de 2018 en el FJ5 afirmó que ese incremento se debería valorar por la diferencia entre valor de adquisición y de transmisión del terreno, pero existen dudas sobre si habría que incluir en esos valores determinados gastos y tributos relacionados con la adquisición y transmisión del mismo. Realmente es una cuestión que concierne al legislador, ya que tal como afirma S. ANÍBARRO PÉREZ, *"por muy encomiable que resulte la actuación del TS en su intento de aportar seguridad jurídica al desconcierto reinante en el IIVTNU,*

creemos que dicha labor no puede llegar al punto de suplir la inacción del legislador para dar contenido a conceptos que la ley no proporciona.”⁶⁸

Recientemente, el TS en STS 4182/2020 de 9 de diciembre de 2020 ha señalado que esto también tendría la consecuencia de que solo fuesen aplicables estos artículos declarados nulos de forma parcial en los supuestos en que el obligado tributario “*no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), 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*”). El TS en esta sentencia ha tratado de aclarar los anteriores pronunciamientos del TC al respecto, y resume los planteamientos de este órgano respecto a la carga de la prueba, afirmando que quien tiene que demostrar que no hay incremento de valor en el terreno transmitido es el contribuyente u obligado tributario, pudiéndose valer para ello de cualquier medio de prueba que, aunque de manera meramente indiciaria, permita comprobarlo (por ejemplo menciona la posibilidad de que se aporte el valor de transmisión y adquisición reflejado en escrituras públicas, que acuda a una valoración de peritos...), y que es la Administración Tributaria la que, para poder aplicar la regulación del IIVTNU (en lo que sigue vigente), tiene que hacer prueba en contra de las pretensiones del contribuyente (pudiendo defenderse el obligado tributario posteriormente vía administrativa y jurisprudencial).

Lo realmente interesante de este último pronunciamiento del Tribunal Supremo⁶⁹, es su planteamiento de que, de la aplicación literal de lo fallado por el TC, se puede llegar a situaciones igualmente confiscatorias, cuando, gravándose una operación por el IIVTNU la cantidad a pagar sea igual al aumento de valor del terreno. Así, el Tribunal Supremo se estaría pronunciando

⁶⁸ANÍBARRO PÉREZ, Susana “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 174, 2020, pp. 20.

⁶⁹ STS 4182/2020 de 9 de diciembre de 2020.

sobre la eventual confiscatoriedad de los supuestos en los que la cuota a pagar es igual, y no superior, al incremento de valor del terreno, supuestos sobre los que el Tribunal Constitucional no habría declarado la inconstitucionalidad de los citados artículos.

Faltando pronunciamiento del TC sobre este último aspecto, el Tribunal Supremo ha afirmado el carácter confiscatorio de una liquidación del IIVTNU, cuando la tributación impuesta sea igual al beneficio obtenido por la operación gravada⁷⁰ (no solo superior). De tal forma, ante un incremento del valor de un terreno de naturaleza urbana de 17.473,71 euros, puesto de manifiesto en su transmisión, no podría resultar una cuota a pagar en concepto de IIVTNU de 76.847,76 euros⁷¹, pero tampoco de 17.473,72 euros, siguiendo lo afirmado por el TC. Sin embargo, siguiendo la interpretación dada por el TS en la última sentencia comentada, tampoco podría resultar una cuota a pagar de 17.473,71 euros (por absorber la totalidad de la riqueza gravable, al ser la misma cantidad que el incremento de valor puesto de manifiesto), de forma que si así se diese sería inconstitucional y confiscatorio, aunque siguiendo la interpretación literal de los pronunciamientos del TC se pudiese entender constitucional. Lo que parece que podría resultar como cuota a pagar sin incurrir en la prohibición de no confiscatoriedad, es la de 17.473, 70 euros, no contemplando los tribunales el error de salto que se produciría en el caso de que la cuota a pagar sea muy poco inferior a la ganancia neta⁷². Además, tampoco parece que la confiscatoriedad pudiera considerarse salvada cuando se absorbe un porcentaje tan alto del

⁷⁰ CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel.; CARBAJO VASCO, Domingo.; FERNÁNDEZ PÉREZ, Agustín Santiago.; MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio; LÓPEZ SANTACRUZ, José Antonio y SÁNCHEZ COLLADA, Francisco Javier. GPS Fiscal. Guía Profesional 7ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021, página 44.

⁷¹ Centro de Estudios Financieros (España)- Fiscal Impuestos 2020: *El TS afirma que resulta confiscatorio el IIVTNU (plusvalía) cuando la cuota impositiva absorba la totalidad de la riqueza gravable. Disponible en: <<https://www.fiscal-impuestos.com/TS-confiscatoriedad-IIVTNU-plusvalia-cuota-absorbe-totalidad-riqueza-gravable.html>>* [Consulta: 31 mar. 2021]

⁷² GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. "Derecho a la propiedad y principio..." ob. cit., página 76.

incremento de valor de esos terrenos de naturaleza urbana, pese a los criterios manejados por los tribunales españoles al respecto.

Como ya se ha enunciado, a nivel estatal aún no se ha regulado, cuestión criticada por la STC 126/2019, pero que a juicio de J.I. GOROSPE OVIEDO, es una inacción motivada por el hecho de que se haya declarado la inconstitucionalidad condicionada de los citados artículos, y no plena⁷³. Aunque este autor encuentre una justificación a la falta de reacción del legislador, ello no le impide afirmar la necesidad urgente de una reforma del IIVTNU⁷⁴.

Esta falta de reacción por el legislador también ha sido criticada por autores como S. ANÍBARRO PEREZ⁷⁵, dado que esta inactividad ha provocado una disparidad de interpretaciones respecto al IIVTNU, tanto en sede judicial como administrativa, tanto en la interpretación como en la aplicación del impuesto. Esto ha provocado una inseguridad jurídica evidente, tanto por la falta de criterios claros para determinar cuándo se da un incremento de valor real y efectivo de los terrenos de naturaleza urbana, como por las dificultades para caracterizar los supuestos en que no existe un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, o la incertidumbre sobre la posibilidad de revisión de las liquidaciones del IIVTNU practicadas con anterioridad a la STC 59/2017, que hubieran devenido firmes⁷⁶.

Incluso en 2017, la Junta de Gobierno de la Federación Española de Municipios y Provincias planteó al Gobierno de España dos alternativas para una regulación al respecto, consistentes o bien en una reforma íntegra del impuesto, sustituyendo la base de este por una que gravase la capacidad económica real del contribuyente; o bien en adaptar el impuesto, de modo que se permitiese al

⁷³ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio...” ob. cit., página 78.

⁷⁴ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio...” ob. cit., páginas 82- 85.

⁷⁵ ANÍBARRO PÉREZ, Susana “La inseguridad...” ob. cit., pp. 11-34.

⁷⁶ Idea que se analiza detenidamente en el siguiente apartado.

individuo acreditar que no se habría dado ese incremento de valor⁷⁷. En 2021, se sigue a la espera de reacción por el legislador español, y es precisamente el tiempo transcurrido desde la STC 59/2017 hasta hoy, lo que ha motivado la actual presión al legislador por parte de la doctrina y de distintas entidades de derecho público para su regulación. Ello porque una regulación a nivel estatal del IIVTNU significaría el cese definitivo de la posibilidad de sujeción al mismo de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana en que se acreditase que no existiese incremento de valor, calculado con criterios claros, dejando de lado la inseguridad jurídica generada por la disparidad de criterios empleados en sede judicial y administrativa estos últimos años.

En definitiva, las STC 59/2017 y STC 126/2019 han conllevado el reconocimiento de la existencia de supuestos de vulneración de la prohibición de confiscatoriedad contemplada en el artículo 31.1 CE, derivados de la aplicación de la normativa del IIVTNU. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad de varios de los artículos recogidos en el TRLHL que lo regulaban no ha solucionado todos los problemas al respecto, ante la ausencia de una regulación estatal que determine de forma clara los criterios a utilizar para valorar cuándo ese impuesto lleva a resultados confiscatorios. El TS ha intentado reducir la inseguridad jurídica existente, pero la inacción del legislador ha provocado la perpetración de situaciones confiscatorias en relación con la aplicación del IIVTNU, situaciones que se podrían haber evitado.

Uno de los ámbitos sobre cuyo cumplimiento del principio de no confiscatoriedad se duda, es sobre la posibilidad de revisión de las liquidaciones del IIVTNU firmes, anteriores a las citadas sentencias del TC, posibilidad sobre la que hay criterios dispares, habiendo sido en ocasiones afirmada, y en otras, rotundamente negada, como se analizará a continuación.

⁷⁷ Propuesta de la FEMP al Impuesto sobre Plusvalías. FEMP - Federación Española de Municipios y Provincias [en línea]: 2017. España. Disponible en: <<http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalias>> [Consulta: 28 abr. 2021].

2. Posibilidad de revisión de las situaciones confiscatorias anteriores a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL.

La declaración de inconstitucionalidad de los citados artículos por la STC 59/2017, ha generado dudas sobre la posibilidad de revisión de las liquidaciones del IIVTNU practicadas con anterioridad a la publicación de tales sentencias. Siguiendo los pronunciamientos del TC y TS al respecto, se podría afirmar que, en ocasiones, esas liquidaciones habrían provocado situaciones confiscatorias, no cabiendo duda sobre la posibilidad de revisar las liquidaciones no firmes a fecha de publicación de la STC 59/2017, en concreto, aquellas contrarias a la Constitución Española, que sometieran al IIVTNU situaciones no expresivas de capacidad económica. Sin embargo, no hay un criterio unívoco sobre la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes que acarreasen esos efectos. Algunas de esas liquidaciones del IIVTNU firmes han dado lugar a la vulneración del principio de capacidad económica, de manera que, si se negase la posibilidad de revisión de las mismas, se negaría la posible compensación de situaciones confiscatorias, por estar recogidas en actos firmes anteriores, conformes a la normativa aplicable antes de tales Sentencias. Parece claro que, sobre las deudas derivadas de esas liquidaciones, el contribuyente podría solicitar una devolución de ingresos indebidos por la vía del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria⁷⁸, pero no está claro el criterio a seguir sobre la posibilidad o no de revisar de oficio tales liquidaciones del IIVTNU que sean firmes.

Al respecto, el TC, pese a no haber establecido limitación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, en su STC 126/2019 añade una precisión sobre el alcance del fallo en su Fundamento Jurídico 5, párrafo 2: *“Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber*

⁷⁸ ANÍBARRO PÉREZ, Susana “La inseguridad...” ob. cit., página 28.

recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.” De este modo, precisa que no se podrían revisar con fundamento a la STC 126/2019 las situaciones que hayan adquirido firmeza en la fecha en que esta se publicó.

Sin embargo, este pronunciamiento no elimina las dudas al respecto, de tal modo que no son pocos los pronunciamientos sobre la posibilidad de revisión de oficio, en base a la STC 59/2017, de las liquidaciones del IIVTNU que hubieran adquirido firmeza. Esas dudas quedan patentes en recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo: por una parte, ya el TS, en las sentencias de 10 de febrero de 2017 y 13 de julio de 2017, afirmó la imposibilidad de revisión de sentencias con fuerza de cosa juzgada o de actuaciones administrativas firmes, con motivo de una declaración de inconstitucionalidad. Así, en las sentencias del TS de 18 de mayo de 2020, STS 970/2020 y STS 973/2020, ha llegado a afirmar que las liquidaciones firmes del IIVTNU no podrían incurrir en los supuestos de nulidad del artículo 127.1 a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria, no pudiendo ser revisadas por esos motivos. Sin embargo, el mismo TS, en Auto de 8 de octubre de 2020, ha admitido un recurso de casación al respecto para determinar si la STC 59/2017 permitiría revisar esas liquidaciones (dejando la duda abierta).

El Dictamen del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la comunidad de Madrid⁷⁹, de 27 de abril de 2021, emitido tras una consulta sobre una solicitud de revisión de oficio de una liquidación del IIVTNU de 23 de febrero de 2016 (anterior a la declaración de inconstitucionalidad de los citados preceptos) ha puesto en tela de juicio estas cuestiones, mencionando distintos planteamientos al respecto. Este Dictamen se emite en relación con una liquidación del IIVTNU tras la venta por 21.000 euros de un terreno de naturaleza urbana situado en Galapagar, por la que se generaba para el transmitente una deuda tributaria por IIVTNU de 33.604,14 euros. En este caso es el transmitente el que pide la revocación de la liquidación de tal impuesto, alegando la inexistencia del hecho imponible y solicitando su revisión de oficio, basándose en las sentencias enunciadas en el anterior apartado. Tras inadmitirse su revisión en varias

⁷⁹ Dictamen 190/21 del Pleno de la Comisión jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid (27/04/2021)

ocasiones, el asunto termina llevándose por el alcalde de Galapagar a la Consejería de Vivienda y Administración Local para solicitar el dictamen de la citada Comisión. Ésta valora la posibilidad de revisión de oficio en las liquidaciones firmes del IIVTNU.

En el análisis sobre la admisión o inadmisión de la revisión de oficio en las liquidaciones firmes del IIVTNU, llevado a cabo por la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, podemos encontrarnos con diversos planteamientos en que se rechaza la posibilidad de revisión de oficio: aquellos en los que aun probándose la inexistencia de un incremento del valor de los terrenos, y su contrariedad con el principio de capacidad económica, se ha rechazado la revisión de oficio (Dictamen 648/2018 del Consejo Consultivo de Andalucía⁸⁰); aquellos en que se considera que la declaración de inconstitucionalidad de los citados artículos del TRLHL solo es eficaz respecto a los procedimientos en los que no se de resolución firme (por ejemplo, Dictamen 756/2018 del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana⁸¹); aquellos en que se considera que no es posible aplicar retroactivamente esa declaración de inconstitucionalidad, pudiéndose dar revisión de oficio solo si se da una causa de nulidad legalmente establecida (no siéndolo esa declaración de inconstitucionalidad, Dictamen 93/2021 de la Comisión Jurídica Asesora de la Generalidad de Cataluña⁸²); o incluso situaciones en las que se rechaza la aplicación de la causa de nulidad del 217.1 a)⁸³ de la LGT por no considerar el

⁸⁰ Dictamen 648/2018, de 26 de septiembre de 2018, del Consejo Consultivo de Andalucía “...la revisión no hubiera sido posible porque la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos a los que nos venimos refiriendo no afecta a una liquidación firme y consentida como la que examinamos”

⁸¹ Dictamen 756/2018, de 21 de noviembre de 2018, del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana, que además afirma que “la posibilidad que asiste a la entidad interesada deberá ser instada, en su caso, en concepto de responsabilidad patrimonial, y no con sustento en la revisión de oficio”

⁸² Dictamen 93/2021, de 25 de marzo de 2021, de la Comisión Jurídica Asesora de la Generalidad de Cataluña.

⁸³ Artículo 217 Ley General Tributaria. Declaración de nulidad de pleno derecho.

principio de capacidad económica un derecho fundamental (Dictamen 136/2019 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias⁸⁴). Esta línea de pronunciamientos fue seguida por el Consejo Consultivo de Castilla y León en su Dictamen 342/2018⁸⁵, pero en su Dictamen 31/2019⁸⁶, cambia de criterio, planteando que, si la jurisprudencia del TS posibilita la acreditación por el sujeto pasivo de la inexistencia de incremento patrimonial, se podría anular la liquidación anterior, mostrándose partidario de la admisión de tal revisión de oficio.

En el caso analizado por la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, se concluye que no procede la causa de nulidad del 217.1 a) de la LGT, no cabiendo en el caso, recurso de revisión de oficio (entre otros motivos, por no vulnerarse ningún derecho fundamental, sino principios básicos de justicia tributaria).

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

⁸⁴ Dictamen 136/2019, de 29 de mayo de 2019, del Consejo Consultivo del Principado de Asturias “*no es un derecho fundamental, sino el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, que no goza de la protección de amparo constitucional, por lo que es claro que no concurre la causa de nulidad prevista en la letra a) del artículo 217.1 de la LGT.*”

⁸⁵ Dictamen 342/2018, de 2 de agosto de 2018, del Consejo Consultivo de Castilla y León “*(...) Asimismo el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no recoge entre los presupuestos de nulidad de pleno derecho la declaración de inconstitucionalidad de una ley. Por todo lo expuesto este Consejo Consultivo considera que no procede la revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU.*”

⁸⁶ Dictamen 31/2019, de 14 de marzo de 2019, del Consejo Consultivo de Castilla y León “*dado que el Tribunal Supremo admite que la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las escrituras públicas es medio de prueba para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, este extremo ha de considerarse acreditado. Consecuentemente, en línea con dicho criterio, una vez “demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución)”. Por tanto, la conclusión es que procede anular la liquidación tributaria practicada.*”

Siguiendo el planteamiento de CÁMARA MÁS, parece ser que hasta que el legislador no se pronuncie al respecto, serán los juzgados y tribunales los que marcarán la posibilidad o no de la revisión de oficio en estos casos, generándose con ello, inseguridad jurídica⁸⁷, cuestión también planteada como se ha mencionado en el anterior apartado, por S. ANÍBARRO PÉREZ.

⁸⁷ CÁMARA MAS, Roger “Revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes del IIVTNU a raíz de la sentencia del TC 59/2017” Revista de Derecho Local, 153, 2019, pp. 25-30.

V. CONCLUSIONES.

El derecho a la propiedad privada aparece recogido en el artículo 33 de la Constitución Española, pero también se viene reconociendo en tratados internacionales, como en el artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, formando parte así, del Derecho de la Unión Europea. No es, sin embargo, un derecho absoluto, y tal como menciona el artículo 33.2 CE, la función social del mismo delimitará su contenido -ante su literalidad, de hecho, parece dejar esta delimitación en manos del legislador-.

Esta función social del derecho a la propiedad privada puede fundamentar la posibilidad de que un individuo se vea privado de este derecho por razones de utilidad pública, aunque no de forma ilimitada. En el ámbito del derecho tributario, la posibilidad de gravar el patrimonio, la renta y el consumo como manifestaciones de capacidad económica del contribuyente, hace patente la relación entre el deber de tributación y el derecho a la propiedad privada -teniendo este último, por tanto, una "dimensión fiscal"- . Ello porque un contribuyente se podría ver privado de este derecho por la vía impositiva, pero teniendo en cuenta que el propio derecho a la propiedad privada supone un límite al derecho tributario, de manera que no se puede ver vulnerado por la legislación fiscal existente.

Precisamente para evitar una vulneración de este derecho, juega un papel trascendental el principio de no confiscatoriedad reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución española, ya que, pese a no haber sido delimitado expresamente en sede legal -aunque sí implícitamente en la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio-, lo ha sido en las interpretaciones dadas por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Supremo en diversas sentencias y autos. Este principio es relevante en lo que tiene que ver tanto con la eventual confiscatoriedad de los tributos individualmente considerados, como con la eventual confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto, que podría conllevar en ambos casos una vulneración del derecho a la propiedad privada, y, por tanto, inconstitucionalidad de los mismos. Y ello, porque este principio

impide que se instrumente el tributo -impuesto, tasa o contribución especial- para atacar la propiedad privada: porque ahí entraría en juego una vulneración del propio principio de no confiscatoriedad.

Los tribunales españoles han venido exigiendo para cumplir con el principio de no confiscatoriedad, que el gravamen a pagar por el contribuyente como consecuencia de la aplicación de un tributo, o del sistema tributario en su conjunto, no sea superior al 100% de la riqueza gravada por el mismo. Pero esto no es ajeno a críticas, por ejemplo, porque pese a este límite, se admite la posibilidad de gravar la riqueza potencial del obligado tributario, que puede terminar siendo incluso riqueza inexistente (por la propia definición de potencial, siendo una riqueza que puede surgir o no en el futuro, pudiendo finalmente no llegar a darse), habiendo autores que incluso han llegado a considerar este límite o criterio del 100% de la riqueza gravada como inoperativo. Para establecer un criterio de valoración más claro de la prohibición de confiscatoriedad los tribunales españoles han acudido, en ocasiones, a conceptos jurídicos indeterminados para justificar sus pronunciamientos, como el de “carga fiscal excesiva”. Sin embargo, a juicio de parte de la doctrina, el límite del 100% que se viene empleando en sede judicial no tiene justificación, tanto por ser excesivo, como por dar lugar a tremendos problemas de desigualdad y errores de salto - en la medida en que no se podría gravar un 100,01% de la riqueza gravada, pero si un 99,9%-, atendiendo a la literalidad de los pronunciamientos del TC y TS. Así, incluso algunos expertos en la materia se posicionan defendiendo la aplicación de un límite de gravamen del 50% de la riqueza gravada, como criterio a utilizar para entender que se cumple con el principio de no confiscatoriedad, y que no se vulnera el derecho a la propiedad privada.

El cumplimiento del principio de no confiscatoriedad en el ordenamiento español, y con ello el respeto al derecho a la propiedad privada, se está poniendo en duda en relación con ciertos casos de doble o plurimposición sobre una misma manifestación de riqueza, sobre todo, ante la reciente evolución de la imposición indirecta, cada vez más elevada y cada vez más amplia -surgiendo nuevos impuestos especiales sobre determinados consumos, como el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad...-.

También se ha puesto en duda su cumplimiento respecto a la regulación de algunas figuras tributarias, como el Impuesto sobre el Patrimonio, las imputaciones de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el recientemente declarado inconstitucional, en alguno de sus artículos, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, precisamente por incurrir en la prohibición de confiscatoriedad.

La cuestión del establecimiento de un criterio para valorar la confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto, así como de cada tributo en concreto, ha sido valorada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por los tribunales de otros Estados Miembros de la Unión Europea, como los de Alemania, que aplican un principio de división por la mitad, o los de Francia, que han limitado la carga impositiva máxima soportable por un individuo al 50% de la renta gravada, aplicando unos límites más rigurosos a la imposición que los tribunales españoles.

Atendiendo a todos los criterios aportados tanto por la jurisprudencia como por la doctrina para valorar el principio de no confiscatoriedad, estos se pueden clasificar en dos grupos: criterios cuantitativos y criterios cualitativos. Ciertamente es que, aunque un criterio cuantitativo sea en primer término más garantista del derecho a la propiedad privada (por marcar un límite claro e inequívoco a partir del cual considerar que se incurre en la prohibición de confiscatoriedad), los tribunales que han introducido estos criterios lo han hecho como criterios relativos, orientativos y no estableciendo un límite absoluto sobre la riqueza gravada. En España, la mayor parte de los criterios aplicados en vía jurisprudencial son de carácter cualitativo: no agotar la riqueza imponible del contribuyente, no gravar riqueza inexistente, el implícito criterio de la práctica de un “test de la normalidad de los casos”, o la alusión a conceptos jurídicos indeterminados como el de “carga fiscal excesiva” (siendo el único criterio cuantitativo aplicado el del 100% de la riqueza gravada).

Es cierto que el legislador español ha tratado de introducir alguna plasmación del principio de no confiscatoriedad en el ordenamiento tributario español. Así, el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio contempla un límite a la cuota conjunta del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas como manifestación implícita del mismo. Sin embargo, siendo legítima la intención del legislador, actualmente se puede incluso cuestionar la eventual confiscatoriedad de este artículo, por las excepciones que incorpora y su configuración actual. En primer lugar, por no incluirse en ese límite de la cuota conjunta los bienes que no fuesen susceptibles de generar rendimientos gravados por el IRPF -como, por ejemplo, vehículos no afectos a una actividad económica-; en segundo lugar, por limitar la reducción de la cuota del IP; y en tercer lugar por la dificultad de valorar la capacidad económica real derivada del patrimonio.

A estos efectos sería necesario que el legislador se pronunciase marcando un límite o criterio a seguir más riguroso, a partir del cual considerar confiscatorio un tributo o el sistema tributario en su conjunto.

La necesidad de intervención por parte del legislador en este ámbito se ha hecho evidente en los últimos años en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y así lo han mostrado el TC en su sentencia 126/2019, parte de la doctrina, e incluso organismos como la Junta de Gobierno de la Federación Española de Municipios y Provincias, que han venido presionando un cambio legislativo para evitar la inseguridad jurídica existente al respecto. La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 a), 107.2 y 110.4 TRLHL por la STC 59/2017 ha puesto de manifiesto la confiscatoriedad que suponía gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica, y en el caso concreto del IIVTNU, situaciones inexpresivas de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que con anterioridad se habían venido permitiendo por la configuración legal del impuesto en el TRLHL, que atendía al valor catastral de los inmuebles objeto de tal impuesto, y no a su valor real.

Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad de tales artículos no ha supuesto la eliminación de toda posibilidad de confiscatoriedad en lo que al IIVTNU se refiere: la falta de un criterio unánime en la práctica de las liquidaciones del IIVTNU ha provocado en sede judicial y administrativa una disparidad de criterios que han podido acarrear resultados confiscatorios. Así, por la falta de un concepto claro sobre el objeto de gravamen del impuesto (siendo claro que es el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana,

pero no cómo valorarlo), por la incertidumbre sobre la posibilidad de revisión de las liquidaciones del IIVTNU anteriores a tal sentencia, o incluso por la dificultad de considerar los supuestos enmarcados en los artículos declarados inconstitucionales como supuestos de no sujeción al IIVTNU. Después de 4 años, esta declaración de inconstitucionalidad no ha cristalizado aún en el TRLHL (aunque sí que se ha modificado la normativa al respecto en territorios como Guipúzcoa, Álava y la Comunidad Foral de Navarra).

Para finalizar, reiterar la necesidad de establecer un criterio claro de valoración de la confiscatoriedad en vía legal. Los intentos de marcar un criterio al respecto en los últimos años se han dado por vía jurisprudencial, generándose cada vez una mayor inseguridad jurídica, de manera que incluso se han aplicado criterios dispares ante cuestiones similares, al ser conocidas por distintos órganos judiciales. Esto se ha puesto de manifiesto especialmente a partir de la declaración de inconstitucionalidad de algunos artículos reguladores del IIVTNU, pero eso no quiere decir que esa inseguridad jurídica no abarque otros tributos o al sistema tributario en su conjunto.

El derecho a la propiedad privada, en la medida en que está consignado en la Constitución española -además del principio de no confiscatoriedad- ha de ser respetado, y el deber de contribuir recogido en la misma no puede justificar una injerencia desmedida en el mismo. En abstracto se podría llegar a decir que no serían constitucionales aquellas situaciones en que un individuo tuviese que vender parte de su patrimonio para poder pagar una obligación tributaria, pero a falta de regulación legal, para valorar situaciones de eventual confiscatoriedad, la realidad muestra que se tiene que dar un análisis caso por caso en sede judicial, lo cual, sin lugar a duda, es fuente de inseguridad jurídica.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 174, 2020, pp. 11-34.

ARAGUÀS GALCERÀ, Irene. “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española” *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, núm. 3, 2010, pp. 9-31.

BOLLO AROCENA, María del Carmen “La no confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, en *Memoria de la AEDF de 1989*, Madrid, 1991.

CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel.; CARBAJO VASCO, Domingo.; FERNÁNDEZ PÉREZ, Agustín Santiago.; MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio; LÓPEZ SANTACRUZ, José Antonio y SÁNCHEZ COLLADA, Francisco Javier. GPS Fiscal. *Guía Profesional 7ª Edición*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021.

CÁMARA MAS, Roger. “Revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes del IIVTNU a raíz de la sentencia del TC 59/2017” *Revista de Derecho Local*, 153, 2019, pp. 25-30.

Centro de Estudios Financieros (España)- Fiscal Impuestos 2020: El TS afirma que resulta confiscatorio el IIVTNU (plusvalía) cuando la cuota impositiva absorba la totalidad de la riqueza gravable. Disponible en: <<https://www.fiscal-impuestos.com/TS-confiscatoriedad-IIVTNU-plusvalia-cuota-absorbe-totalidad-riqueza-gravable.html>> [Consulta: 31 mar. 2021].

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas, 1985.

Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Constitución, nº45, sesión nº7 del día 29 de agosto de 1978. Disponible en <https://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/S_1978_045.PDF> [consulta: 8 mar. 2021].

Despacho de Abogados Roca Junyent. "Impuesto sobre el patrimonio. Posible vulneración del principio constitucional de capacidad económica", 2021. Disponible en: <<https://www.rocajunyent.com/es/eventos-y-publicaciones/libros/impuesto-sobre-el-patrimonio-posible-vulneracion-del-principio>> [Consulta: 29 abr. 2021].

Diario Expansión: El laberinto probatorio de la plusvalía municipal: ¿Cómo demostrar que el valor del terreno no se ha incrementado? José María Salcedo Benavente. 6 de mayo 2019. Disponible en: <<https://hayderecho.expansion.com/2019/05/06/el-laberinto-probatorio-de-la-plusvalia-municipal-como-demostrar-que-el-valor-del-terreno-no-se-ha-incrementado/>> [Consulta: 18 jun. 2021].

Dictamen 31/2019, de 14 de marzo de 2019, del Consejo Consultivo de Castilla y León.

Dictamen 93/2021, de 25 de marzo de 2021, de la Comisión Jurídica Asesora de la Generalidad de Cataluña.

Dictamen 136/2019, de 29 de mayo de 2019, del Consejo Consultivo del Principado de Asturias.

Dictamen 190/21, de 27 de abril de 2021, del Pleno de la Comisión jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid.

Dictamen 342/2018, de 2 de agosto de 2018, del Consejo Consultivo de Castilla y León.

Dictamen 648/2018, de 26 de septiembre de 2018, del Consejo Consultivo de Andalucía.

Dictamen 756/2018, de 21 de noviembre de 2018, del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana.

DÍEZ PICAZO, Luis María: *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Thomson Civitas, 2003.

GARCIA DORADO, Francisco: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “Derecho a la propiedad y principio constitucional de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas” *Revista Técnica Tributaria*, 132, 2021, pp. 57-89.

Asociación española de asesores fiscales (AEDAF). Guía práctica de los Impuestos 2020 para empresarios, profesionales, autónomos y particulares. 15 entrega: “Aspectos generales del Impuesto sobre el Patrimonio (II)”. *Expansión*, 2020.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, GARCÍA GUERRERO, David y LARIO PARRA, M^a José. *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*. 1^a ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*. Madrid: Dykinson, 2020.

LÓPEZ QUETGLAS, Francisca. “El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 39, 2006, 335–362.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad” Civitas. *Revista española de derecho financiero*, núm. 60, 1988, pp. 605-646.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. *Revista de Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2019, pp. 21-58.

MONTÉS PENADÉS, Vicente Luis: *La propiedad privada en el sistema del Derecho civil contemporáneo: (un estudio evolutivo desde el Código civil hasta la Constitución de 1978)*. Madrid: Civitas, 1980.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, número 124, enero-marzo 2019, pp. 15-30.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”. *Asociación Española de Asesores Fiscales*, 2020. Disponible en: <<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/49586/paper-17-la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-a-la-actuacion-de-todos-los-poderes-publicos> > [Consulta: 18 mar. 2021].

NUÑEZ PÉREZ, G, “la prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos” *Impuestos*, núm. 22, 1991.

PALAO TABOADA, Carlos. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. *La hacienda pública en la Constitución española*, 1979, pp. 277-320.

PALAO TABOADA, Carlos. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. 1ª ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española. Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

Propuesta de la FEMP al Impuesto sobre Plusvalías. FEMP - Federación Española de Municipios y Provincias [en línea]: 2017. España. Disponible en: <<http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalias>> [Consulta: 28 abr. 2021].

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.4 en línea] < <https://dle.rae.es/confiscaci%C3%B3n> > [Consulta: 7 mar. 2021].

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. Disponible en: <<https://dle.rae.es/propiedad>> [Consulta: 7 mar. 2021].

RUIZ DE CASTILLA Y PONDE DE LEÓN, Francisco “Las Clasificaciones de los tributos e Impuestos”. *Derecho & Sociedad*, 2001, pp. 100-104.

TEJERO ISLA, Miguel Ángel. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras las STC de 11 de mayo de 2017. (Trabajo final de grado). Grado en Derecho en la Universidad de Valladolid. Valladolid. (5 de julio de 2018).

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Consideraciones Generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el derecho tributario español”. Nápoles, 29 de septiembre de 2017. Disponible en: <<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2018/03/tejerizo-no-confiscatoriedad-nc3a1poles-28-septiembre-2017-docx-0040.pdf>> [Consulta: 23 mar. 2021].

VEGA BORREGO, Félix Alberto, and MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. El impuesto sobre el patrimonio. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

ANEXO 1:

RELACIÓN EJEMPLIFICATIVA DE IMPUESTOS AUTONÓMICOS QUE RECAEN SOBRE LA PROPIEDAD PRIVADA.	
COMUNIDAD AUTÓNOMA	IMPUESTO
Cataluña	LEY 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.
Cataluña	Ley 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.
Cataluña	Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.
Galicia	Ley 1/2019, de 22 abril, de rehabilitación y de regeneración y renovación urbanas de Galicia.
Andalucía	Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (Impuesto sobre tierras infrutilizadas).
Principado de Asturias	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Impuesto sobre fincas o explotaciones infrutilizadas)

Principado de Asturias	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente).
Comunidad Valenciana	Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021 (Impuesto sobre viviendas vacías).
Extremadura	Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente).
Extremadura	Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (Impuesto sobre aprovechamientos Cinegéticos).

Fuente: Tabla de elaboración propia a través de los datos recogidos en el Portal Institucional del Ministerio de Hacienda: tributos propios autonómicos. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>