



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas

La peculiar relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario

Presentado por:

NAIRA MANZANO LÓPEZ

Tutelado por:

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Valladolid, 11 de julio de 2023

La peculiar relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario

Resumen.

El Derecho Tributario es una normativa específica y compleja del ordenamiento jurídico español, en estrecha relación con los principios constitucionales debido a los bienes jurídicos que se protegen. Esta relación es evidente entre el derecho de propiedad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Española de 1978 y los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica que vinculan al sistema tributario. En esta vinculación es imprescindible tener en cuenta el artículo 31. 1 de la Constitución Española, pues plasma el deber de sostener los gastos públicos para el correcto funcionamiento del sistema, para lo cual es necesaria la detracción de una parte de la riqueza de los contribuyentes.

Toda esta relación entre el sistema tributario y los principios constitucionales muestra dificultades que se reflejan en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas, siendo el impuesto con mayor importancia por el grado de afectación a la ciudadanía y el hecho imponible que se grava.

Palabras clave.

Derecho de propiedad, derecho tributario, principio de no confiscatoriedad, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, impuestos ecológicos.

Abstract.

Tax Law is a specific and complex regulation of the Spanish legal system, in close relation with the constitutional principles for the legal goods that are protected. This relation is evident between the right to property enshrined in article 33 of the Spanish Constitution of 1978 and the principles of non-confiscation and economic capacity that bind the tax system. In this connection, it is essential to take into account article 31.1 of the Spanish Constitution, as it reflects the duty to support public expenditure for the proper functioning of the system, for which it is necessary to detract a part of the wealth of taxpayers.

All this relation between the tax system and the constitutional principles shows difficulties that are reflected in the configuration of the Personal Income Tax, being the tax with greater importance for the number of affectation to citizens and the taxable event that is taxed

Key Words.

Property right, tax law, principle of non-confiscation, Personal Income Tax, Wealth Tax, environmental taxes.

Índice de abreviaturas

Art.: Artículo

CC: Código Civil

CC.AA.: Comunidades Autónomas

CDFUE: Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

CE: Constitución Española

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

IGF: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ITPyAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVPEE: Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica

LGT.: Ley General Tributaria

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

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIVA: Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

STC.: Sentencia del Tribunal Constitucional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRITPyAJD: Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.

2. EL ALCANCE DEL CONTENIDO DEL DERECHO DE PROPIEDAD

3. EL DERECHO DE PROPIEDAD Y EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN NUESTRO ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL Y EN OTROS RELEVANTES ORDENAMIENTOS COMPARADOS.

- 3.1. El derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en nuestro ordenamiento constitucional.
- 3.2. El derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.
- 3.3. El derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en algunos relevantes ordenamientos comparados.
- 3.4. Reflexiones finales que plantean un nuevo enfoque metodológico para el estudio de la vinculación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario.

4. CUESTIONES DISCUTIBLES DE LA REGULACIÓN DEL IRPF DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO DE PROPIEDAD.

- 4.1. El límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con la del IRPF.
- 4.2. La individualización de las rentas y la responsabilidad de los cónyuges en el IRPF.
- 4.3. Otros aspectos cuestionables de la regulación del IRPF: el cálculo de determinadas ganancias o pérdidas patrimoniales; las imputaciones de renta; y el régimen de estimación objetiva de la base de algunas actividades empresariales.

5. DEBATE SOBRE LA ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS EN UNA MISMA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA: INCIDENCIA EN LOS DENOMINADOS “IMPUESTOS ECOLÓGICOS”.

6. CONCLUSIONES.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito examinar detalladamente la interrelación entre el derecho de propiedad y el sistema tributario, centrándose específicamente en la regulación del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) en España. La importancia de este análisis se fundamenta en el correcto equilibrio entre el ejercicio del derecho de propiedad y la necesidad de recaudación a través de los tributos para satisfacer los gastos públicos.

La regulación del sistema tributario debe estar en armonía con los principios constitucionales, por ser la Constitución Española de 1978 la norma suprema del territorio español. Por ello, tienen especial relevancia los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica, por estar íntimamente ligados al derecho de propiedad. No obstante, estos principios presentan dificultades al momento de determinar los límites cuantificables y específicos. Además, hay que tener presente la valoración de los mencionados principios recogidos en la CE respecto de la normativa internacional y de la Unión Europea vinculante para España.

En este contexto, la interpretación y aplicación de las disposiciones actuales del IRPF pueden plantear dificultades en relación con el derecho a propiedad, especialmente en lo referente a la tributación conjunta, el cálculo de ganancias o pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta. Por este motivo, es imprescindible analizar y evaluar minuciosamente la regulación del IRPF, considerando los principios constitucionales y el profuso ordenamiento tributario español.

El principal objetivo de este trabajo es profundizar en la relación existente entre el derecho de propiedad y el sistema tributario, con un enfoque particular en el IRPF. La relevancia de este estudio radica en la necesidad de garantizar un equilibrio adecuado entre la protección del derecho de propiedad y la recaudación de fondos públicos. No obstante, se plantean dificultades tanto en la determinación de límites definidos como en la interpretación y aplicación de las disposiciones vigentes. También se realiza una mención a los Impuestos Ecológicos por la sobreimposición tributaria en ciertos productos de consumo, lo cual podría vulnerar el principio de no confiscatoriedad y, por tanto, el derecho de propiedad privada.

Para lograr estos objetivos se ha empleado la normativa española, tanto las leyes vigentes como las derogadas. Además, ha sido preciso analizar normas jurídicas de ámbito internacional y basarse en la doctrina de los órganos jurisprudenciales. La doctrina y la jurisprudencia ha sido relevante para poder precisar el alcance de las normas positivas.

2. EL ALCANCE DEL CONTENIDO DEL DERECHO DE PROPIEDAD

El derecho español se encuentra al amparo de la Constitución Española de 1978. Se trata de la norma de mayor rango que regula de forma genérica derechos y deberes, límites y poderes del Estado español. De tal forma que el contenido de la Constitución Española afecta enormemente al resto de la normativa y, por tanto, también al sistema tributario español que se configura en el ordenamiento jurídico como legitimador del derecho de propiedad; es decir, reconoce dicho derecho amparado por la Constitución Española.

Los tributos detraen parte de los bienes (por lo general, el dinero) de los sujetos pasivos, con la finalidad de sostener los gastos públicos. Por lo tanto, el derecho de la propiedad es un reconocimiento constitucional con influencia en el sistema tributario que encuentra su contrapunto en la obligación, también constitucional, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Es comprensible, a raíz de la interrelación mostrada, que derecho de propiedad y derecho tributario sean conceptos no siempre “amigables”, planteándose multitud de críticas sobre la regulación de los tributos. Por un lado, los obligados tributarios consideran con frecuencia excesiva la detracción de la riqueza que deben soportar a través del entresijo de los tributos y, por otro lado, los obligados tributarios también consideran que el ordenamiento tributario no goza de seguridad jurídica por ser excesivamente cambiante según los partidos políticos que gobiernen en cada momento. La combinación de ambas perspectivas genera un cierto malestar social hacia el derecho tributario en relación con la riqueza que disponen los sujetos pasivos.

La legitimación del derecho de propiedad no se basa únicamente en su reconocimiento constitucional del artículo 33, sino también en la legitimación y protección de la misma a través de unos principios regulatorios del ordenamiento jurídico tributario. Estos principios de justicia tributaria deben influir en la regulación de las normas del sistema tributario y de su funcionamiento, a la vez que reflejan la relación entre el derecho de propiedad y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Entre estos principios informadores y protectores de la propiedad privada destacan el principio de no confiscatoriedad y el principio de progresividad, íntimamente ligados y no poco conflictivos en su aplicación e interpretación. Dichos principios también son recogidos

en el ámbito internacional, tanto en ordenamientos comparados por razones geográficas o políticas, como por Tratados Europeos en los que España ha ratificado. Las referencias al derecho de propiedad y al principio de no confiscatoriedad serán, pues, los ejes principales de las regulaciones en los ordenamientos de los distintos Estados que abordan las cuestiones tributarias.

El principio de no confiscatoriedad tiene una estrecha relación con los demás principios constitucionales que informan el derecho tributario español. Y, al mismo tiempo, una relación estrecha con el derecho de propiedad, tal y como muestran los artículos 31 y 33 de la Constitución Española. La conexión entre los principios constitucionales con el respeto a la propiedad privada supone no pocas dificultades en la interpretación y tributación, dándose una multitud casuística en la regulación de los tributos. La principal dificultad radica en el discernimiento de la relación que subyace entre el derecho tributario y el derecho de propiedad. Dificultad que se materializa en la cuantificación de la detracción de la riqueza de un individuo con la finalidad de que no resulte confiscatorio. Dicho con otras palabras, y como se hará patente a lo largo del análisis de este trabajo, no es posible concretar un porcentaje o un dato de referencia a aplicar de forma mecánica, una magnitud determinante a la hora de conocer el alcance confiscatorio del sistema tributario, pues ello dependerá de una decisión expresa de los poderes públicos acorde con el texto constitucional.

Con todo ello, no han sido pocos los tributos que se han cuestionado debido a este principio, por diversas razones: por acumular varios tributos que recaen sobre una misma manifestación de riqueza; por el tipo impositivo aplicado o por regulaciones que llegan a gravar riqueza inexistente. Concretamente, la regulación de ciertos tributos (en especial, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) han generado situaciones desconcertantes, en las que su cuantificación daba lugar a que se superase el propio valor del bien gravado. En todo caso, la aplicación de los principios junto a la protección del derecho de propiedad muestra las dificultades técnicas de la cuantificación de alcance confiscatorio, con la consiguiente imposibilidad de realizar una aplicación estandarizada general para evitar la confiscatoriedad del ordenamiento tributario y sus componentes.

Queda más que resaltado que el criterio de confiscatoriedad es una tarea no poco sinuosa. Además, es posible distinguir dos corrientes en la valoración de dicho principio en relación con el derecho de propiedad. Por un lado, una corriente defiende la aplicación del principio con criterios cuantitativos frente a otra corriente que optan por la aplicación

mediante un criterio cualitativo. En cualquier caso, su aplicación no es homogénea en todos los países de nuestro entorno, por lo que es esencial el análisis legislativo y jurisprudencial para entender su reconocimiento en España.

Este análisis y dificultades van a tener incidencia sobre la regulación de múltiples impuestos directos, y especialmente en el Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) y en el recientemente aprobado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Ley 38/2022, de 28 de diciembre). En estos impuestos se muestra cómo se relacionan con el derecho de propiedad y la renta de las personas físicas, permitiendo contrastar todos los aspectos mencionados hasta el momento. De hecho, este impuesto ha estado en cuestión, debido a que no todas las CCAA lo aplican, generando sonoras disparidades entre las autonomías.

3. EL DERECHO DE PROPIEDAD Y EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN NUESTRO ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL Y EN OTROS RELEVANTES ORDENAMIENTOS COMPARADOS.

3.1. El deber de tributar, la proyección de la propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española.

El derecho de propiedad ha sufrido variaciones a lo largo de las etapas las etapas históricas, siendo un derecho reconocido por los países occidentales de tendencia liberal. En la etapa preconstitucional de la Dictadura Franquista (1939-1975) existía el derecho de la propiedad privada, pero esta quedaba subordinada al amparo de la nación y al bien común, conforme a la función social¹.

El mencionado reconocimiento en la vigente Constitución Española del “*derecho a la propiedad privada*” se recoge en el apartado 1 del artículo 33 (“*Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia*”), que continúa en el apartado 2 con “*La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes (...)*”. Con dicho precepto queda protegido dicho derecho, pero hace patente que el contenido del derecho de propiedad queda vinculado a las leyes. Dicha mención parece hacer alusión al propio sistema tributario, dado que con anterioridad a dicho precepto se recoge la obligación de todos a contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos*” en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución Española.

Solo con estas dos menciones queda patente que la relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario es complicada por la propia naturaleza de derecho y obligación, planteada esta peculiar relación por A. MENÉNDEZ MORENO². La contraposición entre ambos conceptos se ve matizada por los principios del sistema tributario español. De esta forma queda recogido por el resto del contenido de los artículos que se acaban de mencionar, ya que el artículo 31.1 de la Constitución Española continúa con la delimitación del sostenimiento a los gastos públicos, pues debe realizarse “*mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá*

¹ Artículo treinta del Fuero de los Españoles (1945) “La propiedad privada como medio natural para el cumplimiento de los fines individuales, familiares y sociales, es reconocida y amparada por el Estado. Todas las formas de la propiedad quedan subordinadas a las necesidades de la Nación y al bien común. La riqueza no podrá permanecer “inactiva”, ser destruida indebidamente ni, aplicada a fines ilícitos”.

² MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 3.

alcance confiscatorio”. El propio precepto menciona explícitamente el principio de no confiscatoriedad con la finalidad de que se armonice un “*sistema tributario justo*”. F. SÁINZ DE BUJANDA reitera la importancia de un sistema tributario justo señalando que este “*solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional*”³. También, el apartado 3 del citado artículo 31 CE dispone que “*solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”. A su vez, el citado apartado 3 del artículo 33 de la Constitución Española establece una limitación al Estado y una medida de protección a la propiedad privada a través de la prohibición de incautar bienes y derechos privados sino es por causa justificada y cumpliendo los requisitos legalmente tasados, al establecer que “*nadie puede ser privado de sus bienes y derechos, sino por causa justificada de utilidad pública e interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las leyes*”.

Con la redacción completa de los artículos de la CE se muestra la relación peculiar entre el derecho tributario y el derecho de propiedad. Existe una relación “amigable” desde el punto de vista de que el “*sistema tributario justo*” indica la legitimación del derecho de propiedad dentro del ordenamiento tributario español. Al mismo tiempo se muestra la controvertida relación, la parte “odiosa”, puesto que la propia norma suprema permite la detracción de parte de la propiedad con la finalidad de satisfacer las necesidades generales del Estado. La visión negativa de la relación ha sido avalada por el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 7 de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, al señalar que “*el cumplimiento del deber de contribuir no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado*”⁴. En definitiva, la armonía entre ambos artículos equilibra la existencia de tributos con la detracción de una parte de la riqueza de los obligados tributarios, con la finalidad de contribuir al sostenimiento los gastos públicos.

De la lectura del artículo 31 de la Constitución Española resalta el principio de no confiscatoriedad como límite a la detracción tributaria, considerando la propiedad privada una manifestación de la riqueza de los obligados tributarios. Su razón de ser radica en la protección al derecho de propiedad puesto que no será posible su verdadero reconocimiento si el propietario ve sustituida su capacidad de acceso y mantenimiento de la propiedad a causa de las limitaciones o detracciones tributarias. Sin embargo, para el autor C. PALAO

³ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. “La contribución Territorial Urbana: Trayectoria Histórica y problemas actuales”. Consejo General de las Cámaras de la Propiedad Urbana. Valencia, 1987, págs. 5-8

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/1997, de 28 de octubre.

TABOADA⁵ no hubiera sido necesaria la mención explícita del límite confiscatorio, pues el derecho de la propiedad queda garantizado constitucionalmente y queda protegido por la mención al “*sistema tributario justo*” a los posibles efectos confiscatorios. De la misma opinión era E. FUENTES QUINTANA⁶, quien defendía su inutilidad desde el reconocimiento constitucional de la justicia, lo cual se opone a la confiscación. Al mismo tiempo, el principio de no confiscatoriedad queda reflejado en la Ley General Tributaria, concretamente en su artículo 3⁷, precepto que establece la ordenación del sistema tributario español, que no era necesario, dado que lo recoge la Constitución. Por el contrario, otros autores defienden que estando presente dicha mención de no confiscatoriedad en nuestro texto constitucional cabe representarse la posibilidad de que la regulación tributaria de lugar a situaciones que puedan vulnerar dicho principio constitucional. Entre los autores que defienden el principio de no confiscatoriedad en la LGT se encuentra F. GARCÍA DORADO⁸ considerando que “*este aporta un valor importante que enriquece el significado del deber de tributación constitucionalizado. Además, una vez aprobada la Constitución española y como precepto perteneciente a la misma estamos obligados a investigar cuál sea su significado, de tal forma que dicho principio ejerza la función que le corresponda*”.

El principio de no confiscatoriedad, por tanto, surge al amparo de proteger la propiedad privada desde la perspectiva tributaria y en relación con la capacidad económica. No obstante, como ya se ha mencionado, el límite de confiscatoriedad parte de una complicada determinación, principalmente cuando trata de delimitarse mecánicamente en todos los preceptos y figuras del sistema tributario sin tener en cuenta las diversas situaciones a las que se enfrenta un hecho imponible.

A tenor de lo expuesto, las referencias del Tribunal Constitucional al principio de no confiscatoriedad no han sido pocas, ya en 1990 dictó sentencia sobre el asunto, resaltando la dificultad de precisarlo cuantitativamente. La STC 150/1990, de 4 de octubre, afirmaba, en su Fundamento Jurídico Noveno, que la confiscatoriedad a través de los tributos no suponía una “*privación imperativa*” de la propiedad, bienes y derechos de los sujetos, sino una

⁵ PALAO TABOADA, Carlos. “Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario”. 1a ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018.

⁶ Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Constitución, nº45, sesión nº7 del día 29 de agosto de 1978, pág. 1988.

⁷ Artículo 3 LGT “*La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”.

⁸ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación”. Dykinson (Madrid), 2002, págs. 90-93

contraprestación, puesto que la recaudación tributaria es la “*esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”.⁹ En la misma sentencia el Tribunal expresó que el principio de no confiscatoriedad era “*una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir*”. También hay que destacar, en la jurisprudencia más reciente, la Sentencia del TC 69/2018, de 21 de junio, que en su FJ Tercero c), define el principio de no confiscatoriedad como la obligación de no suprimir la riqueza imponible bajo la premisa de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que de forma indirecta se estaría desconociendo la garantía constitucional a la propiedad privada. En definitiva, de una forma coloquial prohíbe que los tributos sean “*excesivos*” hasta el punto de que se “*confisque*” toda la capacidad económica del individuo, lo cual no aporta una gran precisión, sino una obviedad.

El principio de no confiscatoriedad opera también sobre el conjunto del sistema tributario, e, igualmente, será de aplicación respecto a cada tributo cuando se detrae una parte excesiva o total de la manifestación económica que llegue, incluso, a gravar riqueza inexistente. Este argumento ha sido recogido por la STC 26/2017, en su Fundamento Jurídico 2, pues impide que “*todo tributo agote la riqueza imponible*”. La línea argumental del Tribunal Constitucional ha sido prohibir al legislador la aplicación de tributos que produzcan situaciones arbitrarias e ilógicas. Por lo tanto, el límite máximo en abstracto estaría claro: la confiscación de la totalidad del patrimonio, bienes o renta afectada por el tributo o, dicho de otra forma, un tipo impositivo total del cien por cien. Por ello mismo, a pesar de no haber un límite mínimo porcentual sobre el que determinar la confiscatoriedad que produce un tributo, sí es posible formular argumentos conforme a la jurisprudencia, entre lo que destaca los que se van a reforzar a continuación. En primer lugar, cabe hacer referencia a las presunciones legales que se opongan a la situación económica real del individuo, por lo que deberán prohibirse las presunciones que conduzcan a gravar rentas ficticias y se deberá optar por fórmulas legales que reflejen la situación económica real. En segundo lugar, las leyes tributarias son irretroactivas con la finalidad de evitar gravar una capacidad económica inexistente, lo cual, al mismo tiempo, podría generar efectos de inseguridad jurídica y confiscatorios; y, en tercer lugar, debe existir cercanía entre el momento de exigibilidad del tributo y el momento de devengo, también por cuestiones de seguridad jurídica y cumplimiento de los principios tributarios.

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm 150/1990, de 4 de octubre.

Al mismo tiempo, el principio de capacidad económica tiene una gran importancia y relación con el principio de no confiscatoriedad. El principio de capacidad económica recae sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación, y para su cumplimiento el sistema tributario tiene en cuenta las circunstancias objetivas y subjetivas (o personales) del sujeto pasivo a la hora de regular los tributos. La relación entre ambos en el precepto constitucional no puede entrañar una contradicción ni permitir una destrucción de la capacidad gravada, y ello se evita con el índice de capacidad económica¹⁰. Según señala F.X. CORS MEYA¹¹, el principio de capacidad económica equilibra el principio de no confiscatoriedad con el deber a tributar, pues con aquel principio solo se permite detraer una parte y, en consecuencia, solo es legítimo que se detraiga parcialmente la riqueza que se somete a los tributos. Esta idea ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en varias sentencias, a destacar de nuevo la STC 150/1990, en el Fundamento Jurídico 9º, refiriéndose a la posibilidad de que se produzca un alcance confiscatorio “*si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto de sus rentas y propiedades*”.

A diferencia del principio de no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional ha avalado ciertas situaciones a modo de “*excepciones*”. Por tanto, la definición y límites de la capacidad económica en la jurisprudencia del tribunal ha sido debatida y confusa, no ha llevado un hilo argumental constante. Cabe destacar la Sentencia 194/2000, de 19 de julio, ya que el Tribunal Constitucional argumentó que el tributo solo podía exigirse en virtud y en la medida de la capacidad económica. Por lo tanto, se impedía al legislador que se gravaran riquezas ficticias e inexpressivas de la capacidad económica. Dicho argumento ha sido señalado por F. GARCÍA DORADO: “*la capacidad económica a tener en cuenta para medir los efectos confiscatorios del tributo ha de ser real y efectiva (...). El legislador en materia tributaria deberá en todo caso respetar los límites que derivan del principio de capacidad económica*”¹². Sin embargo, el principio de capacidad económica no implica que se puedan regular tributos con fines no fiscales o extrafiscales, lo cual ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, en el Fundamento Jurídico 3, estableciendo que “*el tributo (...) también puede responder a políticas sectoriales distintas de la putamente recaudatoria*”¹³.

¹⁰ GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación”. Dykinson (Madrid), 2002, págs. 150-152

¹¹ CORS MEYA, Frances Xavier. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 99.

¹² GARCÍA DORADO, Francisco. Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación. Dykinson (Madrid), 2002, pág. 155

Por otro lado, el Auto del 26 de febrero de 2008 del Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico 5, mencionaba que no podía considerarse inconstitucional o confiscatorio que el importe de un tributo en un supuesto individual fuere superior a la riqueza gravada, siempre que la riqueza que se trata de gravar existiera en la generalidad de los supuestos regulados. A mayores, el Tribunal Constitucional también ha señalado que debe ser el denunciante de la situación de confiscatoriedad quien aporte la argumentación suficiente que sustente su pretensión (Auto 69/2018, de 20 de junio).

Han vuelto a quedar patentes las dificultades de precisar la noción de confiscatoriedad, así como la definición de los límites cuantificables y concretos sobre la capacidad económica. Los tributos deben regularse evitando gravar realidades ficticias, teniendo en cuenta, pues, la capacidad económica y la seguridad jurídica del sistema tributario. Y ello debe producirse sobre un solo tributo y el conjunto del sistema, puesto que, ni de forma individual ni conjunta el contribuyente puede verse privado de la totalidad de su propiedad y riqueza. Pero, en contradicción, se han avalado situaciones en las que la carga del tributo supera a la riqueza generada si es una situación marginal, y, aun así, no se ha considerado que se produjese un alcance confiscatorio. De la misma forma se vulnera la seguridad jurídica del sistema tributario al ser el denunciante quien aporte la documentación y datos que soporten la confiscatoriedad del tributo, pues no se realiza de oficio ese análisis sobre los tributos.

3.2. El derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos

España es uno de los Estados miembros de la Unión Europea (en su momento Comunidad Económica Europea) desde junio de 1985 con la firma del Tratado de Adhesión de Madrid, lo que supone una vinculación a la normativa europea también en el ámbito fiscal como acontece también con los Convenios para evitar la doble imposición y los acuerdos en los cuales España es parte. La Constitución Española recoge el tratamiento de los Tratados Internacionales en el Capítulo tercero del Título III, y más concretamente, en el artículo 93 CE, según el cual *“Mediante la ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la*

¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 179/2006, de 13 de junio.

Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión?. Además, en ciertas materias se requiere la previa autorización de las Cortes Generales, como es el caso de los “*tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I*” (artículo 94.1.c) CE), y, por tanto, si afecta a la propiedad privada. Además, el artículo 95 CE exige su previa revisión si las estipulaciones establecidas en un tratado internacional son contrarias al texto constitucional. Todo ello tiene una vital importancia debido a la armonización fiscal comunitaria, por lo que las exigencias tributarias exceden al ámbito estatal.

Dentro de la Unión Europea es esencial la Carta de Derechos Fundamentales¹⁴ de la Unión Europea que fue promulgada el 7 de diciembre de 2000 por el Consejo Europeo de Niza. La CDFUE se basa, principalmente, en los Tratados de la UE y en los Convenios Internacionales. Con el Tratado de Lisboa en 2009 la CDFUE adquirió rango de Derecho primario de la UE, al igual que los principios generales del Derecho. Esto significa que, por un lado, son de aplicación exclusiva dentro del Derecho comunitario, es decir, dentro de la Unión Europea y, por otro lado, son disposiciones jurídicamente vinculantes, pudiendo cualquier ciudadano de la Unión Europea alegar su contenido ante un Tribunal. La validez jurídica se plasma en el artículo 6, apartado 1, del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) que dispone “*La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea [...], la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.*”¹⁵

Entre los derechos que proclama la Carta de Derechos Fundamentales se encuentra el derecho a la propiedad (art. 17), al respeto de la vida privada y familiar (art. 7), y a una buena administración pública (art. 41), pero no hay referencia explícita al deber de sostener los gastos públicos (como sí ocurre en la Constitución Española). Esto no significa que la Unión Europea no sea consciente de la excesiva carga tributaria y de la confiscatoriedad de la propiedad, puesto que implícitamente establece el límite a la confiscatoriedad al reconocer en el artículo 17 de la CDFUE que “*toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos*”. No obstante, al igual que en el artículo 33.3 CE, el artículo 17 de la Carta matiza el derecho a la propiedad privada

¹⁴ La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea es una de las dos fuentes principales de derechos fundamentales. La otra fuente de derechos está consagrada por los principios generales del Derecho.

¹⁵ Aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la elaboración de normas y políticas de ámbito nacional. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2020, págs. 15-19.

mencionando que solo podrá privarse la propiedad por causas de utilidad pública tasados legalmente.

La importancia de la protección de la propiedad privada, con el riesgo a su intervención por los Estados, ha sido recogida y señalada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya en 1976 en la sentencia relativa al Asunto 44/79, de 13 de diciembre. El tribunal expone que la propiedad privada puede sufrir restricciones, tratándose de una limitación al ejercicio de los derechos fundamentales. Sin embargo, señala que dicha restricción no puede suponer una “*intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia*” del derecho de propiedad. En el mismo sentido, la Sentencia del TJUE de 21 de mayo de 2019 se remite al artículo 67 de la CDFUE para basar su posición acerca del derecho de propiedad del artículo 17, reconociendo que la finalidad del derecho recae en los particulares y, en consecuencia, se les debe permitir “*el ejercicio autónomo de tales derechos y en beneficio de su titular*”. Esta opinión ha sido reiterada por C.M. LÓPEZ ESPADAFOR al señalar que: “*El impedir normas de la Unión Europea confiscatorias en materia tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina jurídica de aquella.*”¹⁶. Y continúa defendiendo que las normas tributarias que promulguen las instituciones de la UE “*no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina europea*”. Por lo tanto, aunque no exista una mención explícita al principio de no confiscatoriedad, el TJUE es consciente del riesgo que existe de vulneración del derecho de propiedad, por lo que, la CDFUE muestra la complicada relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario.

Tal y como se ha mencionado, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea es Derecho primario de la UE, con validez jurídicamente vinculante. Dicha posición de la citada CDFUE vincula a los Estados miembros, ya que deben aplicar en todo caso los derechos en ella descritos, aun cuando no estuviera prevista su regulación en los derechos nacionales. Y, en los términos señalados por R. FALCÓN Y TELLA¹⁷, la vinculación a la normativa comunitaria deriva de que las Constituciones de los Estados miembros ya han establecido parte de los principios del ordenamiento comunitario. Es decir, las instituciones

¹⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa”. *Derecho y Realidad*, núm. 20, II semestre 2012, pág. 14

¹⁷ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas”. Civitas, Madrid (1988), pág. 6

comunitarias no habrían podido aprobar medidas y principios que no tuvieran reflejo o no fueran aplicables en los ordenamientos nacionales. No por ello son inexistentes las contradicciones entre las disposiciones de la UE y el ordenamiento jurídico español, razón por la cual el artículo 95 de la CE establece la remisión de la cuestión prejudicial al Tribunal constitucional en los casos de normas comunitarias contrarias a la Constitución Española. Sin embargo, este mecanismo podría ser empleado para dejar sin validez los derechos fundamentales, pero existe un mecanismo de protección de estos derechos frente a las normas internas. Dicho mecanismo funciona cuando se recurre a la remisión prejudicial para adaptar o desarrollar la normativa comunitaria al derecho interno, y consiste en la exigencia de aplicación directa de los principios de primacía y derechos fundamentales de la Carta con unos estándares mínimos establecidos por el TJUE.

Además, la CDFUE tiene una estrecha relación con el Convenio Europeo de los Derechos Humanos, siendo este otro instrumento de derechos fundamentales. Su vinculación se establece a través del apartado 3 del artículo 52 de la CDFUE, pues menciona que *“en la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.”*. Sin embargo, es preciso realizar ciertas matizaciones al respecto. El grado de protección que ofrece la Carta es más amplio que el CEDH y este Convenio no forma parte del Derecho primario de la Unión pues no es un instrumento jurídico integrado formalmente en él. Sin embargo, los derechos fundamentales reconocidos en el CEDH forman parte de los principios generales de la Unión y, por ello, la gran importancia¹⁸. Esta relación entre ambos instrumentos jurídicos ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en múltiples ocasiones, a destacar la Sentencia 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/22 y C-64/00). En dicha sentencia se señala que *“los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido”*.

Como se ha venido anunciando, en el ámbito internacional cobra importancia el Convenio Europeo de Derechos Humanos, ratificado por España el 24 de noviembre de

¹⁸ Aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la elaboración de normas y políticas de ámbito nacional. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2020, págs. 22-23

1977, del que forman parte cuarenta y siete países miembros del Consejo de Europa. Concretamente, la esfera tributaria y fiscal se recoge en el Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, conocido como Protocolo Adicional N° 1. Este instrumento jurídico fue firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 con la finalidad de incluir nuevos derechos humanos. El Protocolo Adicional N°1 fue parcialmente modificado por el Protocolo N°11, el cual revisó los mecanismos de control del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Ambos protocolos han sido ratificados por España.

Entre los derechos incluidos en el mencionado Protocolo Adicional N°1 se encuentra el derecho de propiedad en el artículo 1, el cual dispone que *“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.”*

El contenido del derecho de propiedad ha sido delimitado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, reconociendo que la limitación a este derecho solo es posible con arreglo a la ley y respetando el contenido esencial. Es lo que se ha calificado como *“excepción tributaria”*. El TEDH ha analizado la relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario con la finalidad de respetar aquel derecho. Para comprobar el respeto a la propiedad privada a la vez que se logran los intereses fiscales ha aplicado el principio de proporcionalidad y la prohibición de carga fiscal excesiva. En los términos señalados por MENÉNDEZ MORERNO, A, el Tribunal considera que existe vulneración al principio de propiedad cuando se verifiquen estas cinco exigencias: *“La primera requiere acreditar que quien ha recurrido al Tribunal tiene interés patrimonial, interés que va más allá del derecho de propiedad y comprende también la posesión de todo tipo de bienes y derechos de contenido económico; la segunda exigencia es la de cerciorarse si el Estado al que se ha demandado llevó a cabo una injerencia en los mencionados derechos; la tercera determinar si dicha injerencia estaba legalmente prevista; la cuarta saber si perseguía un fin legítimo; y la quinta si se llevó a cabo una justa ponderación de los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, si hubo una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido.”*¹⁹

¹⁹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 12.

Retomando la aplicación del principio de proporcionalidad en relación con la confiscatoriedad de la propiedad privada, a lo largo de la jurisprudencia del TEDH se ha reiterado la importancia de lograr un equilibrio entre los intereses privados y los intereses públicos, es decir, equilibrar ambos aspectos con la finalidad de que los intereses públicos a través de los tributos no limiten desproporcionadamente el interés patrimonial de los contribuyentes. No obstante, varios autores consideran que la definición aportada por el Tribunal está vacía de contenido pues no describe la aplicación del principio de proporcionalidad, sino que se limita a decir únicamente que la intromisión de los intereses públicos no puede ser desproporcionada para cumplir con aquel principio. No es distinta esta situación respecto a la prohibición de una carga fiscal excesiva, ya que el TEDH no ha proporcionado una definición clara sobre el concepto, sino que se remite a las circunstancias que concurren en el hecho gravado en concreto.

La vaguedad sobre la “*carga fiscal excesiva*” excede a la propia definición, puesto que tampoco ha establecido unos criterios de aplicación general del concepto que no den opción a discrecionalidad. Es decir, no existen unos criterios cuantificables para poder determinar cuándo se produce una confiscación del patrimonio del contribuyente: ni a partir de qué tipo de gravamen, ni sobre qué cuantía se aplica ni en qué situaciones. De hecho, a lo largo de sus pronunciamientos para enjuiciar los ordenamientos tributarios de los Estados miembro de la CEDH se observa un gran margen de libre apreciación por los Estados.

SOLER ROCH, M.T. ha relacionado el “*principio de proporcionalidad*” con el concepto de “*carga fiscal excesiva*” con el fin de clarificarlos. Indica que “*lo excesivo debe considerarse equivalente a desproporcionado ya que, como hemos advertido, el principio de proporcionalidad es un parámetro inexcusable en la ponderación del justo equilibrio con arreglo al que debe valorarse la adecuación de las normas tributarias a lo dispuesto en el artículo 1 del Primer Protocolo del CEDH*²⁰. En definitiva, la apreciación de este criterio debe hacerse, necesariamente, en función de las circunstancias del caso concreto y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en ese caso produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente”²¹. Por tanto, de la misma forma que pone de relieve el TEDH (y aunque es una obviedad), los intereses públicos no deben suponer una limitación desproporcionada al ejercicio de la propiedad privada, pero tampoco puede el derecho de propiedad (como representación del interés privado) alegarse con el sistema tributario en nombre de proteger

²⁰ Relativo a la propiedad privada en la Carta Europea de Derechos Humanos.

²¹ GARCÍA BERRO, Florián. “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de la protección de los derechos humanos”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, director F. GARCÍA BERRO, Thomson Reuters Civitas, 2015, pág.45.

su derecho. No obstante, es esencial acudir a los hechos concretos de la situación para determinar si la carga fiscal soportada por el contribuyente es excesiva o, en su defecto, es acorde a la aplicación del principio de proporcionalidad.

3.3. El derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en algunos relevantes ordenamientos comparados

Como se ha visto hasta este momento, el principio de no confiscatoriedad en España tiene una difícil concreción cuantitativa, ya que no hay unos criterios objetivos sobre los cuales cabe entender que la carga fiscal es excesiva respecto al patrimonio del contribuyente. Sin embargo, en países del entorno sí se ha establecido un límite sobre el que considerar una carga excesiva. De esta forma, en Alemania y Francia se considera que un tributo puede considerarse confiscatorio cuando se impone un gravamen superior 50%²² sobre la capacidad del contribuyente.

La Corte Suprema de Argentina ha declarado inconstitucionales ciertos tributos por suponer una carga excesiva para los contribuyentes desde principios del siglo XX. Un claro ejemplo es el impuesto sobre las sucesiones, que fue declarado inconstitucional en varios pronunciamientos (como la Sentencia de 16 de diciembre de 1911 y Sentencia de 19 de abril de 1940) por imponer un tipo de gravamen superior a cincuenta puntos porcentuales. No obstante, la Corte Suprema también ha tenido en cuenta la parte absorbida de la propiedad heredada, ya que en la Sentencia de 30 de junio de 1941 declaró inconstitucional el impuesto por un tipo de gravamen del 36,60%, alegando que absorbía de forma excesiva el valor del legado y que, por tanto, afectaba a la libre disposición del patrimonio, tanto del testador como del heredero como del legatario. Finalmente, en la Sentencia de 4 de junio de 1948 parece establecerse el límite de la confiscatoriedad en treinta y tres puntos porcentuales por considerar excesivo un gravamen superior sobre el patrimonio. Dicho porcentaje sería aplicable a tributos que graven la riqueza patrimonial “*exclusivamente respecto de la parte de la cuantía del tributo que excede de lo admisible (es decir, sobre la porción del monto en que consiste el exceso, única parte a devolver)*”. Sin embargo, el citado tipo de gravamen del 33% era con carácter general, puesto que se ha admitido por la Sentencia 22 de diciembre de 1948 que dicho tipo sea elevado hasta el 50% si el contribuyente residía en el extranjero. Con todo ello, el límite

²² MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, en Vol.1 Núm. 124 Revista Técnica Tributaria (2019), pág. 15 <https://www.revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/464> [Consulta: 7 abril de 2023]

de la confiscatoriedad no es una cifra exacta y aplicable en todo caso, puesto que el máximo Tribunal mencionó en su Sentencia del 27 de abril de 1930 que, aun existiendo confiscatoriedad en un determinado tributo, “*ello no implica que pueda fijarse una cifra o cantidad numérica dentro de la cual todo impuesto es legítimo y deja de serlo más allá de ese límite*”²³. Por tanto, este límite es relativo y derivado de las circunstancias del momento en su aplicación.

En el caso de los Tribunal Constitucional Alemán la confiscatoriedad fue analizada por chocar el Impuesto al Ingreso (se trata de un impuesto sobre la renta) con el artículo 6.1²⁴ de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, el cual establece la protección estatal de la esfera privada del matrimonio y de la familia. A través de la Sentencia de la Sala Primera de 17 de enero de 1957 se declaró inconstitucional la tributación conjunta de los cónyuges en el impuesto mencionado porque suponía una “*intervención perturbadora en el valor constitucional*” que prohíbe el menoscabo del matrimonio y la familia. En relación con el impuesto sobre el patrimonio (a diferencia de España o Argentina) el Tribunal Constitucional Alemán ha impuesto el límite de la confiscatoriedad en cincuenta puntos porcentuales de la utilidad potencial de los bienes (principio de división en la mitad como límite superior de la carga tributaria). Los argumentos de la Sentencia de la Sala Segunda de 22 de junio de 1995 se basan en el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, en el principio de capacidad económicas, en el derecho a la igualdad y en la ponderación de intereses públicos y privados en la propiedad de los contribuyentes. El equilibrio entre todos estos argumentos lleva a la conclusión de que el establecimiento de los impuestos directos del sistema tributario alemán no puede afectar a la sustancia del patrimonio porque perjudicaría a las relaciones patrimoniales de los sujetos pasivos del impuesto.

Sin embargo, de nuevo, este límite no es absoluto ni es considerado por el Tribunal Constitucional Alemán como una exigencia explícita de la Ley Fundamental, sino una forma de evitar la carga excesiva en los contribuyentes. Esto se plasma en la constitucionalidad del impuesto sobre la renta empresarial, pues los empresarios llegan a soportar un gravamen conjunto del 50,73% entre el impuesto de la renta y el impuesto sobre la renta empresarial, lo cual se ha considerado válido por los criterios de racionalidad y proporcionalidad en razón de los intereses contrapuestos del Estado y los sujetos pasivos.

²³ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, en Vol.1 Núm. 124 Revista Técnica Tributaria, 2019, pág. 8 <https://www.revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/464> [Consulta: 7 abril de 2023]

²⁴ Artículo 6 Ley Fundamental de la República Federal de Alemania: “[Matrimonio y familia] (1) El matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal.”

En el caso de Francia, su Consejo Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones para declarar la constitucionalidad de supuestos concretos, y sus Decisiones han sido diversas²⁵. El primer caso de inconstitucionalidad por “*cargas excesivas*” a los contribuyentes fue la Decisión 2005-530, de 29 de diciembre, que analizaba un nuevo precepto del Code Général des Impôts a través de los Presupuestos para 2006. Dicho artículo señalaba el “*escudo fiscal*”, y disponía que “*los impuestos directos pagados por un contribuyente no pueden superar el 60% de sus ingresos*”. En caso de que la aportación del contribuyente superase dicho porcentaje respecto a sus ingresos, nacería el derecho a la restitución del exceso. Esta limitación del Consejo fue basada en el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano de 1789, que consideraba confiscatorio el impuesto que suponga una carga excesiva para el contribuyente teniendo en cuenta su capacidad económica. Esta primera Decisión del Consejo Constitucional Francés tuvo varias implicaciones, considerando que la “*carga excesiva*” tiene alcance confiscatorio y vulnera la igualdad tributaria ante las cargas públicas de todos los contribuyentes y, por tanto, el garante del cumplimiento de la previsión constitucional tributaria debe ser el Parlamento. No obstante, el Consejo Constitucional sí se ha pronunciado de forma clara a través de la Decisión 2012-662, de 29 de diciembre, realizando una comparación entre el impuesto sobre la renta y otras medidas fiscales. El gravamen complementario del impuesto sobre la renta era del 45% cuando las rentas del contribuyente superasen 150.000 euros, mientras que la carga fiscal que debían soportar en otras medidas fiscales era de una tasa impositiva marginal que llegaba a ascender al 75,34%, lo cual suponía “*una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir, contraria al principio de igualdad ante las cargas públicas*”. Sin embargo, declaró constitucional el gravamen transitorio y excepcional del 50% del impuesto sobre salarios para aquellos casos en que las empresas pagasen a sus directivos salarios superiores a 1 millón de euros (Decisión 2013-685, de 29 de diciembre). A pesar de que los pronunciamientos habían ido en la línea de prohibir una carga fiscal excesiva a un grupo de contribuyentes para sostener las cargas públicas, el Consejo Constitucional consideró que no era una carga excesiva para una categoría de contribuyentes porque se trataba de un impuesto extraordinario, limitado a los ejercicios 2013 y 2014 y aplicado sobre la entrega de acciones o concesiones de opciones sobre acciones (y no sobre el salario real de los directivos).

²⁵ Conclusiones de MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, en Vol.1 Núm. 124 Revista Técnica Tributaria, 2019, pág. 25.

En la Constitución belga de 1831²⁶ (refundida en 1994) no se menciona el principio de capacidad económica ni el principio de confiscatoriedad, solo se recogen los principios de legalidad y de igualdad. Por tanto, la única mención constitucional al límite cuantitativo de los tributos es la prohibición de establecer una pena que consista en confiscar bienes. No obstante, a lo largo de la configuración legislativa del Código de los Impuestos sobre las Rentas belga se han introducido porcentajes que deben cumplirse al imponer los tributos, pero ha sido un límite cuantitativo que ha ido y viniendo. Además, Bélgica entendía que eran distintos los conceptos de “*carga excesiva*” y “*expropiación*”, por lo que se desvinculaba el principio de confiscatoriedad del ordenamiento tributario. En la actualidad, el límite de la confiscatoriedad de un tributo se recoge en la Constitución, atendiendo al Protocolo Adicional N°1 de la Carta Europea de Derechos Humanos y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Al igual que el TEDH, la Constitución belga entiende que el pago de los impuestos supone una injerencia en el patrimonio de los contribuyentes a favor del interés general, por lo que debe existir un equilibrio entre los impuestos y la protección al derecho de propiedad. Para analizar el posible desequilibrio y, por tanto, el efecto confiscatorio, la Corte Constitucional belga atiende a la finalidad perseguida por el impuesto: la finalidad retributiva, cuya finalidad es disuasoria y está justificado un tipo de gravamen elevado, y la finalidad contributiva, cuya finalidad es esencialmente recaudatoria y sobre la que se establece un tope al tipo impositivo del 80% (SCC 66/2004 y SCC 107/2005). En definitiva, el límite máximo de la imposición en aquellos tributos con finalidad contributiva (como es el caso de Impuesto sobre Sucesiones) es el 80%, siendo una cifra muy elevada, pero no considerada desproporcionada y conforme al principio de igualdad y de no discriminación.

A lo largo de la muestra de otros ordenamientos comparados, se observa que la evolución y regulación del principio de confiscatoriedad y el derecho a la propiedad es dispar. No obstante, tal y como recoge de forma sintetizada A. MENÉNDEZ MORENO²⁷, se pueden llegar a las siguientes conclusiones: en primer lugar, todos los ordenamientos jurídicos analizados han contemplado que la contribución a las cargas públicas no pueden suponer un efecto confiscatorio a la propiedad de los contribuyentes; en segundo lugar, el

²⁶ Conclusiones de MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”. Asociación Española de Asesores Fiscales, 2020, pág. 57

²⁷ Conclusiones realizadas a partir de la redacción de M.J. LARIO PARRA, por MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 17.

principio de no confiscatoriedad se relaciona con el principio de proporcionalidad y de capacidad económica; en tercer lugar, los tipos de gravamen de los tributos son los que determinan la proporcionalidad de estos, pero también hay que tener en cuenta las deducciones, la finalidad, la temporalidad, entre otros; en cuarto lugar, los países tienden a gravar el consumo, es decir, a recaudar a través de impuestos indirectos, por lo que la detracción de la riqueza no se produce de forma exclusiva con los impuestos directos sino también los impuestos indirectos; y, en último lugar, *“un sistema tributario justo, para no llegar a ser confiscatorio, debería mantener un equilibrio entre la imposición directa y la indirecta, con independencia del sistema elegido en la imposición directa, ya sea el modelo dual de tributación, el modelo de tasa única o el sistema tradicional que propugna la progresividad”*²⁸

3.4. Reflexiones finales que plantean un nuevo enfoque metodológico para el estudio de la vinculación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario.

A lo largo de todo el epígrafe tercero se ha mostrado la importancia de la regulación del sistema tributario, no como un ordenamiento aislado, sino en consonancia, principalmente, con la vigente Constitución Española. La importancia de la correcta regulación del derecho tributario pasa por la protección al derecho de propiedad, por ello los citados preceptos 31 y 33 CE plasman las bases sobre las cuales debe formarse el sistema tributario, incidiendo en los principios de no confiscatoriedad, de capacidad económica y de sostenimiento de los gastos públicos. Todos ellos se recogen explícitamente en la norma suprema y se reiteran en la Ley General Tributaria. Concretamente, el artículo 2.1 LGT²⁹ establece que la finalidad de la recaudación a través de los tributos es el sostenimiento de los gastos públicos y el artículo 3 LGT determina los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario entre los que se encuentran los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Solo con estas primeras menciones se refleja la complicada relación entre el derecho de propiedad y el derecho tributario.

A pesar de la regulación del sistema tributario, no se ha definido un límite cuantitativo concreto sobre el que determinar que un tributo tiene un alcance confiscatorio. El Tribunal

²⁸ LARIO PARRA, José María. “Los principios de progresividad y no confiscatoriedad en derecho comparado”, Aranzadi, Universidad de Jaén, 2018, págs. 216 a 219.

²⁹ Artículo 2 de la Ley General Tributaria: *“1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*.

Constitucional se ha pronunciado en múltiples ocasiones al respecto, sin establecer un porcentaje concreto o unas pautas que muestren la confiscatoriedad. La mención realizada por el TC ha sido respecto a un tope máximo, el cual es una obviedad puesto que se considera confiscatorio la privación al sujeto pasivo del total de sus rentas y propiedades a través de la recaudación por diversos tributos. El TC también ha resaltado que los tributos pueden tener alcance confiscatorio cuando gravan situaciones ficticias. Por tanto, a través del análisis jurisprudencial del Tribunal Constitucional parece entreverse la dificultad de precisar no solo el propio concepto del principio de no confiscatoriedad, sino también de concretar un límite porcentual a partir del cual gravar la riqueza sea confiscatorio.

El análisis de los autores deja patente, precisamente, la dificultad de determinar la noción de confiscatoriedad, aunque todos tratan el alcance de este principio de forma similar, señalando expresiones como “*carga excesiva*”, “*supresión total de la riqueza y las propiedades*” o “*que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto*”. Todos los autores coinciden en la importancia del principio de no confiscatoriedad para proteger el derecho a la propiedad privada y para ello ponerlo en consonancia con el principio de capacidad económica. Por el contrario, hay autores que discrepan sobre la mención del principio de no confiscatoriedad en la normativa tributaria, al considerarla reiterativa pues ya queda reflejado con la Constitución Española.

Tras el análisis del CDFUE y del CEDH se observa que la normativa internacional y europea también se preocupa por regular la propiedad privada, entendiendo, a su vez, que los Estados necesitan detraer parte de la riqueza para su sostenimiento. La importancia que da el ámbito internacional radica en que el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados supone una restricción a un derecho fundamental de los sujetos como es el derecho de propiedad, por lo que la detracción de la riqueza no puede ser desmesurada pues sería intolerable tal incidencia pública en la esfera privada. El control del equilibrio entre el interés privado y el interés público se basa en el principio de proporcionalidad, con una obviedad en su definición jurisprudencial al determinar que “*la intromisión de los intereses públicos no puede ser desproporcionada para cumplir con aquel principio*” de proporcionalidad. De forma similar ocurre con el concepto de “*carga fiscal excesiva*”, pues el TEDH ha remitido la cuestión al análisis concreto de cada situación sin señalar unos criterios cuantificables sobre los que señalar que un tributo es confiscatorio de la propiedad del sujeto. Por tanto, también en este ámbito internacional se muestra la dificultad de acotar la definición al principio de no confiscatoriedad aun acudiendo a otros conceptos.

De forma contraria sucede en los ordenamientos comparados, pues jurisprudencialmente han ido definiendo los límites porcentuales de renta sobre los que se determina el alcance confiscatorio. La determinación cuantificable del límite ha sido una evolución jurisprudencial realizada por los tribunales constitucionales de los respectivos Estados, pero muestran su preocupación por proteger la esfera privada de la propiedad. Para determinar el principio de no confiscatoriedad, dichos ordenamientos concretan los tipos de gravamen y los elementos del tributo sobre los que indican. No obstante, toda la regulación y análisis se ha realizado respecto con los impuestos directos sobre la riqueza de los sujetos, lo cual (como se ha mencionado) tiene acotada su imposición. En consecuencia, se ha comprobado que los Estados han incrementado la imposición indirecta, es decir, sobre el consumo, lo cual también podría llegar a tener un alcance confiscatorio.

En definitiva, tras todo lo mencionado, la concreta definición del principio de no confiscatoriedad es un aspecto abstracto debido a su dificultad para determinarlo, tanto en el ordenamiento español como en la normativa internacional y comparada. También debe ser definido el derecho de propiedad debido a su vinculación con el sistema tributario, puesto que conforme a la idea de propiedad se amplían o concentran las manifestaciones tributarias. Es decir, dependiendo de la consideración de propiedad, podrá considerarse confiscatorio o no la incidencia de los tributos sobre el consumo, la renta o la propiedad. En todo caso, el principio de no confiscatoriedad debe computarse conforme a la detracción total de la riqueza del sujeto tras aplicar todas las figuras impositivas del sistema tributario, ya sea la incidencia de los tributos, tasas o contribuciones especiales sobre cualquier manifestación de la riqueza (la propiedad, la renta o el consumo), pues solo de tal forma se cumplirá con un sistema tributario justo.

A mayores se ha resaltado que ni el ordenamiento español ni la jurisprudencia han fijado un límite cuantitativo sobre el cual considerar que un tributo supone una carga excesiva, límite porcentual que sí se ha establecido en otros ordenamientos comparados que junto a criterios concretos permiten valorar el alcance confiscatorio del sistema tributario. La dificultad de establecer dicho límite de confiscatoriedad se debe a la amplia casuística tributaria respecto a los sujetos. Sin embargo, la regulación sobre ello no tiene por qué ser abstracta, sino que el acuerdo sobre una cuantificación porcentual concreta debe ser tema de discusión, primordialmente, para evitar que se resuelvan de forma contraria hechos manifiestamente similares. No obstante, la fijación de un límite máximo de tributación puede considerarse arbitrario al no valorar las circunstancias de cada tributo, lo cual puede solucionarse con el establecimiento de unos criterios concretos sobre la carga fiscal que

soportan los sujetos, teniendo en consideración la aplicación de los propios principios del sistema tributario.

La propia regulación constitucional delimita el ámbito de actuación del sistema tributario, por lo que en muchas ocasiones el contenido de las figuras tributarias puede considerarse confiscatorio o no atendiendo a los principios constitucionales y a la protección del derecho de propiedad. Puede ser conveniente para el análisis de la vulneración del derecho de propiedad el análisis de los aspectos significativos del propio sistema tributario, para comprobar si son contrarios o no a los mandatos constitucionales. Dicho análisis debería realizarse sobre determinadas normas que por su contenido conlleven un riesgo para el derecho de la propiedad privada.

4. CUESTIONES DISCUTIBLES DE LA REGULACIÓN DEL IRPF DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO DE PROPIEDAD.

Como se ha venido anticipando, las diversas figuras tributarias del sistema tributario español recaen sobre la renta, el patrimonio y el consumo, siendo de análisis en este epígrafe la renta como manifestación de la riqueza más directa. La relevancia de la renta percibida por los sujetos pasivos radica en una doble vertiente, pues, por un lado, la renta constituye indiscutiblemente una manifestación de la riqueza y, por tanto, de la propiedad privada de los contribuyentes; y, por otro lado, sobre ella se grava el impuesto con mayor afectación a la ciudadanía en España, el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas³⁰. De nuevo, la nueva vertiente demuestra la peculiar relación existente entre el derecho tributario y el derecho de propiedad, ya que se protege este derecho a la propiedad privada y, al mismo tiempo, se somete su contenido a la función social, tal y como reconoce el apartado 2 del artículo 33³¹ de la Constitución Española.

La función social mencionada en el citado precepto 33.2 CE se refiere a los principios que emanan de la promulgación de “*un Estado social*” por el artículo 1 CE y que se despliegan a lo largo de todo el texto constitucional, tales como la distribución de la renta mencionado por el artículo 40 CE, el cual recoge que “*los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa*” o la subordinación al interés general establecido por el artículo 128 CE. De hecho, la jurisprudencia ha avalado que la renta sea gravada en interés de la función social, reconocido en múltiples Sentencias del Tribunal Constitucional. Entre ellas, cabe destacar el Fundamento Jurídico 8, de la STC 189/2005, de 7 de julio, en el cual se afirma que es posible “*alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (artículo 133.1 CE) y de solidaridad (artículo 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de derecho (artículo 1.1 CE)*”³² gracias al gravamen sobre la renta.

³⁰ Señalar que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto directo.

³¹ El apartado 2 del artículo 33 CE menciona que “*la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes*”.

³² Sentencia del Tribunal Constitucional núm 189/2005, de 7 de julio.

Con la finalidad de resaltar la difícil relación (o en términos de A. MENÉNDEZ MORENO, “*la cuestionable “conciliación” entre los contenidos*”³³) entre el derecho de propiedad y el derecho tributario cuando se grava la renta de los sujetos, se procede a analizar los aspectos más relevantes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.1. El límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con la del IRPF.

La cuota íntegra surge de la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable de los impuestos “*variables*”, es decir, de aquellos en los que no se determina directamente la cuantía a pagar. Por tanto, la cuota íntegra determina la cuantía sobre la que se van a aplicar las deducciones o bonificaciones normativamente previstas, lo que supone un “*tanteo*” a la deuda tributaria a la Administración Tributaria que coincidirá con la cuota líquida si no son de aplicación al sujeto pasivo las deducciones o bonificaciones.

Con todo lo expuesto con anterioridad, se ha resaltado la necesidad de establecer un límite al tipo de gravamen a los tributos, tanto de forma individualizada como en su conjunto, para evitar la vulneración del principio de no confiscatoriedad. Con carácter general, la concreción cuantitativa de dicho límite no había sido establecido en el sistema tributario español, a diferencia de otros ordenamientos comparados. No obstante, se establece una mención al límite de la tributación realizada por los sujetos pasivos en el Impuesto sobre el Patrimonio, tras la modificación parcial de su normativa la Ley 19/1991, de 6 de junio, por la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente, el artículo 31 hace referencia al “*límite de la cuota íntegra*” y en el apartado Uno se dispone que “*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*”. Es preciso hacer una referencia a que los sujetos pasivos sometidos al IRPF son las personas físicas residentes, por lo que el límite de tributación entre el IP y el IRPF se circunscribe únicamente para esos contribuyentes. A pesar de que el citado artículo 31 LIP establezca un

³³ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 22

límite del 60% a las bases imponibles del IRPF en su conjunto con el IP, este no está a falta de precisiones y especialidades.

En la letra a) del apartado Uno del artículo 31 LIP se mencionan especialidades a las ganancias y pérdidas patrimoniales y a los dividendos y participaciones en beneficios. El primer párrafo de la letra a) dispone que *“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 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”*, lo que hace referencia a que no se computan para el Impuesto sobre el Patrimonio aquellas cuotas de IRPF que hayan sido satisfechas a causa de una transmisión de elementos patrimoniales o de las mejoras realizadas en ellos con más de un año de antelación a la transmisión. Tampoco computan para establecer el límite de gravamen del 60% las ganancias y las mejoras de los elementos patrimoniales generadas en periodos impositivos superiores al año.

La continuación de la letra a) del apartado Uno del artículo 31 de la LIP también hace referencia a los dividendos y participaciones en beneficios, sobre los cuales cabe realizar una matización. Concretamente, señala que a la base imponible del ahorro hay que incrementar *“el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria segunda del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”*. Esta normativa se encuentra derogada, con efectos de 1 de enero de 2015, por la disposición derogatoria 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, siendo esta última de aplicación por estar vigente. En su defecto, por tanto, es de aplicación el apartado 1 de la Disposición transitoria décima de la LIS. Concretamente, este apartado establece un tratamiento especial en referencia a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades, siempre que el perceptor sea un contribuyente sujeto al IRPF. Bajo estos requisitos, determina que los dividendos y participaciones en beneficios *“no se integrarán en la renta del periodo impositivo de dicho Impuesto. La distribución del dividendo no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta”*, lo cual excluye de gravamen del IRPF de estos elementos. No obstante, como se ha mencionado por el artículo 31 LIP, los dividendos y participaciones en beneficios, recogido en el artículo 25.1.a) y b) del LIRPF³⁴,

³⁴ El artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere a los rendimientos íntegros del capital mobiliario. El apartado 1 en las letras a) y b) establece: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo*

deben sumarse a la base imponible del ahorro a la hora de computar el límite del 60 por 100 de la base del IRPF. Por lo tanto, en el caso de una persona física que reciba dividendos y participaciones en beneficios de Sociedades Patrimoniales, estos elementos de capital mobiliario no se integran a la base imponible del IRPF por no estar sujetos a tributación, pero sí deben computarse para calcular el límite conjunto del IRPF y del IP.

Por otro lado, la letra b) del apartado Uno del artículo 31 LIP menciona los elementos patrimoniales que no son de consideración en el cómputo del límite conjunto del 60% de las bases imponibles del IRPF. Este apartado determina que “*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*”, por tanto, solo corresponde a aquellos elementos patrimoniales que producen renta, excluyendo los objetos de arte y antigüedades recogidos en el artículo 19 de la LIP o los seguros de vida cuando estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además, en referencia a los bienes improductivos, las Resoluciones del TEAC 21-2-89 y 14-5-89 han defendido que la cuota del IP correspondiente a estos bienes no es susceptible de reducción y no se computa para determinar si supera o no el límite máximo de la base imponible del IRPF, a no ser que se exceda ese límite pues habría que aplicarla sobre la cuota proporcional correspondiente a esos bienes improductivos.

A mayores, se contempla la posibilidad de que el cómputo de las cuotas del IRPF y del IP supere el límite conjunto del 60%. La letra c) del apartado Uno del artículo 31 LIP determina que en ese supuesto “*se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100*”. El hecho de que la reducción sobre la cuota no pueda superar el límite mencionado implica que esta cuota debe ser como mínimo del 20% sobre la inicialmente calculada. Por tanto, este articulado comporta el establecimiento de un nuevo porcentaje, distinto al regulado en ese mismo artículo 31 de la LIP. Cabría analizar si en ciertos casos el establecimiento del límite de reducción del 80% de la cuota del IP es perjudicial para los intereses de los contribuyentes. Estos límites también deben ser respetados por el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes

de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.”

Fortunas³⁵ (en adelante, IGF), por tanto, solo se dispone una reducción máxima del 80% de la cuota del IGF, cumpliendo con la tributación mínima del 20% de la mencionada cuota.

Por último, se establece la regulación cuando los cónyuges o componentes de la unidad familiar opten por la tributación conjunta en el IRPF en referencia al límite conjunto de este impuesto junto al IP en el apartado Dos del artículo 31 LIP. Este precepto dispone que “*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*”. Este artículo tiene en consideración la suma de las cuotas íntegras devengadas del IP de cada componente de la unidad familiar (debido a que el devengo de este impuesto es siempre individual) para determinar el límite conjunto entre ambos tributos, siendo de aplicación lo ya mencionado acerca del artículo 31 de la LIP. La forma de realizar la estimación del mencionado límite del 60% de las bases imponibles del IRPF es comprobando las cuotas liquidadas de forma conjunta por la unidad familiar (lo cual muestra las cuotas íntegras conjuntas del IRPF) con la suma de las cuotas devengadas del IP por cada contribuyente de la unidad familiar.

4.2. La individualización de las rentas y la responsabilidad de los cónyuges en el IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene una gran incidencia en otros impuestos, pero su propio articulado muestra complicaciones en su desarrollo. En este apartado se trata la incidencia del IRPF en las sociedades de gananciales, pues incide sobre el derecho de propiedad de un tercero.

En la Exposición de Motivos del IRPF, I párrafo tercero, se incide en que el contribuyente es el individuo y en que se trata de un impuesto con “*naturaleza esencialmente individual*”. Esta consideración tuvo su origen en la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró inconstitucional la obligación de presentar conjuntamente la declaración de la renta a los cónyuges, independientemente del régimen económico-matrimonial escogido, regulado por la Ley 44/1978. Para esta conclusión, el TC se basó en el principio de igualdad del artículo 14 de la CE, pues la obligación de presentar

³⁵ Aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOE, 12-junio-2023).

la declaración de la renta de forma conjunta en los cónyuges vulneraba su derecho a un trato igualitario entre los distintos sistemas económico-matrimoniales. Además, también fundaron su pretensión en la vulneración al derecho a la intimidad recogido en el artículo 18.1 de la CE. La individualización de las rentas fue reiterada por este mismo tribunal con la Sentencia del TC 146/1994, de 12 de mayo, al rechazar el IRPF como un impuesto de grupo. Tras esta evolución, la tributación conjunta se regula como una opción para las unidades familiares que lo deseen, así el artículo 83 de la LIRPF lo muestra en su párrafo primero del apartado 1 al señalar que *“las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto”*.

La individualización de las rentas se plasma en el artículo 8 de la LIRPF refiriéndose como contribuyentes de este impuesto a las *“personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español”*. El artículo 11 de la LIRPF reitera que se trata de un impuesto individual, según el cual *“1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de renta de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio. 2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. (...) 3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales (...) 4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a las actividades (...)”*. Por tanto, a tenor de este precepto sobre la individualización del IRPF, se parte de la titularidad de las rentas atendiendo a su origen, por lo que se sigue la teoría económica de la fuente de la renta para determinar quién es el titular del origen de la renta (es decir, no atiende a su disposición).

No obstante, para atender la titularidad de las rentas hay que acudir a la normativa del Código Civil Español de 1889 (en adelante, CC), por el carácter supletorio recogido en el artículo 13.2. del CC³⁶. Hay que acudir al CC, principalmente, cuando se trata de contribuyentes afectos a un régimen económico matrimonial de gananciales. Los cónyuges que se rigen bajo la sociedad de gananciales tienen la titularidad común de los bienes y derechos adquiridos tras el matrimonio, según lo dispuesto en el artículo 1.344 del CC en la sociedad de gananciales *“se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella”*. La

³⁶ Artículo 13.2. CC: *“regirá el Código Civil como derecho supletorio, en defecto del que lo sea en cada una de aquellas según sus normas especiales”*.

doctrina civilista reafirma las características de este sistema económico matrimonial. LASARTE ÁLVAREZ, C. argumenta que la sociedad de gananciales se configura conforme a *“una comunidad de adquisiciones a título oneroso, constante matrimonio; y quedan excluidos de esta comunidad, de una parte los bienes adquiridos, sea cual fuere su título de adquisición (gratuito u oneroso), con anterioridad a la celebración del matrimonio; y, de otra, los bienes y derechos adquiridos a título gratuito constante matrimonio (por ejemplo, una herencia o una donación que reciba cualquiera de los esposos)”*³⁷.

A mayores, el Código Civil en los artículos 1.346 y 1.347 enumera, respectivamente, los bienes que son privativos y los que son gananciales. En cuanto a los bienes gananciales, el precepto señala que tienen tal consideración *“1.º Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges. 2.º Los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales. (...)”*. Por tanto, en referencia al IRPF, según CARBAJO VASCO, D. la sociedad de gananciales dificulta la individualización de las rentas e, incluso, *“las reglas de titularidad del Derecho Civil hubieran ido directamente en contra de la individualización del impuesto”* debido a la imposibilidad de *“individualizarse las rentas hasta la misma disolución de la precitada sociedad”*³⁸. No obstante, cabe matizar el concepto de rendimientos del trabajo y de la industria.

En cuanto a los rendimientos íntegros del trabajo, el artículo 17.1. de la LIRPF establece que *“se consideran todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular: a) Los sueldos y salarios. (...)”*. Esta misma definición la reitera LINACERO DE LA FUENTE, M., señalando que *“por trabajo ha de entenderse cualquier actividad de los cónyuges de carácter económico, dirigida a proporcionar salarios, ganancias, rentas o incrementos. Se incluyen las retribuciones en especie”*³⁹.

En cuanto al término de industria, el CC se refiere a los rendimientos íntegros de actividades económicas en el artículo 27, estableciendo que *“se considera aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de*

³⁷ LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. “Curso de Derecho Civil Patrimonial”. Tecnos, Madrid, 2007, pág. 137.

³⁸ CARBAJO VASCO, Domingo. “Las disposiciones sobre individualización de rentas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”. Crónica Tributaria, núm. 138/2011, págs. 55-73.

³⁹ LINACERO DE LA FUENTE, María. “Tratado de Derecho de Familia”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 235.

ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". De nuevo, los autores LINACERO DE LA FUENTE, M. y LACRUZ ofrecen la consideración de los bienes obtenidos por la industria cuando los cónyuges se rigen por la sociedad de gananciales, considerando que se refiere a *"cualquier actividad del cónyuge encaminada a la obtención de un resultado que pueda recaer en el consorcio, cuando no suponga trabajo en el sentido habitual de la palabra"*⁴⁰. Según las consideraciones de MENENDEZ MORENO, A., los rendimientos por actividades económicas el contribuyente mediante la "ordenación", es decir, a través de una *"tarea consistente en desarrollar una actividad dirigida a la producción de bienes o prestación de servicios, que ha de llevar a cabo "por cuenta propia", disponiendo para ello de los medios materiales y/o de los recursos humanos (o, si se prefiere, de capital y/o trabajo) que estime pertinentes para el buen fin de la misma y ofreciéndose al mercado los bienes y servicios objeto de la actividad económica"*⁴¹.

En definitiva, se muestra una clara contradicción entre lo estipulado en el artículo 1.344 del CC y lo recogido en el artículo 11 de la LIRPF, precisamente por el carácter de percepción, tanto de los rendimientos del trabajo como de las actividades económicas. La sociedad de gananciales entre cónyuges en el Código Civil hace comunes todas las rentas y bienes desde que se contrajo matrimonio. Por tanto, difiere de la concepción del artículo 11 de la LIRPF pues menciona su atribución a *"quien haya generado el derecho a su percepción"*.

A pesar de todas estas precisiones, la normativa civil y fiscal no son totalmente opuestas, sino que sus diferencias se producen debido a que el ordenamiento tributario está especializado y tiende a la individualización de las rentas para lograr sus fines. Esta es la razón por la cual a la hora de configurar el IRPF a los cónyuges que pertenecen a una sociedad de gananciales se le atribuyen rentas de las que son titulares, pero no disponen de ella. Sin embargo, la normativa fiscal no es totalmente autónoma puesto que recurre al Código Civil para configurar la titularidad de los bienes y derechos y determinar los regímenes económico-matrimoniales.

La individualización de las rentas también adquiere interés respecto a las deudas contraídas por uno de los cónyuges que pertenezca a una sociedad de gananciales. El citado artículo 1.344 del CC se refiere a *"las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella"*, pero no solo son comunes estas ganancias o beneficios, sino también las deudas u obligaciones contraídas por la sociedad de

⁴⁰ LINACERO DE LA FUENTE, María. "Tratado de Derecho de Familia". Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 244.

⁴¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro "Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio". Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 27

gananciales o por uno de los cónyuges con el consentimiento del otro, según lo dispuesto por el artículo 1.367 del CC. También serán comunes, a tenor del artículo 1.366 del CC, “*las obligaciones extracontractuales de un cónyuge, consecuencia de su actuación en beneficio de la sociedad conyugal o en el ámbito de la administración de los bienes, serán de la responsabilidad y cargo de aquélla, salvo si fuesen debidas a dolo o culpa grave del cónyuge deudor*”. Esta regulación es contradictoria con el argumento del derecho a la intimidad de los cónyuges del Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, puesto que es común a los cónyuges tanto los beneficios como las obligaciones contraídas y, por tanto, no es necesario proteger la individualidad de las rentas de cada cónyuge. Con esta explicación se descarta que una de las principales razones para adoptar la individualización de las rentas en el IRPF sea la protección del derecho a la intimidad recogido en el artículo 18 de la CE. Es más patente entender este cambio desde un punto de vista recaudatorio, ya que en el momento de pronunciarse el TC en territorios de derecho común la sociedad de gananciales era el régimen económico-matrimonial escogido mayoritariamente por los cónyuges. Hasta el cambio de la configuración de este impuesto como individual y personal, los cónyuges debían presentar una declaración conjunta, con independencia del régimen económico-matrimonial. Tras esa nueva configuración, la individualización de las rentas implica en las sociedades de gananciales que se debe declarar de forma individual y por mitades, lo que suponía mantener la capacidad recaudatoria del IRPF. Sin embargo, tal y como se ha mencionado, la individualización de las rentas plasmado en el artículo 11.1. de la LIRPF contraviene claramente la configuración del derecho de propiedad, pues la normativa fiscal asigna las rentas al cónyuge que las genera. Al respecto cabe mencionar también el artículo 1.361 del CC que establece una presunción *iuris tantum*, al considerar gananciales los “*bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a uno de los dos cónyuges*”.

La consideración de las deudas como obligaciones a la sociedad de gananciales se recoge también en la normativa del IRPF, concretamente en el artículo 106, sobre la responsabilidad patrimonial del contribuyente, disponiendo que “*las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones tributarias, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 84 de esta ley para el caso de tributación conjunta*”. La importancia del mencionado precepto del Código Civil radica en que en los casos o situaciones recogidos en su articulado vinculan directamente a los bienes gananciales frente al acreedor, aun tratándose de deudas contraídas por un solo cónyuge. Se recogen dos

situaciones: la primera se refiere a las deudas contraídas en *“el ejercicio de la potestad doméstica o de la gestión o disposición de gananciales, que por ley o por capítulos le corresponda”*, y la segunda, respecto al *“ejercicio de la profesión, arte u oficio o en la administración ordinaria de los propios bienes”*. La relación entre ambos preceptos se realiza con la figura del acreedor, que en el caso de la normativa fiscal es la Hacienda Pública. Todo ello tiene un tratamiento diferente en el régimen de separación de bienes, tanto en los beneficios y ganancias como en las deudas contraídas, puesto que no hay una vulneración al derecho de propiedad. En la configuración entre la normativa civil y la fiscal se respeta la individualidad de las rentas en su máximo, debido a que el artículo 1.437 del CC establece que bajo este régimen *“pertenerán a cada cónyuge los bienes que tuviese en el momento inicial del mismo y, los que después adquiriera por cualquier título”* y el artículo 1.440 del CC hace lo propio respecto a las deudas al mencionar que *“las obligaciones contraídas por cada cónyuge serán de su exclusiva responsabilidad”*. Por tanto, los cónyuges que pertenezcan a este régimen económico-matrimonial deberán presentar declaraciones individuales y separadas, teniendo en cuenta que las ganancias y obligaciones han sido contraídas a título personal por cada cónyuge y, en consecuencia, los rendimientos se entienden obtenidos de forma exclusiva por quienes los ha originado.

Respecto a la sociedad de gananciales, esta no goza de personalidad jurídica, salvo mandato legal. Por lo que será obligado tributario conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT cuando se refiere a las *“demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*. Esto implica que la sociedad de gananciales no adquiere obligaciones, sino son los cónyuges los que las adquieren y deben responder de ellas. No obstante, a lo largo de este apartado se ha mostrado que las deudas de los cónyuges en la sociedad de gananciales responden de forma distinta a la hora de afectar al patrimonio común, por lo que se diferencia entre una responsabilidad directa, solidaria o subsidiaria.

En primer lugar, se trata de responsabilidad directa y, por tanto, afecta a los bienes gananciales en su totalidad las deudas de los citados artículos 1.365 y 1.367 del CC, referidos a las deudas generadas en el ejercicio de la potestad doméstica, en el ejercicio de la profesión, contraídas por ambos cónyuges o contraídas individualmente con el consentimiento expreso del otro. Sin embargo, estos supuestos de responsabilidad directa no son totalmente equiparables a las obligaciones devengadas por el IRPF, debiendo excluir de su aplicación alguno de ellos. En segundo lugar, la responsabilidad solidaria se plasma en el artículo 1.369 del CC, estableciendo que *“de las deudas de un cónyuge que sean, además, deudas de la sociedad responderán también solidariamente los bienes de esta”* por la doble afectación al patrimonio privado

y al patrimonio ganancial. Estas deudas solidarias son ajenas a la aplicación del IRPF. Y, en último lugar, la responsabilidad subsidiaria se contempla en el artículo 1.373 del CC, señalando que *“cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales”*. Por tanto, el acreedor podría embargar bienes gananciales para satisfacer la deuda privativa contraída por un cónyuge cuando su patrimonio personal no sea suficiente. No obstante, esta subsidiariedad no es absoluta, pues el Código Civil restringe y excluye la responsabilidad subsidiaria de la sociedad de gananciales en ciertos supuestos, como las pérdidas en juegos de azar (art. 1.371 CC) o la disolución del vínculo matrimonial (art. 1.374 CC).

4.3. Otros aspectos cuestionables de la regulación del IRPF: el cálculo de determinadas ganancias o pérdidas patrimoniales; las imputaciones de renta; y el régimen de estimación objetiva de la base de algunas actividades empresariales.

Hasta el momento se ha mostrado las múltiples cuestiones de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que inciden y llegan a vulnerar el derecho de propiedad. A continuación, se analizan diversos aspectos recogidos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, sobre el IRPF para mostrar la disonancia de estos con el ámbito jurídico privado del derecho de propiedad de los contribuyentes. De tal forma, se trata de mostrar nuevamente la configuración de ciertos aspectos del IRPF y su respeto (cuestionable) del principio de no confiscatoriedad y de capacidad económica, con la finalidad de proteger el derecho de propiedad.

Este apartado deriva en analizar los cálculos de determinadas ganancias o pérdidas patrimoniales. La norma general sobre el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 34 de la LIRPF, siendo el importe *“en las transmisiones onerosas o lucrativas la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales”* y, en el resto de supuestos, *“el valor de mercado de los elementos patrimoniales”*. Por ello, llama la atención la norma específica de valoración del artículo 37 de la LIRPF respecto a la transmisión de los derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles. Se determina en la letra k) del apartado 1 del mencionado artículo que *“cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo*

durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario”. La letra a) del artículo 35.1 de la LIRPF establece que el importe real es el precio de adquisición sobre el que se produce la transmisión del elemento patrimonial, por lo que este importe real debe ser reducido proporcionalmente por el periodo de tiempo en que no se haya percibido un rendimiento por capital inmobiliario, como es en una situación de alquiler. Esta reducción afecta al valor de adquisición y, en consecuencia, a la diferencia⁴² con el valor de transmisión del elemento patrimonial. Esta norma de valoración especial puede tener su fundamento en la regulación de los rendimientos por capital inmobiliario, pues el artículo 22 de la LIRPF los incluye en la tributación de este impuesto, considerándose como elementos de capital inmobiliario los *“procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”*. Por lo que la minoración en el importe real en la transmisión de bienes muebles puede argumentarse en la previa tributación realizada por el titular durante el periodo que, por ejemplo, había estado alquilado. En ese tiempo el titular del inmueble podría deducirse la amortización del bien en la tributación. Sin embargo, este argumento no justifica en su totalidad la reducción prevista por el artículo 37.1.k) de la LIRPF, ya que la deducción por amortización del bien excluye la amortización del suelo, conforme a lo establecido por el artículo 23.1.b) de la LIRPF⁴³. Este hecho conlleva que la deducción que pudo realizarse el transmitente no alcanza la totalidad del bien y no puede deducirse ese valor correspondiente al suelo.

Respecto a las imputaciones de renta, estas se recogen en los *Regímenes especiales* en el artículo 85, Título X de la LIRPF, integrado por los siguientes regímenes heterogéneos: de rentas inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de derechos de imagen y de ganancias patrimoniales por cambio de residencia. El concepto de imputación deriva en que la renta que se aplica a los contribuyentes no es real, sino una estimación mecánica regulada por la LIRPF sin posibilidad de oposición por parte del contribuyente, lo que puede llegar a considerarse una vulneración al derecho de propiedad. En cuanto a las imputaciones de renta inmobiliaria, la finalidad de su declaración es el mero control tributario y evitar la elusión de tributar por esas rentas. El artículo 85 de la LIRPF atribuye una renta artificial a los titulares

⁴² Por lo establecido en el artículo 34 de la LIRPF.

⁴³ El artículo 23.1.b) de la LIRPF establece que *“1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo”*

de los inmuebles no empleados como vivienda habitual o actividades económicas siempre que los titulares ejerzan su propia actividad, por lo que estos bienes inmuebles se excluyen de la imputación de rentas.

La articulación de la imputación de rentas de inmuebles ha sido muy cuestionada doctrinalmente, aunque su configuración continúa inalterada desde la Ley 40/1998⁴⁴. RAMOS PRIETO, J. se posiciona contrario a la imputación de rentas inmobiliarias por varios motivos, entre los que destaca *“la posibilidad de incurrir en plurimposición o confiscatoriedad, al no alcanzar los límites constitucionales y legales”*⁴⁵. Jurisprudencialmente, también ha dado lugar a múltiples sentencias del Tribunal Constitucional por la posible vulneración con el principio de igualdad. El apartado b) del artículo 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, establecía el cálculo para la imputación de rentas, aplicando *“el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio”*, donde debe atenderse al valor superior entre el valor catastral, el comprobado por la Administración o el precio, o el valor de adquisición. La remisión de este precepto a la normativa del IP podía ocasionar imputaciones de renta diferentes en inmuebles idénticos en función del valor de adquisición, tal y como afirmó la Sentencia del TC 295/2006, de 11 de octubre. Estas diferencias en la imputación de renta colisionaban con la capacidad económica a efectos del IRPF en esos inmuebles, por lo que podría vulnerar el artículo 31.1 de la CE, es decir, el principio de igualdad al sostenimiento de los gastos públicos. Este argumento se reafirmó en la STC 91/2007, pero la posible colisión con el artículo 31.1 de la CE sigue presente en la vigente Ley 35/2006, pues, tal y como señala RAMOS PRIETO, J., *“el presente artículo 85 sigue incluyendo una referencia similar a la declarada inconstitucional en caso de ausencia de valor catastral”*⁴⁶. Por el contrario, el Tribunal Constitucional ha ratificado la concordancia entre la imputación de rentas de inmuebles urbanos con el principio de capacidad económica, en su Sentencia 295/2006, advirtiendo que se trata de una renta potencial y no de una renta ficticia. Por último, advertir que en los derechos comparados esta figura está obsoleta, son el caso Suiza e Italia.

⁴⁴ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Esta ley fue actualizada por la posterior Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

⁴⁵ RAMOS PRIETO, Jesús. “La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas”. Revista de Contabilidad y tributación. CEF, núm. 295, Madrid, 2008, pág. 153.

⁴⁶ RAMOS PRIETO, Jesús. “La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas”. Revista de Contabilidad y tributación. CEF, núm. 295, Madrid, 2008, pág. 151.

El artículo 91 de la LIRPF plasma la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. Este régimen implica imputar a una persona o entidad no residente en territorio español “*renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente*”. Es decir, se realiza la imputación de rentas por transparencia fiscal internacional cuando la imposición por esas rentas en el extranjero sea notablemente inferior a la imposición que se hubiera realizado en el territorio nacional, “*aunque esas rentas no hayan sido efectivamente distribuidas*”⁴⁷.

El artículo 92 de la LIRPF se encarga de la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, una imputación de renta de complicada regulación por tener como objeto un hecho imponible limítrofe con otros rendimientos (como rendimientos por actividades económicas⁴⁸) u otras figuras impositivas como el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). En los derechos de imagen se atribuyen unas rentas que pueden no haber sido obtenidas a quienes han cedido la explotación de su imagen a una sociedad o persona. No obstante, tal y como muestra el precepto mencionado, debe existir una relación laboral entre el cedente y cesionario. Además, los rendimientos obtenidos por el cedente deben ser inferiores al “*85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad*”. Es decir, la cantidad obtenida por la entidad o persona cesionaria debe superar el 15 por 100 de las contraprestaciones totales para realizar la imputación de rentas por el IRPF. Se trata de una imputación de renta que ha tenido que ser interpretada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 23 de noviembre de 2021.

Solo queda mencionar la imputación de renta a la que se refiere el artículo 95 bis de la LIRPF sobre las ganancias patrimoniales por cambio de residencia, es decir, cuando el contribuyente pierde esta condición por cambio de residencia. Se trata de un gravamen denominado *exit taxes* o impuestos de salida, pues su devengo se produce cuando el contribuyente deja de residir en el territorio donde se aplica el gravamen. La finalidad de

⁴⁷ Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. Agencia Tributaria. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-regimen-transparencia-fiscal-internacional.html> [Consultado el 4 de julio de 2023].

⁴⁸ La valoración como rendimiento por actividad económica por rentas obtenidas de la cesión de imagen implica que el contribuyente actúe por su propia cuenta, con sus propios medios materiales, conforme al artículo 27 de la LIRPF

estos “impuestos de salida” es gravar “*las plusvalías no realizadas o latentes que existan al tiempo del cambio de residencia en determinados bienes propiedad del contribuyente*”⁴⁹.

Se consideran ganancias patrimoniales a “*las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto (...)*” y formarán parte de la renta del ahorro en el último período impositivo que se deba declarar. La configuración está desarrollada para cambios de residencia fuera de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, pues para estos destinos se desarrolla una regulación con ciertas especialidades (apartado 6 del art. 95 bis de la LIRPF). No obstante, tal y como muestra el apartado 7 del mencionado precepto, es de aplicación esta regulación a los destinos considerados como paraísos fiscales, aun con ciertas especialidades.

Esta imputación de renta también ha sido cuestionada y no solo en España, también en países de la Unión Europea, pues se trata de un régimen adoptado por varios ordenamientos comparados, fue Francia el primero en aplicarlo en 1998. La discusión deriva de la posible colisión entre el principio de soberanía de los Estados miembros y el principio de libertad de establecimiento (art. 49 del TFUE). A este respecto se ha pronunciado en varias ocasiones el TJUE, analizando la proporcionalidad y compatibilidad de estos gravámenes con los principios informadores de la UE. Tras varias STJUE (destacar las sentencias de 11 de marzo de 2004 sobre el Asunto C-9/02, y de 7 de septiembre de 2006 sobre el Asunto C-470/04), se han fijado ciertos principios para la imposición de estos “*impuestos de salida*”. En primer lugar, los Estados miembros pueden articular estos impuestos siempre que sean adecuados y proporcionales, y tratando de aplicar principalmente medidas menos coercitivas que cumplan la misma finalidad. En segundo lugar, la posibilidad de solicitar un aplazamiento no subsana el carácter desproporcionado de la restricción, pues priva al contribuyente de disponer su patrimonio hasta que se solicite el aplazamiento, por lo que debe configurarse un sistema de aplazamiento automático para que este gravamen sea compatible con el derecho comunitario. En tercer lugar, los Estados miembros también deben articular un mecanismo en caso de que se produzca una minusvalía en la transmisión

⁴⁹ “El exit tax o gravamen de salida por cambio de residencia”. Economistas. Disponible en: <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/EL%20EXIT%20TAX%20O%20GRAVAMEN%20DE%20SALIDA%20POR%20CAMBIO%20DE%20RESIDENCIA.pdf> [Consultado el 5 de julio de 2023].

de los bienes y que evite la doble imposición. La configuración fiscal española al respecto peca en dos de estos principios, debido a que no se contempla la posibilidad de que se produzcan minusvalías en la transmisión de los activos ni se regula un sistema que evite la doble imposición.

De nuevo, es patente la importancia de que este gravamen sobre las ganancias patrimoniales por cambio de residencia no afecte de forma desmesurada al patrimonio de los contribuyentes, es decir, que no se produzca una sobreimposición. Esto trata de evitarse con el artículo 24.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de 5 de marzo de 2004, que se remite a lo estipulado por el citado precepto 95 bis de la LIRPF cuando el contribuyente ya haya tributado por las ganancias patrimoniales por cambio de residencia en el IRPF. A ello se refiere SOLER ROCH, M. T. cuando advierte que puede producirse una sobre imposición cuando se grave al mismo tiempo un “impuesto de salida” y una ganancia de capital, por lo que existiría en estos supuestos *“un riesgo de carga fiscal excesiva que, en relación con el caso concreto, puede y debe ser valorado desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, de acuerdo con el criterio del justo equilibrio establecido por la jurisprudencia del TEDH en relación con la compatibilidad entre el deber de contribuir y la protección del derecho de propiedad”*⁵⁰.

El régimen de estimación objetiva⁵¹ (o régimen de módulos) de la base de algunas actividades empresariales es uno de los criterios empleados por la Administración Tributaria para determinar la base imponible del tributo. Este método de estimación es cuestionado desde el punto de vista de la capacidad económica, ya que este principio debe proyectarse sobre la totalidad de la articulación del impuesto, incluyendo la base imponible. En la estimación objetiva, la base imponible se determina *“mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”* (art. 52 de la LGT), por lo que no se trata de una base imponible concreta y exacta. Sin embargo, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto considerando *“la capacidad económica virtual como manifestación de capacidad económica aceptable desde el punto de vista constitucional, y ha respaldado los métodos de determinación de cantidades deducibles “a tanto alzado”, sin que con ello considere el Tribunal que se viole el principio de capacidad económica”*⁵², siempre que el sacrificio del interés de la

⁵⁰ GARCÍA BERRO, Florián. “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de la protección de los derechos humanos”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, director F. GARCÍA BERRO, Thomson Reuters Civitas, 2015, pág.51.

⁵¹ Recogido por el apartado 2 del artículo 50 de la LGT: *“2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa, b) Estimación objetiva, c) Estimación indirecta”*.

capacidad económica individual se someta a un control de idoneidad, necesidad y ponderación de los bienes jurídicos. En el caso de la estimación objetiva, estos controles se cumplen por el mecanismo simplificador para los contribuyentes sin incrementar los costes de gestión.

Otra referencia cuestionable de la estimación objetiva es su carácter voluntario, recogido por el artículo 50.3 de la LGT⁵³, y, por tanto, su carácter renunciabile, establecido en el artículo 32 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del IRPF (en adelante, RIRPF). El apartado 1. a) del artículo 33 del citado RIRPF establece que la renuncia podrá realizarse “*durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto*”, incluyéndose automáticamente en la modalidad simplificada del método de estimación directa y con efectos para un periodo de tres años mínimo. La renuncia a la estimación objetiva suele producirse por exclusión de este método al no cumplir con los requisitos establecidos reglamentariamente. Este hecho supone una contradicción con los principios tributarios debido a que al contribuyente “*en ningún caso le permite corregir al contribuyente los efectos negativos de su aplicación en los períodos impositivos anteriores no prescritos*”⁵⁴.

⁵² PÉREZ ARRAIZ, Javier. “Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española”. Universidad del País Vasco, pág. 24

⁵³ Apartado 3 del artículo 50 de la LGT: “*Las bases impositivas se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios*”.

⁵⁴ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio”. Revista de Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2019, pág. 37

5. DEBATE SOBRE LA ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS EN UNA MISMA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA: INCIDENCIA EN LOS DENOMINADOS “IMPUESTOS ECOLÓGICOS”.

La acumulación de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica se produce cuando un contribuyente debe soportar varios tributos por el mismo hecho imponible, generando una sobreimposición sobre el patrimonio y renta del contribuyente. Como se ha venido reiterando a lo largo del trabajo, el sistema tributario debe obedecer a los principios constitucionales, principalmente, en el caso que atañe, a los principios de capacidad económica, de no confiscatoriedad y de progresividad. No obstante, en múltiples ocasiones, la frontera entre el hecho imponible de varios impuestos es débil, generando confusiones.

Un claro ejemplo se da entre la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) y el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD). Son impuestos compatibles entre sí debido a que el IVA adquiere carácter general, mientras que el ITPyAJD únicamente opera cuando no es de aplicación el IVA, es decir, su carácter es residual.

De forma similar sucede con los Impuestos Especiales, aquellos que gravan ciertos consumos específicos con finalidades extrafiscales y no solo recaudatorias. Se regula en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en su artículo 2 se determinan cuáles son diferenciando entre impuestos que gravan el alcohol y las bebidas alcohólicas (sobre la cerveza, el vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, el alcohol y bebidas derivadas), los hidrocarburos y las labores del tabaco. Los Impuestos Especiales también son compatibles con el IVA, tal y como se recoge en la EXPOSICIÓN DE MOTIVOS 1 indicando que *“este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”*.

Más cuestionable es la compatibilidad del IVA con los Impuestos Medioambientales, regulados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En esta ley se introducen tres nuevos impuestos: sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de la energía nucleoelectrica, y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. La finalidad de esta normativa es tratar de realizar un uso más eficiente de las energías para proteger el medioambiente. Sin embargo, la electricidad está siendo un servicio que se grava con este impuesto medioambiental y, a mayores, con el IVA y el Impuesto sobre la Electricidad⁵⁵ que grava su consumo. Por tanto, es un producto básico para hogares y empresas que sufre una acumulación impositiva, lo cual incrementa su precio final y, en consecuencia, de los productos que necesitan de ella para producirse.

El carácter de estos impuestos es directo y de naturaleza real, aplicables a todo el territorio español. Este carácter directo del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE) ha sido cuestionado por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en el Auto de 5 de marzo de 2019. Se plantearon ciertas cuestiones prejudiciales ante el TJUE para que valorase la calificación tributaria como impuesto directo, pues *“resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento y en función de las características objetivas del gravamen”*. La cuestión prejudicial planteada ha sido resuelta en la Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, señalando que el *“artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas del Derecho de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido”*⁵⁶. Tras el análisis de la normativa nacional y de la Unión Europea, el TJUE ha determinado que el IVPEE no se opone a la regulación, puesto que se trata de un impuesto que *“grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema”*. Por tanto, el TJUE valora que el cálculo del impuesto se basa en la condición del productor de electricidad, con

⁵⁵ Artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal De Justicia de 3 de marzo de 2021, C-220/19

independencia de la cantidad de energía producida. Además, señala que el consumidor final no soporta este impuesto de forma íntegra y directa, sino que la posible repercusión sobre el consumidor final sería de forma indirecta debido a que el impuesto recae sobre el productor de la energía eléctrica.

Se ha reflejado que existe una sobreimposición sobre ciertos productos de consumo indispensable, como se ha dejado patente en el caso de la energía eléctrica. Sin embargo, los impuestos señalados sobre la electricidad son de ámbito estatal, debiendo analizar los impuestos autonómicos que recaen también sobre este producto. En todo caso, es preciso recordar que el legislador se ampara en los fines extrafiscales para regular los tributos ecológicos, con fórmulas diversas. En el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León existe un impuesto medioambiental, denominado Impuesto sobre la Afección Medioambiental causada por Determinados Aprovechamientos de Agua Embalsada, por los Parques Eólicos y por las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre. De su configuración interesa el impuesto relativo a los parques eólicos, pues se califica de tributo ecológico cuando los parques eólicos son un medio de producción de energía más limpio que las centrales eléctricas. De hecho, la fuente de energía eólica trata de sustituir a otras fuentes que son más dañinas y contaminantes para el medioambiente. Para justificar la aprobación de este impuesto se recurre a que su presencia genera “*afección visual*”, concretamente, el apartado 1.b) del artículo 51 del mencionado decreto legislativo establece que el hecho imponible de este tributo es “*la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica de alta tensión situados en el territorio de la Comunidad de Castilla y León*”, debiendo satisfacer la obligación tributaria quienes exploten las instalaciones de los parques eólicos. La regulación de un tributo sobre la afección visual de los aerogeneradores eléctricos está presente también en otras CC.AA con justificaciones y regulaciones similares a la mencionada, siendo el caso de Galicia, La Rioja o Castilla-La Mancha.

En todo caso, resulta paradójica la situación. Por un lado, los tributos con fines extrafiscales estatales tratan de diluir el uso de la energía eléctrica por razones de contaminación medioambiental hacia fuentes de energía renovables. Y, por otro lado, las comunidades autónomas regulen tributos medioambientales que gravan estas fuentes de energía renovables en base a la “*afección visual*” que produce su instalación.

También resulta anecdótico el tributo sobre estancias turísticas en zonas costeras de España que se articulan como medidas para proteger el medioambiente a través de un turismo sostenible y respetuoso. Es el caso de las Islas Baleares en la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas. En la Exposición de Motivos argumentan la creación de este impuesto por “*una explotación excesiva de los recursos territoriales y medioambientales*” y por “*un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental, al que la sociedad balear no puede renunciar*”. Para lograr este fin, el artículo 4 determina que el hecho imponible es “*las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears en los siguientes establecimientos turísticos*”⁵⁷, como establecimientos hoteleros, apartamentos turísticos o embarcaciones de crucero turístico, entre otros. Al mismo tiempo que se articula la cuota tributaria, en el mismo artículo 13 se recogen bonificaciones dependiendo de cuando se realicen las estancias en los establecimientos turísticos, regulando una bonificación del 75% sobre la cuota tributaria cuando la estancia es en temporada baja, es decir, entre el 1 de noviembre y el 30 de abril. Además, sobre la cuantía resultante tras aplicar la bonificación, puede aplicarse una bonificación del 50% cuando las estancias en un mismo establecimiento turístico excedan los ocho días. De nuevo, resulta paradójico que se trate de proteger el medioambiente con la articulación de unos tributos de fines extrafiscales y se bonifique dependiendo de la temporada, como si el medioambiente sufriera las consecuencias del turismo dependiendo del mes.

⁵⁷ Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas de las Illes Balears.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de todo el trabajo se ha procedido a analizar el contenido del derecho de propiedad y su incidencia y relevancia dentro del sistema tributario, para demostrar la peculiar relación de amor-odio entre el derecho recogido en el artículo 33 de la Constitución Española y el derecho tributario español. Además, se ha resaltado que la regulación del sistema tributario debe estar en consonancia con los principios constitucionales, incidiendo, principalmente en la no confiscatoriedad, la capacidad económica y el sostenimiento de los gastos públicos recogidos en el artículo 31 de la CE.

La importancia del principio de no confiscatoriedad en relación con el derecho a la propiedad privada alcanza a otros Estados de nuestro entorno. Como se ha mostrado, en otros ordenamientos comparados, se reconoce que la contribución a las cargas públicas no puede ser confiscatoria, aunque la definición de este principio, así como su delimitación cuantitativa varían entre los distintos Estados.

También, se han reflejado las dificultades que existen en nuestro ordenamiento tributario para precisar la noción de confiscatoriedad y establecer límites cuantificables y concretos sobre la capacidad económica, con la finalidad de evitar un alcance confiscatorio sobre la propiedad y al mismo tiempo cumplir con el afán recaudatorio. Por ello, a pesar de no contar con una definición concreta (sino más bien abstracta o excesivamente amplia), se ha determinado por el Tribunal Constitucional que los tributos deben evitar gravar realidades ficticias, deben tener presente en su configuración la capacidad económica y deben ofrecer una seguridad jurídica dentro del sistema tributario.

De hecho, la problemática radica en la seguridad jurídica del sistema tributario, puesto que no se realiza de oficio un análisis sobre la confiscatoriedad de los tributos. La carga de denuncia para demostrar el alcance confiscatorio del tributo es del contribuyente, teniendo el denunciante que la documentación y datos que respalden esta situación para una posterior resolución o valoración judicial. Esto resalta la necesidad de una revisión metodológica que asegure el principio de no confiscatoriedad y que se establezcan, pese a las dificultades que se plantean, unos límites o porcentajes comunes, con el objetivo de amparar el derecho a la propiedad.

En estrecha relación con el derecho de propiedad y los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica, se encuentra el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Su importancia radica en que se trata del impuesto directo de mayor

importancia al recaer sobre la renta de todos los españoles. La renta se considera la manifestación de la riqueza y de la propiedad privada de los contribuyentes. Por ello es el impuesto con mayor afectación a la ciudadanía en España.

La importancia de que el sistema tributario se encuentre en consonancia con los principios constitucionales (principio de no confiscatoriedad, de capacidad económica y de sostenimiento de los gastos públicos) radica en la protección del derecho de propiedad, puesto que a través de los impuestos los contribuyentes ven detrída parte de su riqueza con la finalidad de satisfacer las necesidades generales del Estado. Por este motivo, el cumplimiento del deber de contribuir se encuentra íntimamente ligado con el derecho de propiedad, lo que implica que el sistema tributario debe equilibrar la existencia de tributos con la protección de la propiedad privada. Este hecho debe estar patente en la regulación del IRPF por considerar que la renta constituye una manifestación de la riqueza y de la propiedad privada de los contribuyentes.

La regulación del IRPF ha presentado cambios en la normativa, lo que requiere una correcta interpretación y aplicación de las disposiciones vigentes, teniendo en cuenta las disposiciones transitorias y derogatorias, y la relación de este impuesto con otras figuras impositivas con hechos impositivos similares o excluyentes. Cobra gran relevancia el Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el IRPF, por mostrar un límite máximo a la cuota íntegra del IP. No obstante, se deben analizar cuidadosamente los distintos especialidades del artículo 31 de la LIP que no se consideran parte de la base imponible o que, en su defecto, la incrementan. Dentro del límite a la cuota íntegra se ha configurado también el Impuesto sobre las Grandes Fortunas, tratando de armonizar el renta-patrimonio-fortuna.

Conforme a ello también hay que tener en cuenta la individualización de las rentas y la responsabilidad de los cónyuges en el IRPF. El ordenamiento tributario es una norma especial que se asienta en lo no dispuesto de forma supletoria en el Código Civil español, reflejando ciertas contrariedades que pueden afectar al principio de no confiscatoriedad y al derecho a la propiedad de los contribuyentes que pertenezcan a un régimen económico-matrimonial de gananciales. De nuevo, la normativa debe asentarse en los principios constitucionales.

La individualización de las rentas no es el único aspecto cuestionable del IRPF respecto al derecho de propiedad privada. También se han demostrado contrariedades en el cálculo de determinadas ganancias o pérdidas patrimoniales, cuando tienen relación con

elementos patrimoniales inmobiliarios que no hayan generado rendimientos de capital inmobiliario. La minoración sobre el importe real provoca un descuadre en los cálculos respecto a otros tributos, puesto que no es posible la amortización del suelo. Este hecho, como se ha explicado, genera una pérdida irrecuperable para el contribuyente. No es menor al cuestión sobre las imputaciones de renta, precisamente porque imputan una renta potencial al contribuyente que no ha generado. De forma similar ocurre con el régimen de estimación objetiva de la base de algunas actividades empresariales. Todos estos aspectos afectan al respeto al derecho de propiedad de los contribuyentes, con mayor o menor incidencia.

Por último, se ha hecho referencia a los impuestos que gravan doblemente un mismo hecho imponible, ya que puede considerarse una vulneración al principio de no confiscatoriedad. El ejemplo más claro dentro de los Impuestos Especiales, en relación con los Impuestos Medioambientales, es el que grava la electricidad. Este producto es indispensable para los distintos agentes económicos y está afectado por el IVA, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto sobre la Electricidad. El legislador, con la finalidad de compatibilizar la doble imposición sobre un mismo hecho imponible, trata de enmascarar ciertos impuestos, ya sea considerando su imposición por fines extrafiscales como configurándolos como impuestos directos no cumpliendo con tal consideración.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CÓDIGO CIVIL DE 1889.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS. Aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación.

DECRETO LEGISLATIVO 1/2013, DE 12 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA AFECCIÓN MEDIOAMBIENTAL CAUSADA POR DETERMINADOS APROVECHAMIENTOS DE AGUA EMBALSADA, POR LOS PARQUES EÓLICOS Y POR LAS INSTALACIONES DE TRANSPORTE DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE ALTA TENSIÓN.

LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO.

DIARIO DE SESIONES DEL SENADO

LEY FUNDAMENTAL DE LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA

OFICINA DE PUBLICACIONES DE LA UNIÓN EUROPEA. “Aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la elaboración de normas y políticas de ámbito nacional”. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2020

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 45/1989, de 20 de febrero

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 150/1990, de 4 de octubre

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 146/1994, de 12 de mayo.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 182/1997, de 28 de octubre.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm 189/2005, de 7 de julio

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 179/2006, de 13 de junio

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 295/2006, de 11 de octubre

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL núm. 69/2018, de 21 de junio.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 13 de diciembre de 1979, Liselotte Hauer, Asunto-44/79, EU:C:C1979:290.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 10 de julio de 2003, Asuntos acumulados C-20/22 y C-64/00.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 11 de marzo de 2004, Asunto C-9/02

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 7 de septiembre de 2006, Asunto C-470/04

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 3 de marzo de 2021, C-220/19, EU:C:2021:163.

CARBAJO VASCO, Domingo. “Las disposiciones sobre individualización de rentas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”. Crónica Tributaria, núm. 138/2011.

FALCÓN Y TELLA, Ramon. “Introducción al Derecho Financiero y tributario de las Comunidades Europeas”. Civitas, Madrid, 1988.

GARCÍA BERRO, Florián. “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de la protección de los derechos humanos”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, director F. GARCÍA BERRO, Thomson Reuters Civitas, 2015.

GARCÍA DORADO, Francisco. “Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación”. Dykinson, Madrid, 2002.

LARIO PARRA, José María. “Los principios de progresividad y no confiscatoriedad en derecho comparado”. Aranzadi, Universidad de Jaén, 2018.

LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. “Curso de Derecho Civil Patrimonial”. Tecnos, Madrid, 2007.

LINACERO DE LA FUENTE, María. “Tratado de Derecho de Familia”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa”. *Derecho y Realidad*, núm. 20, II semestre 2012.

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

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, en Vol.1 Núm. 124 *Revista Técnica Tributaria*, 2019.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”. *Asociación Española de Asesores Fiscales*, 2020.

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

PÉREZ ARRAIZ, Javier. “Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española”. *Universidad del País Vasco*.

PÉREZ LARA, José Manuel. “Impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio e Impuesto sobre la renta de los no residentes. Normativa estatal y autonómica 2016”. Tirant Tributario, 2016.

RAMOS PRIETO, Jesús. “La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas”. Revista de Contabilidad y tributación. CEF, núm. 295, Madrid, 2008.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. “La contribución Territorial Urbana: Trayectoria Histórica y problemas actuales”. Consejo General de las Cámaras de la Propiedad Urbana. Valencia, 1987.

“El exit tax o gravamen de salida por cambio de residencia”. Economistas. Disponible en: <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/EL%20EXIT%20TAX%20O%20GRAVAMEN%20DE%20SALIDA%20POR%20CAMBIO%20DE%20RESIDENCIA.pdf> .

“Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional”. Agencia Tributaria. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-regimen-transparencia-fiscal-internacional.html>