

# CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

José Manuel Tejerizo López  
Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario  
UNED (MADRID)

## ÍNDICE

### I. INTRODUCCIÓN

### II. LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS EN LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS

- A. Breve referencia doctrinal
- B. La jurisprudencia constitucional

### III. ALGUNAS CONCLUSIONES CRÍTICAS

---

#### I. INTRODUCCIÓN

A la hora de establecer los principios del ordenamiento tributario, la Constitución española vigente de 1978 (en adelante, CE) se inspiró en varias fuentes normativas. En opinión de la mayoría de la doctrina, las más evidentes fueron las siguientes:

1) En primer lugar, el artículo 53 de la Constitución italiana que, como es de sobra conocido, establece:

*“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*

*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.*

2) Y en segundo término, una ley ordinaria y preconstitucional, pero que tuvo una vocación democrática y visión de futuro insólitas por el momento en que se aprobó, características que se debieron, en buena parte, a la categoría científica de sus autores e inspiradores, entre los que se encontraban algunos de los más prestigiosos catedráticos de Universidad de la época (de Derecho Tributario, de Derecho Administrativo y de Hacienda Pública). Nunca se ha vuelto a dar una situación similar, pues en las sucesivas reformas tributarias españolas ha prevalecido hasta extremos excesivos una visión ordenancista y burocratizada de los impuestos y de su aplicación, debido posiblemente al hecho

contrastado de que las normas tributarias españolas de los últimos treinta años han sido redactadas por la Administración tributaria, con escasos aportes doctrinales.

La ley de la que hablo es la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT) que en su artículo 3º disponía:

*“La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria”.*

Algo similar dice la actual LGT (de 2003) en su artículo 3, 1, pero este precepto ya no tiene el mérito y el prestigio de su antecesor, entre otras cosas porque se limita a reproducir, con algunas modificaciones terminológicas sin importancia, el artículo 31.1 CE, que establece:

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

Así pues, de forma expresa, el ordenamiento tributario español se fundamenta en un principio formal, la reserva de ley (que está expresamente recogido en el artículo 133, apartados 1 y 2 CE), y en los principios sustanciales de capacidad económica, igualdad, progresividad y carácter no confiscatorio.

En nuestra doctrina, y aun en las decisiones del Tribunal Constitucional (TC), este último es conocido con la denominación de *principio de no confiscatoriedad* (palabra, por cierto, que es un neologismo pues todavía no está reconocida en el diccionario de autoridades por antonomasia que es el Diccionario de la Real Academia Española).

En las líneas que siguen voy a realizar unas consideraciones, necesariamente breves, sobre este principio

## **II. LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS EN LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS**

### **A. Breve referencia doctrinal**

Según señaló LÓPEZ ESPADAFOR (autor que se ha preocupado en varias ocasiones de estudiar el tema que nos ocupa), en un trabajo publicado en el número 145/2012 de la revista *Crónica Tributaria*:

*“En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional.”*

Dejaremos nuestra opinión para más adelante, pero no podemos pasar por alto que el propio autor parece darse cuenta que el hecho de tomar como medida de la confiscatoriedad de los tributos la anulación de las posibilidades de actuación económica de las personas es un poco ambiguo porque, de manera inmediata, aclara que la expresión utilizada no significa que deba dejarse al sujeto pasivo con lo mínimo (concepto que no concreta), sino que lo que quiere decirse es que el resultado después de la aplicación de los tributos debería estar lo más próximo posible a la capacidad de iniciativa económica del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Si hemos entendido bien, esto significa que después de la aplicación de los tributos debe respetarse al menos la mitad de la capacidad de actuación económica privada. Y una opinión similar parecen defender ARAGUÁS GALCERÁ en un trabajo publicado en la *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* en el año 2012, y MARTIN RODRÍGUEZ en un trabajo de 2015, para quien la posibilidad real de que, en nuestro Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), se alcancen tipos de gravamen del 80 por ciento, puede plantear al menos teóricamente un conflicto con el principio de no confiscatoriedad.

Esta concepción se acerca mucho a la postura manifestada, esta vez de forma expresa, en la conocida sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 (comentada en nuestra doctrina por MENÉNDEZ MORENO y, sobre todo, por HERRERA MOLINA) en la que se dijo que el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por ciento de sus ingresos. Ahora bien, si de lo que se trata es de examinar la postura jurisprudencial en algunos de los países que nos son cercanos sobre la cuestión deben hacerse algunas consideraciones:

1) Debemos advertir ya que en nuestra jurisprudencia constitucional no existe una postura tan definida sobre el asunto que nos ocupa, como veremos enseguida).

2) El propio TC alemán ha matizado su postura en algunas decisiones posteriores, decantándose por examinar la posible vulneración del principio en cuestión caso por caso.

3) En Francia, como ha señalado MARTÍN RODRIGUEZ, el Consejo Constitucional, con referencia constante a la Declaración de los Derechos del Hombre, ha llegado a decir que la exigencia de una distribución equitativa de las cargas en función de su capacidad contributiva no sería respetada si un impuesto tuviera carácter confiscatorio (*Décision n° 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, apartado 15*).

Pero no puede olvidarse que esta Decisión, que fue comentada por mí en un trabajo publicado en el blog de HERRERA MOLINA *ECJ Leading Cases* en enero de 2013, el recargo del Impuesto sobre la renta del 75 por ciento para las rentas individuales superiores a un millón de euros, establecido por la Ley de Hacienda francesa para 2013 (*Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013*), fue declarado inconstitucional no por la vulneración de los

principios constitucionales del Derecho tributario, sino por simples cuestiones de carácter técnico (no haber tenido en cuenta el sistema del *foyer fiscal* que rige en el Impuesto sobre la renta francés).

En general, nuestra doctrina (PALAO TABOADA, FERREIRO, LASARTE, CALERO GALLEGO, NAVAS VÁZQUEZ, NÚÑEZ PÉREZ, etc.), aunque con algunas excepciones de relieve como AGULLÓ AGÜERO, vincula el principio de no confiscatoriedad al derecho a la propiedad privada (reconocida en el artículo 33, 1 CE) y a los principios tributarios de capacidad económica y de progresividad. Por no convertir estas líneas en un repaso de las posturas doctrinales, que siempre sería incompleta, nos limitaremos a reproducir lo que decimos al respecto en el Manual del cual soy coautor. Allí (edición 28ª), se puede leer:

*“El principio de no confiscatoriedad supone, como ha señalado LASARTE, un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta”*

De lo que hemos dicho hasta aquí se deduce claramente, y así lo decimos también en el propio Manual, que técnicamente es muy difícil determinar *in abstracto* si del régimen legal de un tributo pudiera derivarse *per se* efectos confiscatorios, lo que viene a significar que el hipotético alcance confiscatorio de los tributos solo puede determinarse caso por caso, conclusión a la que, por otra parte, llegó nuestro Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en la sentencia 14/1998, de 22 de enero, que examinaremos con algo más detalle enseguida.

## **B. La jurisprudencia constitucional**

Si del ámbito doctrinal pasamos a la jurisprudencia, podemos adelantar varias ideas:

1) Es frecuente que, al discutirse la constitucionalidad de algún tributo, las partes hayan fundamentado su postura haciendo referencia, entre otros argumentos, a la vulneración del principio de no confiscatoriedad. De este modo, la cita de este principio se ha convertido, en la práctica, en una cláusula de estilo, las más de las veces vacía de argumentación.

2) En respuesta a este planteamiento formalista de la cuestión, nuestro TC en la mayor parte de los casos se ha limitado a mencionar, de forma retórica, la prohibición del carácter confiscatorio de los tributos, sin entrar a concretar el contenido y alcance del principio, como también ha puesto de relieve LÓPEZ ESPADAFOR.

Como muestra de lo que decimos, aunque podríamos mencionar muchas otras, basta con citar la sentencia del TC número 26/2015, de 19 febrero, en la que discutió la constitucionalidad del establecimiento del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. La sentencia se limitó a decir sobre el particular lo siguiente:

*“El art. 31 CE impone un deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema tributario que, teniendo en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente, alcance el valor superior de justicia y se inspire en los principios de igualdad y progresividad, con el límite absoluto de su alcance confiscatorio”.*

Dicho sea con todos los respetos al Alto Tribunal, esta frase, u otras similares que ha repetido hasta la saciedad, podían haberse ahorrado sin que con ello se condicionase en absoluto la solución del conflicto planteado.

Ahora bien, es cierto que el TC en algunas ocasiones no se ha limitado a una cita retórica del artículo 31, 1 CE, sino que ha entrado en algunas consideraciones de fondo, por lo que resulta útil que cite algunos supuestos que nos han parecido relevantes.

El **primero supuesto** que vamos a mencionar es la sentencia 31/1987, de 26 de marzo, en la que se enjuició la legitimidad de Impuesto sobre tierras infrautilizadas establecido por la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuyo hecho imponible (artículo 31 de la Ley de la Comunidad 9/1984, de 3 de julio) estaba constituido por

*“...la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal.”*

Los recurrentes alegaron la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscación (de nuevo, podemos observar la relación entre ambos), porque el tributo pretendía gravar no la percepción de una renta, sino la no producción de una renta.

El TC se dedicó sobre todo a argumentar que el principio de capacidad económica se respetaba porque bastaba para ello con que esta capacidad existiera como riqueza o renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador (no podemos dejar de apuntar que en esta postura nos parece heredera de la doctrina de algunos autores italianos como MOSQUETI, y españoles como PALAO TABOADA). De acuerdo con ello, en la sentencia se lee lo siguiente:

*“De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no resulta difícil concluir que el impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del*

## ***impuesto.”***

Y después, sin solución de continuidad, añadió que este hecho excluía también por sí solo el **pretendido carácter confiscatorio del tributo** y, puesto que los recurrentes no habían insistido en esta cuestión, consideró que no eran necesarias mayores consideraciones.

En conclusión, si hemos entendido bien, El TC entendió que el acomodo del impuesto al principio de capacidad económica excluía de por sí la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad.

El mismo razonamiento fue utilizado por el TC en la sentencia 186/1993, de 7 de junio, donde resolvió acerca del posible atentado al principio de no confiscatoriedad, conectado con el cumplimiento de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, por parte del Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (establecido por la Ley de la Comunidad 1/1986, de 2 de mayo), cuyo hecho imponible era muy similar al del impuesto andaluz. Por ello, no tiene sentido añadir alguna consideración más a lo dicho.

Lo que es de lamentar en ambos casos, abundando en lo que hemos señalado antes, es que el TC no aprovechase la oportunidad para argumentar *in extenso* sobre el carácter no confiscatorio de los tributos examinados amparándose para ello en un formalismo excesivo (la falta de argumentos, por parte de los recurrente, en defensa del carácter confiscatorio de tales tributos).

El **segundo caso** a citar es la sentencia 150/1990 de 4 octubre, que determinó la corrección constitucional de un recargo del 3 por ciento sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) establecido por la Comunidad de Madrid por medio de la Ley 5/1984, de 19 de diciembre (recargo, por cierto que, a pesar de la sentencia favorable del TC, nunca entró en vigor).

El Tribunal comenzó diciendo que la interpretación del principio de no confiscatoriedad era una cuestión que distaba de hallarse doctrinalmente clarificada (afirmación obvia donde las haya) aunque, tratando de ofrecer alguna pauta al respecto, afirmó que la prohibición de la confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible (sustrato, base o exigencia de toda imposición) so pretexto del deber de contribuir.

A título de ejemplo, señaló que cabría apreciar alcance confiscatorio:

a) En el supuesto en que, por aplicación conjunta de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de todas sus rentas y propiedades.

b) En el caso de un Impuesto sobre la renta cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta (afirmación que SÁNCHEZ SERRANO, catedrático de Derecho Tributario y durante algún tiempo Letrado Mayor del propio TC, llegó a calificar de peregrina y pintoresca).

Pero más allá de estas afirmaciones obvias, el TC terminó reconociendo que, excluidos estos dos supuestos, a los que calificó como “límite absoluto” y “evidencia aritmética”, debía asumirse la dificultad de precisar la frontera en la que lo justo degenera en confiscatorio, y concluyó señalando que, por ello:

*“...sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el art. 31.1 de la Constitución por su eventual superación de los límites cuantitativos o porcentuales establecidos por el legislador estatal para el Impuesto sobre la Renta; pues en tal caso no podría establecerse recargo alguno.”*

No podemos dejar de señalar una cierta contradicción entre el argumento y la conclusión porque la suma de la cuota del IRPF y del recargo podría hipotéticamente superar los límites absolutos o evidencia aritmética a que se refirió el TC, sin que ello le mereciera consideración alguna.

El **tercer supuesto** que puede destacarse es la sentencia 14/1998, de 22 de enero, referida al Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura, que había sido establecido por la Ley de la Comunidad 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura, y cuyo hecho imponible, según su artículo 31.1 estaba constituido por:

*“El aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura.”*

En este caso, el TC se limitó a reconocer la dificultad de concretar el significado propio y exclusivo del principio de no confiscación, aunque indicando que evidentemente constituye un límite al resultado de la imposición; para terminar rechazando su vulneración en caso planteado porque, según señaló expresamente:

*“...es imposible determinar a priori y a partir de la sola argumentación de los recurrentes, si la cuantía resultante a ingresar por razón del Impuesto presenta o no un alcance confiscatorio en los términos expuestos, pues será precisamente la relación entre el Impuesto y el rendimiento obtenido la que ilumine sobre el carácter confiscatorio de aquél.”*

De nuevo podemos comprobar como nuestro TC se “amparó” en la falta de argumentación de la solicitud de inconstitucionalidad.

El **cuarto caso** que mencionaremos es la sentencia 233/1999 de 13 diciembre, que enjuició la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad como consecuencia del establecimiento del Impuesto municipal sobre bienes inmuebles (IBI), llevado a cabo por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales. Los recurrentes consideraron, en este caso, que el establecimiento de este tributo provocaba un efecto confiscatorio, en combinación con la exigencia del Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas ya existente.

El TC, por lo que respecta a la cuestión que nos ocupa, y casi con las mismas palabras de las decisiones que hemos visto hasta ahora, dijo, en síntesis:

1) La prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria obliga a no agotar la riqueza imponible, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

2) Lo indicado es un resultado que los ni los recurrentes (a quienes incumbe la carga de fundamentar las dudas de constitucionalidad) han probado que se produzca, ni, de todos modos se produce claramente como consecuencia de la incorporación del IBI al sistema tributario español en sustitución de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana.

Hay que reconocer que aquí no le faltaba razón al TC porque, en realidad, el nuevo impuesto efectivamente sustituyó sin más a las viejas contribuciones territoriales, de tradición centenaria en nuestro sistema fiscal.

El **quinto supuesto** a citar es la sentencia 242/2004 de 16 diciembre. En ella se enjuició la presunta vulneración de varios principios constitucionales por la exigencia simultánea de varias tasas por utilización privativa del dominio público por parte de la Comunidad de Madrid al amparo de sus normas reguladoras.

El TC se limitó a decir sobre la cuestión una escueta frase al final del párrafo que transcribimos:

*“...incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas...Fuera de este supuesto, **la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE**”.*

Así pues, una vez más, el TC se abstuvo de clarificar algo más su postura sobre el principio que nos ocupa.

El **sexto supuesto** que examinaremos, la sentencia 83/2014, de 29 mayo, tiene la peculiaridad de que en ella se enjuició no la constitucionalidad de un tributo, sino la de una prestación patrimonial establecida por Real Decreto-ley 5/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de contención del gasto farmacéutico público y de racionalización del uso de los medicamentos.



Con el fin de aclarar lo que diremos a continuación, es necesario decir que el artículo 31.3 CE establece:

*“Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.*

Y que la vinculación del principio de legalidad no al tributo (a lo que se refiere, como ante hemos visto, el artículo 133.1 CE), sino literalmente a las *prestaciones patrimoniales de carácter público* ha planteado un vivo debate doctrinal y jurisprudencial en España sobre el concepto de prestación patrimonial de carácter público y sus relaciones con la categoría genérica de tributo.

Evidentemente no podemos detenernos en la cuestión, por lo que nos limitaremos a señalar que, si bien el debate no está cerrado totalmente, en la actualidad predomina la postura de autores como AGUALLO AVILÉS y mantenida en decisiones del TC, entre ellas las sentencias 185/1995, de 14 de diciembre, 182/1997, de 28 de octubre; 63/2003, de 27 de marzo; 102/2005, de 20 de abril; y 121/2005, de 10 de mayo, según la cual las prestaciones patrimoniales de carácter público son ingresos de Derecho público que deben ser establecidos por Ley, y que son coactivos. Los tributos, por su parte, son una especie del género que añaden a estas características comunes, la nota de estar basados en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos.

Con esta premisa necesaria, la doctrina del TC sobre la cuestión puede ser resumida así:

1) No es aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público el principio de no confiscatoriedad, con el argumento, excesivamente formalista a nuestro entender, de que la CE solo lo refiere a los tributos (apartado 1 del artículo 31) y no a tales prestaciones (apartado 3 del mismo artículo CE).

2) No obstante, el eventual efecto confiscatorio debe hacerse tomando la consideración del caso normal y no las posibles excepciones a la regla general prevista en la norma, porque la pretensión de racionalidad de esta se proyecta sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad.

3) En todo caso, el órgano judicial no está ofreciendo un supuesto real en el que amparar su duda sino que está recurriendo a una hipótesis sobre la que pretende que el TC efectúe un juicio abstracto de constitucionalidad de la norma cuestionada cuando, como es evidente, con tal forma de actuar (a) no puede desvirtuarse la presunción de constitucionalidad de una norma con rango de ley, (b) no puede atribuirse censura alguna al promotor de ella, y (c) no puede apreciarse la relevancia para la adopción de una resolución en el proceso *a quo* respecto de la concreta liquidación que constituye su objeto. Respecto de esta última apreciación del TC no está de más advertir que se trataba de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por un Tribunal al resolver un caso concreto.

Y el **séptimo y último supuesto** que tiene interés mencionar es la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, con una doctrina confirmada por las

sentencias 48/2017, de 27 de abril y 57/2017, de 11 de mayo. En todas ellas se discutió la exigencia del Impuesto municipal sobre la plusvalía de los terrenos urbanos devengado en el momento de su transmisión, tributo que siempre arrojaba una cuota a ingresar, aunque en la práctica no se hubiera obtenido ganancia alguna, porque la ley de Haciendas locales no fija la base imponible teniendo en cuenta el valor real del terreno en los momentos de su adquisición y transmisión, sino un elemento objetivo como es el valor catastral del terreno en cuestión en el momento de la transmisión, valor que es calculado de forma objetiva por la Administración tributaria.

Aunque, como es habitual, la sentencia es un poco reiterativa pero, aunque parezca lo contrario, resulta relativamente sencillo sintetizar su postura en el extremo que nos ocupa:

Estas sentencias han tenido una enorme repercusión en España porque ha puesto en cuestión el denominado generalmente *impuesto municipal sobre plusvalía*, que tradicionalmente ha sido uno de los pilares de nuestro sistema tributario local (según el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, aparecido el pasado mes de julio, este tributo supone el 16,7 por ciento de los ingresos de los Ayuntamientos). Por ello, merece una cierta atención aunque ello suponga desviarnos un poco de nuestro objeto de estudio.

1) En primer lugar, el TC ha sostenido que, en principio, es constitucionalmente admisible el establecimiento de impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. Esto es lo que literalmente se dijo en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, referida al Impuesto andaluz sobre fincas infrautilizadas, al que ya hemos hecho alusión y que curiosamente no se cita en estas sentencias de 2017.

Con todo, ha matizado a continuación que una cosa es gravar una renta potencial, en nuestro caso el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, y otra muy distinta es someter a tributación una renta inexistente, virtual, ficticia o irreal.

2) En segundo término, el TC ha señalado que, si bien el objeto del impuesto analizado es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, en realidad lo que se grava es la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática.

Esta circunstancia, la titularidad del terreno durante un periodo de tiempo, podría ser, para el TC, una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento de valor de un terreno. Para ello es necesario, además, la necesaria materialización de tal incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial.

3) En tercer lugar, y por lo indicado hasta aquí, continúa el TC diciendo que los preceptos del tributo, al “fingir” (es una expresión literal de la sentencia) que, por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, se impide (hubiera sido mejor emplear la expresión *se obliga*, creemos nosotros) al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir de cualquier manera, y no exclusivamente de acuerdo con tal capacidad económica.

Sobre este extremo, el TC destaca que la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado (la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos) en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender, pues las concretas disfunciones que genera vulneran las exigencias derivadas del principio tantas veces mencionado.

4) En consecuencia, concluyó el TC señalando que los preceptos del Impuesto municipal de plusvalía cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

Por lo que se refiere al tema que nos ocupa, el TC realiza una serie de consideraciones que pueden ser resumidas así:

a) En primer lugar señala que la prohibición constitucional de confiscatoriedad establecida en artículo. 31.1 CE obliga a no agotar la riqueza imponible, que es el substrato, base o exigencia de toda imposición, bajo el pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, consecuencia que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

2) En segundo término, pone de relieve, como ya ha hecho la doctrina (según hemos citado más arriba), que si ello ocurriera se estaría desconociendo además, por la vía fiscal indirecta, el derecho a la propiedad privada garantizado en el artículo 33.1 CE.

3) Y en tercer lugar, manifiesta que, si bien el artículo 31.1 CE refiere el límite de la no confiscatoriedad al “*sistema tributario*”, no se debe olvidar que el precepto exige también que dicho efecto no se produzca “*en ningún caso*”, de lo que puede deducirse que cualquier tributo que agotase la riqueza imponible, o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de

capacidad económica (relación también destacada por la doctrina), estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en la prohibición constitucional.

La sentencia termina con una serie de consideraciones de entre las que entresacamos, como más relevantes, las siguientes:

a) El impuesto municipal de plusvalía no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

b) La forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa. Para ello debe llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

### III. ALGUNAS CONCLUSIONES CRÍTICAS

El panorama que hemos expuesto no es muy halagüeño, por lo que podría pensarse que el principio de no confiscatoriedad es un principio tributario innecesario y vacío de contenido. Utilizando una frase popular española podría ser calificado como *un brindis al sol*, expresión que alude, según el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE), a algo que se hace o se dice generalmente sabiendo que es inviable o que no tendrá ninguna consecuencia.

Con todo, puede ser útil hacer algún esfuerzo (y ya hemos visto que no he sido el único en hacerlo) para delimitar de alguna manera el principio en cuestión.

**A)** Para empezar, la palabra *confiscar* (y sus derivados *confiscación*, *confiscatorio* o *confiscatoriedad*) es un término polisémico en el idioma español. En efecto:

1) De un lado, significa privar a alguien de alguna cosa sin que reciba algo a cambio. Este es el sentido que se da a la palabra en el DRAE, que lo define como la pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto.

Con carácter general, nuestro ordenamiento prohíbe la confiscación y así el artículo 33.3 CE establece:

*“Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”.*

Ahora bien, aun siendo esto cierto, también lo es que existen en nuestro Derecho algunos supuestos en lo que es posible la privación de los bienes sin mediar compensación, aunque en este caso el término técnico que se utiliza es el de *decomiso*, expresión que alude a una pena accesoria a la principal que consiste en la privación definitiva de los instrumentos y del producto del delito o falta. Un ejemplo de ello lo tenemos en el artículo 5. 1 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando en el que, además de las penas principales de multa pecuniaria o de privación de libertad, se establece también el decomiso de ciertos bienes, efectos e instrumentos a quienes hubiesen sido condenados por el delito de contrabando.

2) Y, de otra parte, alude a un tributo o conjunto de tributos cuya cuantía se considera exorbitante. Así, el DRAE dice que un tributo es confiscatorio cuando se detrae una proporción excesiva de la renta gravada. Y el Diccionario del Español Jurídico, publicado por la misma Real Academia Española, describe el término diciendo que es un

*“Límite del sistema tributario que supone que, en ningún caso, como consecuencia del conjunto de las figuras tributarias puede producirse un efecto equivalente a la confiscación sobre los bienes y derechos del obligado tributario.”*

Ante este doble significado de la palabra *confiscar* y sus derivados, parece evidente que, en nuestro caso, nos estamos refiriendo solo a la segunda acepción del término, porque la primera ya está suficientemente protegida por el artículo 33.3 CE y porque si confiscar en el ámbito tributario significase privar a un sujeto de todos sus bienes y rentas, el principio dejaría de tener sentido ya que la Hacienda Pública solo podría hacerlo una sola vez, y debemos dar por sentado que el principio en cuestión debe ser aplicable de forma continuada.

**B)** También debemos tener en cuenta que, en este contexto, el término tributo debe ser entendido en sentido estricto o, si consideramos la definición del artículo 19 LGT, debe referirse solo al importe de la obligación tributaria principal. Dicho de otro modo, en nuestra opinión, no deben tener en consideración las prestaciones accesorias (los intereses de demora, los recargos por pago extemporáneo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, y los recargos del periodo de apremio) para determinar la existencia o no de efectos confiscatorios. Lo mismo debe decirse de las sanciones por la comisión de infracciones o delitos en materia tributaria.

**C)** Debemos intentar resolver una cuestión que, por otro lado, hemos visto apuntada en algunas sentencias del TC, sobre todo en la 26/2017, de 16 de febrero, que acabamos de citar.

Esta cuestión consiste en precisar si el principio de no confiscatoriedad debe referirse al sistema tributario en su conjunto, o si debe predicarse también de cada uno de los tributos que lo conforman. Una interpretación literal del artículo 31. 1 CE debería llevarnos a defender la primera opción porque, si se recuerda, este precepto dice que todos deben contribuir al sostenimiento de los

gastos públicos a través de **un sistema tributario que, en ningún caso, podrá tener alcance confiscatorio.**

Ahora bien, existen suficientes indicios en nuestro ordenamiento como para defender que la prohibición del carácter confiscatorio también se debe predicar de cada uno de los tributos en particular. Veamos dos ejemplos:

1) En la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, citada de nuevo, el TC dijo que atentaría contra este principio cualquier tributo que agotase la riqueza imponible, o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente, como sucedía en el caso examinado, en que se pretendía gravar una plusvalía que no se había producido realmente. Como ya hemos visto, en la sentencia se declaró la inconstitucionalidad del Impuesto municipal de plusvalía cuando ya se sabía que no había tal, por lo que el principio se aplicó a un tributo concreto.

2) El artículo 31. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio, establece que la cuota íntegra de este impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no podrá ser superior al 60 o al 80 por ciento de las sumas de las bases imponibles de este último tributo, según los casos. Esto significa, a nuestro modo de ver, que el principio es aplicable a un solo tributo, en este caso el IRPF.

**D)** De lo dicho hasta aquí se puede deducir que el principio de no confiscatoriedad debe entenderse en el sentido de que los tributos no pueden excesivos, con lo que trasladamos el foco al significado que debe darse a este último término (excesivo). ¿Cuándo se puede entender que los tributos deben ser considerados excesivos?

El TC y el legislador ya nos han dado dos pautas a seguir. Una, que no se puede gravar una renta inexistente, ni siquiera con carácter hipotético. Es decir, una renta que nunca se producirá, porque ya se sabe a ciencia cierta que inexistente. Y por otro, parece correcto decir en la imposición directa no se puede sobrepasar el límite del 60 o del 80 por ciento de las rentas anuales de un sujeto pasivo.

Sin embargo, frente a estos dos supuestos, existe otro caso en el ordenamiento tributario español en el que, al menos, insisten indicios de que el impuesto podría entenderse como excesivo y rozar, al menos, el *límite absoluto* o *“evidencia aritmética”* a que se refirió la sentencia de la CC 150/1990, de 4 de octubre, ya citada. Este supuesto, que me ha sido sugerido por HERRERA MOLINA, ha dado lugar a alguna manifestación doctrinal aislada, pero a ningún pronunciamiento jurisprudencial, al menos que sepamos.

Me estoy refiriendo al Impuesto sobre sucesiones (IS) exigible cuando los herederos son parientes lejanos del causante (primos o con un parentesco más lejano aún), o cuando ni siquiera existe parentesco alguno. Bajo ciertas circunstancias, que no tiene sentido explicar con detalle ahora, en estos casos, y en las adjudicaciones de herencia superiores a unos 800.000 euros, la alícuota marginal alcanza la cuantía del 81,60 por ciento ¿Puede considerarse en este supuesto excesivo el IS, en el sentido que ahora utilizamos el término?

Posiblemente sí, sobre todo si tenemos en cuenta dos circunstancias (a) como ya hemos visto el carácter confiscatorio se aplica al sistema tributario en su conjunto, y al IS habrá que añadir el resto de los impuestos que debe satisfacer el sujeto obligado; y (b) en muchas ocasiones, el sujeto pasivo debe comprometer su patrimonio para satisfacer el IS porque la herencia consiste en bienes difícilmente convertibles en dinero (al respecto, no podemos dejar de pensar en las difíciles condiciones por las que ha atravesado el mercado inmobiliario en España durante la pasada década).

Es cierto que las dos indicaciones que hemos encontrado en el ordenamiento tributario español y la jurisprudencia que acabamos de indicar suponen un cierto avance en el intento de precisar el alcance del principio que nos ocupa, pero dejan sin resolver bastantes incógnitas:

a) De entrada, resuelven el problema de la posible vulneración de la no confiscatoriedad en cada caso concreto, pero no ofrece pautas para que el principio pueda ser aplicado con carácter general.

b) Resuelve el problema de las rentas de las personas físicas, pero no el de los entes colectivos, que no tiene fijado en nuestro ordenamiento límites similares a los mencionados, por lo menos en lo que se refiere a la imposición sobre la renta.

c) No se preocupa de la incidencia que pueden tener los impuestos indirectos, sobre todo en el caso de aquellos cuyos tipos de gravamen son especialmente elevados como sucede, por ejemplo, con los que gravan los hidrocarburos y el tabaco (por otra parte, armonizados dentro de la UE).

Por lo que se refiere a esta cuestión, algunos autores, como LÓPEZ ESPADAFOR, ya citado, han defendido que los tipos de gravamen no deberían ser superiores al 50 por cientos de las bases de tributación, consecuencia necesaria de su postura, también mencionada, de que el sujeto pasivo debe tener a su disposición una porción de su renta y patrimonio superior de la que cede a la sociedad a través de los impuestos. Pero me parece que esta opinión adolece de un cierto voluntarismo que no se conforma con la realidad.

e) Si de lo que se trata es de establecer un equilibrio entre las contribuciones de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos y el montante que para ello se pone a disposición del Erario Público o, lo que es lo mismo, buscar el fiel de una especie de balanza fiscal personal, habrá que convenir que ello solo puede determinarse caso por caso y que debe tenerse en cuenta lo que revierte a los ciudadanos en forma de servicios públicos (como ha señalado LASARTE).

Es decir, debe admitirse, al menos de modo teórico, que cierta parte de las cantidades que los ciudadanos entregan a la Hacienda Pública en forma de impuestos les revierte como servicios públicos (sanidad, educación servicios sociales, infraestructuras, seguridad, etc.) En definitiva, no es posible tener en cuenta solo el *debe* que suponen de los tributos, sino que conjuntamente debe

tomarse en consideración el *haber* que supone disponer de los servicios públicos.

**E)** De todo lo anterior se deducen, en mi opinión varias conclusiones finales:

1) El carácter confiscatorio de los tributos no puede apreciarse, salvo casos extremos como los que vamos a citar, de manera general sino que deberá atenderse a cada caso concreto.

2) Como hemos podido comprobar a través de este breve *excursus*, hasta el momento el TC nunca ha declarado inconstitucional un impuesto con carácter general por vulnerar el principio de no confiscatoriedad.

El paradigma de la postura de nuestro TC es la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía, que acabamos de examinar, porque no ha dicho que, en general, lo sea, sino que, como se lee expresamente en el apartado segundo del fallo, el Alto Tribunal se cuida de afirmar que únicamente lo será **en la medida en que se someta a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor**.

Tampoco es previsible que haga en el futuro una declaración general de inconstitucionalidad de un determinado tributo, porque, salvo casos de "*evidencia aritmética*" que denotarían una gran incompetencia del legislador, si la exigencia derivada del principio se concreta en obligar a no agotar la riqueza imponible como consecuencia de la suma de cargas fiscales, es extremadamente difícil que pueda achacarse a un solo tributo, individualmente considerado, la provocación de un alcance confiscatorio y, con ello, la vulneración del principio en cuestión.

Con todo, y pesar de lo dicho, parece que hay legisladores que incurren en tal grado de incompetencia, como lo ponen de manifiesto los ejemplos de tasas municipales establecidas por Ayuntamientos de la Región Valenciana y Cataluña con alícuotas superiores al cien por cien de la base de tributación, que cita FERNÁNDEZ GUIJARRO en un trabajo publicado en 2015, tasas que evidentemente fueron declaradas nulas por los Tribunales competentes, en este caso ordinarios porque las tasa municipales se establecen por normas reglamentarias y que, por tanto, pueden ser enjuiciadas por aquellos.

3) Y lo mismo debe decirse si el principio de refiere al sistema tributario en general, porque en este caso parece evidente que la confiscación solo se alcanzaría con la suma de los tributos, con lo que la supresión o atenuación de algunos de ellos supondría la sanación de todo el sistema.

Y esto es lo que, en mi modesta opinión, puede decirse del principio de no confiscatoriedad que menciona el artículo 31.1 CE. En definitiva, se trata de un principio que cumple la función de ser una advertencia seria ante los intentos de la Hacienda Pública de incrementar la presión fiscal de forma desmesurada, y no de un principio que sea operativo en la práctica, salvo en casos excepcionales.



Nápoles, 29 septiembre 2017.