

paper

17

**La prohibición de
confiscatoriedad
como límite a
la actuación
de todos los
poderes públicos**

2020

aeDAF

La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos

Juan Ignacio Moreno Fernández
*Letrado de carrera del Tribunal Constitucional.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de
la Universidad de Alcalá de Henares*

Depósito Legal
M-28170-2020

ISBN
978-84-89025-42-4

© **Asociación Española de
Asesores Fiscales**
O'Donnell, 7- 1º dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño
Nueve, comunicación y diseño

Maquetación
Aedaf

Impresión
Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel.: 917 385 100

aedaf

La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos

Miembros del Consejo Asesor Institucional:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Luis Prada Larrea

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de AEDAF.

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.200 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

“Si se piensa que mis sentimientos han cambiado, que se ha quebrantado mi firmeza, que mi alma se ha abatido, es un extraño error. La violencia, la injusticia, el furor de los malvados, han podido arrancarme y destruir otras cosas; pero no han podido ni podrán desposeerme del ánimo ni amenguar mi fortaleza” (M.T.C., 63 a.C.)

Ánimo y fortaleza que se alimenta de la honestidad (*¡qué cosa más grande que tener a alguien con quien te atrevas a hablar como contigo mismo!*),
la fortaleza (*¡la virtud es la razón perfeccionada!*),
la templanza (*¡no basta con alcanzar la sabiduría, es necesario saber utilizarla!*) y
la nobleza (*¡cuanto mayor es la dificultad, mayor es la gloria!*).

Nix, hablo, pero no puedo afirmar nada;
Marthr, mi conciencia tiene para mí más peso que la opinión de todo el mundo;
Egnatius, no me da vergüenza confesar que soy ignorante de lo que no sé;
Etxe berri, el hombre no tiene enemigo peor que él mismo.

Otro enemigo del Estado (J.I.M., 2020 d.C.)

Prólogo

1.- Después de décadas de divagaciones dogmáticas sobre los principios tributarios, antes y después de su efectivo reconocimiento y positivación en la Constitución Española de 1978, quizás fuera hora de abandonar la senda de la abstracción, dejando de fatigarse en continuar desentrañando en abstracto su significado, contenido y alcance, para ponerlos de una vez ante el espejo y averiguar su capacidad de inducir una práctica normativa, administrativa y judicial que garantice el cumplimiento de sus postulados básicos. De otro modo, de nada sirve y, a estas alturas, difícilmente cabría tolerar una dogmática tributaria que rehuyera el contraste no ya con la realidad legal (M. Cortés Domínguez, 1965), sino con la realidad fiscal a secas.

La tarea pasaría por examinar la adecuación de las determinaciones tributarias de los diferentes poderes públicos a los principios y exigencias constitucionales tributarias: en la ordenación legal y reglamentaria de los tributos y en su cotidiana aplicación por la Administración y por los Jueces y Tribunales al controlar la legalidad de los actos y de las actuaciones tributarias de aquélla. A la postre, por decirlo de alguna forma, se trataría de enfrentar a los principios con sus (resultados) finales, en un descenso escalonado del dogma a la norma y, de aquél y ésta, a la realidad conformada por los actos de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones tributarias.

Mucho de esto es lo que hace, sin decirlo, este ensayo sobre la prohibición constitucional de la confiscatoriedad tributaria.

2.- En el Título I de la Constitución de 1978 (*“De los derechos y deberes fundamentales”*) el constituyente hace coincidir mandatos o imperativos *de tendencia*, que señalan fines, orientan e inspiran la labor de los poderes públicos y toleran, por ello, su cumplimiento gradual y diferido; con imperativos *de resultado* que son prescripciones vinculantes que constriñen y condicionan la actuación del poder público y cuyo cumplimiento resulta exigible *ex Constitutione*, desde el momento de su plasmación constitucional. Este segundo tipo de mandatos de aplicabilidad inmediata comporta, de una parte, *límites para los poderes públicos* y, a la vez, como reverso, *derechos de los ciudadanos* frente a los poderes del Estado.

Y puesto que una cosa es el valor de la Constitución como norma suprema del Ordenamiento jurídico (art. 5.1 LOPJ) y otra su *fuera normativa*, es decir, su capacidad de generar una práctica conforme a ella que asegure su cumplimiento, cada una de las facetas o vertientes de los mandatos constitucionales, como *límites* y como *derechos*, sería susceptible de análisis en tres diferentes planos: el de la normatividad constitucional, el de la legalidad ordinaria y, en fin, el de la realidad administrativa y judicial que es donde las determinaciones constitucionales y legislativas adquieren o pierden vigencia.

3.- Tratándose de la interdicción de la confiscatoriedad tributaria, la Constitución ordena la contribución de todos al gasto público *“de acuerdo con su capacidad económica”* y sin *alcance confiscatorio*; siendo palmario, desde la misma literalidad del precepto (*“en ningún caso”*), que aquella prohibición constitucional no es un imperativo *de tendencia* (como ocurre con la progresividad inspiradora del sistema, que le precede), sino el precipitado final y el último de los mandatos *de resultado* y exigibilidad inmediata que la Constitución impone a la contribución general al gasto público (*“Todos contribuirán ...”*) (art. 31 CE).

De ahí que también la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE admitiría ser analizada, de una parte, en la doble faceta propia de los mandatos de resultado: la de *límite a los poderes públicos* en la ordenación y en la aplicación administrativa y judicial de los tributos; y la de *derecho/*

deber constitucional de los ciudadanos a contribuir al gasto público mediante un sistema tributario “en ningún caso” de “alcance confiscatorio”.

Pero, de otra parte, la confiscatoriedad tributaria prohibida podría examinarse, en cada una de sus vertientes (*límite y derecho*), en el triple plano de la normatividad constitucional, de la legalidad ordinaria y de la realidad fiscal, administrativa y judicial.

4.- Otro tanto sucede con el segundo mandato constitucional, también de resultado, aludido en la portada de este estudio: el que ordena la sujeción de los “*ciudadanos y los poderes públicos (...) a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*” (art. 9.1 CE). Huelga anotar que la sujeción a la Constitución se traduce en un deber de distinto signo para los ciudadanos y los poderes públicos. Para los ciudadanos, más allá del “*deber general negativo de abstenerse de cualquier actuación que vulnere la Constitución*” (STC 18/1984, de 7 de febrero, FJ 3º), el cumplimiento de los mandatos y deberes constitucionales no es exigible directamente, *ex Constitutione*, sin la previa intervención legal (la *interpositio legislatoris*, en jerga del Tribunal Constitucional). Sin embargo, para los poderes públicos estos mandatos de aplicabilidad inmediata operan, *tout court*, desde el momento de su positivación constitucional, no pudiendo diferirse su cumplimiento ni quedar su exigibilidad a merced, paradójicamente, de los mismos poderes públicos obligados a acatarlos.

Ocurre además que, si bien todos los poderes públicos están sujetos a la Constitución, la sujeción al mandato constitucional no es pareja ni igual para todos ellos, sino desigual y asimétrica. Lo que quiero decir es que ni todos los poderes (Legislador, Jueces y Tribunales y Administración) se sujetan de igual modo a la Constitución, ni tampoco el control que se ejerce sobre esos diferentes modos de vinculación constitucional es el mismo para los distintos poderes del Estado.

5.- El Tribunal Constitucional hace gala, singularmente en el ámbito en el que ahora estamos, de dejarle al legislador unos generosos márgenes en su libertad de configuración. Y, paradójicamente, al concretar la sujeción del resto de los poderes a la Constitución, tanto el constituyente como el legislador constituido se propusieron constreñir más y sujetar mejor a los jueces y tribunales que a la Administración Pública y al Ejecutivo del que forma parte. De ambas cosas existen elocuentes muestras.

Respecto de los jueces y tribunales, todas ellas imprescindibles: la sujeción al imperio de la ley (art. 117.1 CE); la motivación de las sentencias (art. 117.1 CE); la garantía de los derechos fundamentales, en particular, los que sólo se tienen en el ámbito judicial (como los del art. 24 CE); y el deber de todos los jueces y tribunales de interpretar y aplicar las leyes y los reglamentos “*según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos*” (art. 5.1 de su Ley Orgánica).

Sin embargo, respecto de la Administración Pública el constituyente se limitó a afirmar, dando anticipada fe de su cumplimiento, que “*sirve con objetividad los intereses generales y actúa (...) con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”, confiando en que los poderes constituidos, legislador ordinario y jurisdicción, concretaran, *reglándolo*, el contenido mínimo del código axiológico constitucional que para todas las Administraciones Públicas quintaesencia el art. 103.1 CE.

El legislador del régimen jurídico de las Administraciones Públicas (art. 149.1.18º CE), duplicó con algún añadido más los principios generales del art. 103 CE, primero en la Ley 30/1992 y, más tarde, en la Ley 40/2015, dejándolos pendientes de configuración y concreción jurisprudencial.

Los jueces y tribunales, por su parte, como si la admonición constitucional del art. 103 de la Constitución hubiera sido un mero código programático de buenas prácticas, se limitaron, por lo general, a invocaciones retóricas del precepto o de alguno de los principios que expresa, pero en términos inconducentes, sin reflejo ni incidencia alguna en el fallo. Otras veces, la apelación a los principios del art. 103.1 CE, en particular, el de eficacia en el servicio a los intereses generales, valió

para revestir de razón y apariencia de juridicidad manifiestos excesos y/o arbitrariedades de la Administración como organización, sin otro sustento que el de la comodidad de sus propios agentes o el de la proteica, pero perenne, razón recaudatoria.

Hubo que aguardar algunas décadas hasta que el Tribunal Supremo se decidiera a *convertir en reglas* el código axiológico de las Administraciones Públicas hibernado desde 1978 para extraer, y esto es lo relevante, las consecuencias jurídicas aparejadas a su incumplimiento. Piénsese en el hasta hace poco inocuo principio de buena administración recién despertado jurisprudencialmente de su hibernación en los art. 9.3 y 103 de la Constitución para reclamar de la Administración Tributaria, más allá de la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, nada menos que “la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente” (STS nº 665/2017, de 17 de abril, FJ 3º, replicada en otras muchas; entre las últimas, la STS nº 1194/2020, de 22 de septiembre, FJ 2º).

6.- Sucede, en fin, que el texto de la Constitución se presta –como cualquier otro– a diferentes lecturas e interpretaciones por sus destinatarios (ciudadanos y poderes públicos); interpretaciones, obviamente, no definitivas sino cosidas a la realidad y abiertas a la evolución y al cambio, sin esperar, claro, a que este se anticipe en la letra constitucional.

Ocurre lo mismo con el texto de las resoluciones del Tribunal Constitucional, en cierto modo, también creadoras de normas constitucionales (F. Rubio Llorente). Claro que la interpretación de la norma suprema del ordenamiento jurídico realizada por su supremo intérprete (art. 1.1 LOTC) al enjuiciar las normas, los actos y las determinaciones del poder público sometidas a su control, si bien no es la última, sí es la que en primer lugar cuenta: la Constitución comienza siendo lo que el Tribunal Constitucional dice que es. No obstante, como el Derecho depende a la postre, en su validez y permanencia, de la voluntad y de la actuación de los hombres (capaz por sí sola de construir o desconstituir un orden jurídico y sustituirlo por su contrario), quizás sea cierto, como quiere creer Zagrebelsky, que no es la Constitución la que dice, sino nosotros los que la hacemos decir.

En todo caso, descontada la administrativa, la interpretación que más preocupa al tributarista en su cotidiana actividad profesional, probablemente sea la *interpretación judicial* que de la Constitución y de la jurisprudencia constitucional llevan a cabo los jueces y tribunales, al interpretar y aplicar las leyes y los reglamentos de la forma que ordena el art. 5.1 LOPJ: “según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación (...) que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”.

Y en última instancia, claro, la que de las normas y de la propia jurisprudencia constitucional efectúe el Tribunal Supremo para “asegurar la uniformidad [y la previsibilidad] en la aplicación judicial del derecho” (Preámbulo de la LO 7/2015, de 21 de julio, apartado XII). Sin entrar en pormenores, no se olvide que para resolver las controversias de legalidad ordinaria y reciente interés casacional, el Tribunal Supremo debe a veces reinterpretar, o “interpretar cabalmente”, alguna de las resoluciones del supremo intérprete constitucional, “desentrañar el alcance y efectos” de su fallo y declarar, entre las posibles, “la exégesis correcta” o “certera” (Cfr; STS nº 1162/2018, de 9 de julio, rec. 6226/2017, en relación con la STC 59/2017). O colmar, incluso, los silencios del Tribunal Constitucional sobre los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad (Cfr; STS nº 435/2020, de 18 de mayo, duplicada en otras, también respecto de la STC 59/2017).

7.- Las erráticas divagaciones que se acaban de simplificar, vienen a cuento o están de algún modo inducidas por la prohibición de la confiscatoriedad tributaria y la sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución de los que trata esta obra que, en cualquier caso, concluidas aquellas lucubraciones previas, toca ya presentar.

Conviene ante todo decir que este ensayo parte de tomarse en serio, dotándolas de tangibilidad, dos distintas prescripciones constitucionales que aquí se enlazan: de una parte, la desafiante

prohibición (“*en ningún caso*”) alojada en el último inciso de otro precepto constitucional, asimismo, largamente hibernado (el art. 31.1 CE); y, de otra, el no menos acuciante mandato de sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9. 1 CE) que, en mi opinión, aún admitiría más reflexión en la doctrina de los autores y, con base o no en ella, un mayor desarrollo en la del Tribunal Constitucional.

Su autor, Juan Ignacio Moreno, profesor de Derecho Financiero y Tributario y letrado de carrera del Tribunal Constitucional, decide, desde esta segunda condición, situar su estudio en el plano de la jurisprudencia constitucional que él, como nadie, conoce de propia mano y por todas sus posibles causas. Entre ellas, la propia del *factor humano*, causa eficiente en la creación o destitución normativa y judicial del derecho y, por ello, en la formación y evolución de la jurisprudencia, constitucional o no.

Dicho de otro modo, lo anterior significa que no es este, pudiendo serlo, un ensayo profesoral en el que su autor acuda, sin intermediarios, a la Constitución Española de 1978 para indagar por sus propios medios, desde la dogmática y desprejuiciadamente, el significado y alcance de la prohibición de confiscatoriedad en sus dos vertientes (la del *límite* y la del *derecho*) y en el triple plano antes sugerido de la normatividad constitucional, de la legalidad ordinaria y de la realidad administrativa y judicial.

Lo que aquí se ofrece es un minucioso y destilado escrutinio de la evolución jurisprudencial y del estado actual de la prohibición constitucional del art. 31.1 CE y de los presupuestos que la sostienen (*derecho de propiedad, deber de contribuir y capacidad económica*); visto todo ello con los ojos del Tribunal Constitucional y a la luz de casi cuatro décadas de jurisprudencia que el autor sistematiza y ordena, interpretándola, claro, y exponiendo las conclusiones que extrae de ella, pero casi siempre guardándose de valorarlas y callando siempre más de lo que dice.

Al estudio jurisprudencial le sigue, como colofón, una documentada muestra de los criterios conforme a los que el límite de la confiscatoriedad se ha venido “cuantificando” en la experiencia constitucional comparada (apartado 7).

8.- Sin preludeos ni rodeos por lo accidental o aledaño, las “consideraciones iniciales” arrancan ya de la *propiedad privada*, presupuesto y condición de posibilidad del *deber de contribuir* y, junto a la *capacidad económica*, premisa y límite de la confiscatoriedad constitucionalmente prohibida (apartado 1).

En efecto, el *deber de contribuir* a la satisfacción de las necesidades colectivas a través, fundamentalmente, del gasto público (art. 31.1 CE), es un deber positivo de solidaridad que supone un límite a la propiedad privada justificado en la función social que “*delimita su contenido*” (art. 33.2 CE). Y el tributo o la prestación patrimonial tributaria es el instituto jurídico (F. Vicente Arche) de configuración legal (art. 31.3 CE) que haciendo posible el cumplimiento de aquél deber de solidaridad, limita a la propiedad privada sin “*en ningún caso*” agotarla (art. 31.1 CE).

“La privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación (...) es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (STC 150/1990, FJ 9º)

Pero, si el límite a la propiedad es “de esencia” al tributo, la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE también constituye, de esencia, un límite al deber de contribuir y, por lo mismo, al

poder de gravar; siendo por ello una pieza esencial del sistema de garantías de protección de la propiedad de las personas frente a todos los poderes del Estado

Vinculando ambos preceptos cabe decir que la prohibición constitucional de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE) constituye la *garantía tributaria del derecho de propiedad* que reconoce y ampara la Constitución Española de 1978 (art. 33.1 CE).

9.- La *capacidad económica* conforme a la que se ordena la contribución al gasto público, antes de nada y sin acudir aún al art. 31.1 CE, es el presupuesto objetivo y el *prius* lógico y jurídico del tributo [presupuesto, base o exigencia lógica de todo tributo, en términos de las SSTC 27/1981 y 150/1990]; al igual que la infracción previa es el *prius* lógico y jurídico de la sanción. Por ello, junto a la propiedad privada, es el otro presupuesto y límite de la confiscatoriedad tributaria prohibida en la Constitución de 1978.

De ahí que el estudio prosiga con un, a mi gusto, apretadísimo repaso al poco matizado tratamiento jurisprudencial de la capacidad económica. En efecto, el apartado 2 constituye, desde su mismo título, la síntesis y el reflejo fiel de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la capacidad económica: *El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con” y “en función de” la capacidad económica.*

En alguna cercana ocasión, el Tribunal Supremo vino a afirmar que *“con el transcurso de los años, y mediante un buen número de pronunciamientos, (...) el máximo intérprete de nuestra Constitución ha sentado una doctrina clara –y, a día de hoy, plenamente consolidada– en relación con el contenido y alcance del principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE”* (ATS de 1 de julio de 2019, rec. 981/2018, FJ 2º). Quizás volvamos sobre ello pero, por si acaso, dejemos dicho ya que, aunque consolidada *“desde muy antiguo”* (dice, sin afinar, la STC 26/2017, FJ 2º), todavía hoy parece más ajustada a la realidad la opinión de los tres Magistrados firmantes del Voto particular al ATC 71/2008, de 26 de febrero:

“ (...) el problema acerca de si la capacidad económica ha de operar en todos los tributos, o si, al menos, en qué tributos y circunstancias la Constitución reclama que la ley establezca el gravamen de acuerdo con la capacidad económica expresada en el hecho imponible, no está definitivamente resuelto en nuestra jurisprudencia (...); nunca hemos colegido (...) que la obligación del legislador de cuantificar el gravamen en función de la riqueza del contribuyente se limite exclusivamente a los tributos con mayor peso específico en el conjunto del sistema”.

10.- Enfatiza, a continuación, el apartado 3 la rotundidad de la prohibición constitucional (*“en todo caso”*) como límite a la actuación de *“todos los poderes públicos”*: *“no solo (...) al legislador sino también al aplicador (...) Administración o juez”* (apartado 5); habiéndose analizado antes (apartado 4) los principios y cánones de control para verificar el cumplimiento de la prohibición de confiscatoriedad en la ordenación y en la aplicación administrativa y judicial del tributo: la *proporcionalidad*, *“regla de interpretación”* que funciona como un límite a las normas y actos que restrinjan los principios o derechos constitucionales y la *interdicción de la arbitrariedad*, como *“juicio de arbitrariedad”* de la actuación del legislador o del aplicador de la norma.

Llegado a este punto, el ensayo nos sitúa de frente, sin decirlo, ante el reto de verificar *la eficacia de los mandatos y de los límites constitucionales*, tanto en la ordenación como, sobre todo, y de ahí el mérito, en la aplicación administrativa y judicial de los tributos. Sin embargo, el análisis se muestra borroso y escurridizo cuando el juicio de la proporcionalidad y el de la arbitrariedad (normativa y aplicada) se enreda innecesariamente, a mi modo de entender, con el juego poco aclarado de nomenclaturas entre la capacidad económica *“como fundamento”* y *“como medida”*; o con el *“de acuerdo con”* y *“en función de”*:

“Es importante subrayar que, como hemos visto, la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la

riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya se haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un “juicio de proporcionalidad” de la medida; en el segundo, como un “juicio de arbitrariedad” del legislador (para comprobar si ha sometido a tributación manifestaciones irreales de capacidad económica en contra de la prohibición de confiscatoriedad) o del aplicador (para impedir que sus decisiones tengan un alcance confiscatorio al conducir al gravamen de capacidades económicas inexistentes). En consecuencia, la citada prohibición constitucional impide todo gravamen confiscatorio (mediante la toma de decisiones que impliquen someter a tributación inexistentes manifestaciones de capacidad económica o al gravamen de las existentes pero de una manera desproporcionada)”.

11.- Da cuenta el apartado 6 del frecuente y, a veces, exorbitado uso del “*test de la normalidad*” o “*generalidad de los casos*” para el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes (Cfr; el ya citado ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5º) . Y también de sus límites, alguno de ellos poco preciso, como el que tiene que ver con “la aplicación de una norma inconstitucional (...) en un caso concreto”:

“(…) que la norma sea respetuosa con la Constitución en la generalidad de los supuestos no quiere decir que su aplicación al caso concreto sea necesariamente constitucional (...); aunque la norma pueda ser constitucional en la generalidad de los supuestos, nada impide que pueda ser inconstitucional en el supuesto concreto: aquel en el que se produce un alcance confiscatorio. Y puesto que el ciudadano no tiene (no puede tener) el deber jurídico de soportar la aplicación de una norma inconstitucional, ni siquiera en un caso concreto, la única solución constitucionalmente factible sería la inaplicación al caso concreto”.

“(…) cuando el Tribunal se enfrenta al control de una decisión administrativa (que lesiona un derecho fundamental) y/o judicial (que no ha reparado la lesión), esto es, cuando en lugar de estarse ante el control de la norma legal de cobertura se está ante el control de la aplicación de esa norma legal de cobertura (por ejemplo, por la negativa de la AEAT a permitir la aplicación de un gasto real lo que provoca el gravamen de una capacidad económica inexistente), el Tribunal puede anular la resolución infractora del ordenamiento constitucional (administrativa y judicial), previa declaración de la lesión del derecho fundamental en liza”.

Está fuera de duda, con todo, que el gravamen de una capacidad económica o de una riqueza inexistente es confiscatorio (art. 31.1 CE) y, por lo mismo, arbitrario (art. 9.3 CE). Pero, tal y como sucede con la igualdad tributaria, lo que habría que analizar es si el origen o la causa del gravamen confiscatorio está *en la ley o en su aplicación*. Dicho de otro modo, el reto no estaría tanto en verificar la proyección de las exigencias constitucionales tributarias en la normalidad o generalidad de los casos (*id quod plerumque accidit*), sino en verificar su concreta proyección *al caso*: cuando la confiscatoriedad *no esté en la ley* (pues, de estarlo, la ley sería inconstitucional), *sino en su aplicación administrativa o judicial*.

12.- Cada una de las conclusiones de esta exhaustiva radiografía jurisprudencial se va apuntalando con la correspondiente doctrina del Tribunal Constitucional entreverada, en lo menester, con la de algunos autores; resumiéndose todas ellas al final del estudio (apartado 8). No obstante, la primera conclusión, corolario y síntesis de las demás, es la que anticipa en titulares la portada de la obra: *la prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos*.

13.- Ante la vehemente claridad de los preceptos que la sostienen (arts. 31.1 y 9.1 CE), cualquiera que desconozca o ya olvidara la proverbial autocontención de nuestra jurisprudencia constitucional

tributaria, podría sospechar que la proposición que da nombre al ensayo resulta superflua, por evidente.

Sin embargo, para tomar conciencia de la fatiga que cuesta el reconocimiento jurisprudencial de la evidencia, bastaría reparar en las casi cuatro décadas transcurridas desde la promulgación de la Constitución española de 1978 hasta que la STC 26/2017, cabecera de otras sobre el atormentado Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, acabara reconociendo, a las claras, que *“todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)”* (FJ 2º).

A partir del bloque de resoluciones que arrancan de la meritada STC 26/2017, el autor sistematiza y resume el estado actual de la doctrina constitucional sobre la confiscatoriedad tributaria, concluyendo que la prohibición alcanza a las tres siguientes situaciones:

“Gravamen de capacidades económicas existentes (reales) (...); Gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes (...), en las que el gravamen correspondiente al exceso de la capacidad realmente generada devendría confiscatorio” [*«la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)»* (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4º)] ; y, en fin, el “Gravamen de capacidades económicas inexistentes (ficticias): (...) *“todo tributo que (...) sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica (...)”* (STC 26/2017, FJ 2º). Se trataría de situaciones en las que el gravamen deviene confiscatorio desde el primer euro, pues la confiscación no lo es por su desproporción sino por su ilegitimidad”.

14.- Dado que el autor es de sobra conocido y que, además, el trabajo que me pide prologar se presenta solo, sin necesidad de lo que pudiera yo agregarle, quizás la mejor manera de concluir estas páginas sea con algunas interrogantes o divagaciones, esta vez, sobre el estado actual de la jurisprudencia tributaria provocadas, al igual que las iniciales, por las muchas ideas soterradas bajo la superficie de esta obra o latentes en ella.

15.- La primera tiene que ver con las enigmáticas razones en virtud de las que, hasta no recibir su correspondiente refrendo jurisprudencial, las palabras de la norma constitucional o de la propia legalidad ordinaria, a veces contundentes y/o de diáfana evidencia, parecen carecer de fuerza, contenido normativo y eficacia reguladora alguna.

Otra forma de plantear lo mismo consistiría en inquirir la razón de la frecuente y extenuada pugna procesal que la lógica de lo razonable (L. Recasens) o la más rudimentaria lógica de lo evidente, deben librar hasta que el contenido de aquellas normas acabe reconociéndose, cuando ello ocurre, en la jurisprudencia constitucional y ordinaria.

Paradigmático y preocupante resulta lo que, en uno y otro ámbito jurisprudencial, viene sucediendo con los *derechos constitucionales tributarios* concebidos y garantizados, junto al deber de contribuir, en el mismo art. 31 de la Constitución Española de 1978 pero que, cuarenta años después, siguen pendientes de alumbramiento y en un ya alarmante estado de gestación.

No me refiero a los derechos procedimentales o procesales que se les comenzó a reconocer, mal que bien, a los sujetos tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los sancionadores y en los de revisión administrativa y judicial, una vez admitido que la condición de

contribuyente no priva al ciudadano de ninguno de los derechos y de las garantías que como tal le reconoce el Ordenamiento jurídico.

Me refiero a los *derechos constitucionales del contribuyente*, elemento esencial del *status civitatis* (G. Jellinek), a que la contribución al gasto público, en términos de J.I. Moreno, se haga “con arreglo a la ley”, “de acuerdo con su capacidad económica” y sin que “en ningún caso” tenga “alcance confiscatorio”. Baste decir que el propio autor, apegado como está en casi todo lo demás a la jurisprudencia constitucional, ha tenido que prescindir esta vez de ella y acudir de plano al art. 31 CE para formular los derechos constitucionales anejos o inherentes al deber de contribuir; este otro, desde luego, sí que de consolidado reconocimiento jurisprudencial “desde muy antiguo”, a partir de las SSTC 110/1984 y 76/1990.

Hay que trajinar mucho las bases de datos para encontrar en los casi cuarenta años de jurisprudencia constitucional una referencia a “los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto”. Nombrada en estos términos, se encuentra una en el FJ 5º de la lejana y, en este punto, olvidadísima STC 45/1989, de 20 de febrero, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario” respecto del cual el Tribunal Constitucional dejó dicho en su STC 209/1988, que “el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad (art. 31.1 CE” (FJ 8º).

Y ello hasta el punto de admitir, siempre en el ámbito del IRPF en la Ley 44/1978 y con base en la conexión de los artículos 14 (derecho fundamental a la igualdad) y 31.1 CE, la existencia de un *derecho fundamental a la igualdad contributiva*, esto es, «el derecho fundamental de cada uno de tales miembros [de la unidad familiar], como sujetos pasivos del impuesto, a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica» (STC 45/ 1989, FJ 7º).

16.- Años después de que el Profesor J. García Añoveros y algún otro advirtieran que “el artículo 31.1 de la CE no establece un deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que crea un *derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con dicha capacidad, y no de otro modo*” (1992), el Tribunal Constitucional reconoció que “desde una perspectiva material, el art. 31.1 CE consagra no solo principios ordenadores del sistema tributario, que son al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado”; advirtiendo a renglón seguido que “*existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo condiciones y cuantía establecidos por la ley; pero existe correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad*” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º).

Dos décadas más tarde, la jurisprudencia constitucional expresaba con mayor detalle que “de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente “con arreglo a la ley” y exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (STC 126/2019, de 31 de octubre FJ 5º; con referencia en otras anteriores de similar sentido que arrancan de la STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2º) y de las que da cuenta puntual el apartado 2 de esta obra.

17.- No obstante, la configuración jurisprudencial de la capacidad económica dista mucho, en mi opinión, de estar clarificado y resuelto, ignoro si en la doctrina de los autores, pero sí desde luego en la del Tribunal Constitucional. No parece que se esté ante un problema terminológico o de pura nomenclatura [la diferencia, más nominal que semántica, que pudiera existir entre “en función de” y “en la medida de”]; de ser así, bastaría simplemente, clarificarlo para, en su caso, dejarlo de lado sin más. La cuestión, según entiendo, continúa siendo la de concretar el significado y la función constitucional de la capacidad económica, dotándole de eficacia vinculante frente a

los poderes del Estado en la ordenación y en la aplicación administrativa y judicial de cualquier prestación patrimonial impuesta para la contribución al gasto público. Y una vez concretado lo anterior, configurar jurisprudencialmente y dotar de contenido el derecho constitucional de las personas a contribuir “de acuerdo con su capacidad económica” y “en ningún caso” con “alcance confiscatorio”.

Para ello el Tribunal Constitucional, al igual que ha terminado haciendo el Tribunal Supremo en la actual casación, debiera desistir o aflojar su inquebrantable resistencia a repensar y, en lo necesario, rectificar y corregir su doctrina; debiendo en esta tarea sustituir la autocita redundante por la autocrítica, desistir de hacer dogmática tributaria y estar dispuesto a servirse, en lo menester y *foro proprio*, de ella para examinar, según la Constitución y su Ley Orgánica, la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas y de las demás determinaciones del poder público sometidas a su control.

18.- En alguno de sus penúltimos estudios monográficos señalaba el Profesor Carmelo Lozano, cuya memoria deseo honrar en estas líneas, que la “*reducción operada dogmáticamente de la capacidad económica a cualidad objetiva del presupuesto de los impuestos no viene exigida por la Constitución*”; y destacaba cómo la capacidad económica no se formula ni en el art. 31.1 CE “*ni en ningún otro precepto del ordenamiento tributario, incluida la legislación de tasas, como una cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo, sino como una cualidad subjetiva del obligado tributario*” (C. Lozano.-La capacidad económica en las tasas, RDFHP, nº 153/2012).

Quizás esta última reflexión sea un buen comienzo para que J.I. Moreno regrese a la jurisprudencia constitucional, ahora desde su condición de profesor de Derecho Financiero y Tributario, para continuar indagando sobre la prohibición de confiscatoriedad, como *límite a todos los poderes públicos* y también, frente a todos ellos, como *derecho constitucional de los sujetos tributarios*.

Gabriel Casado Ollero

Abogado y miembro de AEDAF

Madrid, a 18 de octubre de 2020

Índice

1. Consideraciones iniciales: el derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos	19
2. El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con” y “en función de” la capacidad económica	22
3. La prohibición de confiscatoriedad “en todo caso”	25
4. La prohibición de confiscatoriedad como juicio de “proporcionalidad” y de “arbitrariedad”	27
5. La confiscatoriedad como prohibición impuesta a “todos los poderes públicos”	31
6. El control de la confiscatoriedad de la medida legalmente adoptada: el test de la “normalidad de los casos”	36
7. El alcance de la prohibición de confiscatoriedad en la experiencia comparada	43
7.1. Consideraciones iniciales	43
7.2. La Corte Suprema de Argentina: la absorción de una parte sustancial de la propiedad (33%).....	43
7.3. El Tribunal Constitucional de Alemania: la división en la mitad (50%)	45
7.4. El Consejo Constitucional de Francia: la carga fiscal excesiva (50%).....	47
7.5. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos: la carga fiscal excesiva (52%).....	50
7.6. La Corte Constitucional de Bélgica: la proporcionalidad del gravamen (80%)	57
7.7. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea: la proporcionalidad del gravamen.....	59
7.8. El Tribunal Constitucional de España: el agotamiento de la riqueza imponible (100%) o el gravamen de una riqueza inexistente.	63
7.9. La Corte Constitucional de Italia: la capacidad económica “global” (100%)	65
8. Conclusiones	68
9. Bibliografía	71

LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE A LA ACTUACIÓN DE TODOS LOS PODERES PÚBLICOS

1. Consideraciones iniciales: el derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

Aunque el derecho a la propiedad privada ha sido uno de los grandes estandartes de la revolución liberal, su reconocimiento no llegó a ser ilimitado sino condicionado al interés general. La propia Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 –fruto de la Revolución francesa– consagraba la propiedad como un derecho “*inviolable y sagrado*”, pero la sometía al interés público, atribuyéndole una función social: “*Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, salvo cuando la necesidad pública, legalmente comprobada, lo exija de modo evidente, y a condición de una justa y previa indemnización*” (art. 17).

La Constitución de 27 de diciembre de 1978 (en adelante, CE) aspira a que España tenga “*un orden económico y social justo*” y asegura “*a todos una digna calidad de vida*” (Preámbulo), para lo cual subordina toda la riqueza del país al interés general “*en sus distintas formas y, sea cual fuere su titularidad*” (art. 128.1 CE), ordenando a los poderes públicos la promoción de las condiciones para “*una distribución de la renta regional y personal más equitativa*” (art. 40.1 CE). No obstante lo anterior, también garantiza la propiedad privada (art. 33.1 CE), le atribuye una función social (art. 33.2 CE) y consagra el derecho a no ser privado de la misma “*sino por causa de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización*” (art. 33.3 CE)¹. De esta manera, la Constitución reconoce el derecho a la propiedad, pero no como un derecho fundamental, sino como un garantía constitucional protectora, no solo de una propiedad individual (art. 33.1 CE) sino también de la propiedad del sector público (art. 132 CE)², al que se le podrán reservar recursos o servicios esenciales (art. 128.2 CE)³, e incluso, garantiza el acceso a la propiedad de los medios de producción de los trabajadores (art. 129.2 CE)⁴.

El texto constitucional configura a España como un Estado social de Derecho (art. 1.1 CE), garantizando no solo un buen número de derechos sociales, sino también, por ejemplo, un sistema educativo obligatorio y gratuito (art. 27.4 CE), un régimen público de Seguridad Social con asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo (art. 41.1 CE), un sistema nacional de salud que organice y tutele la salud

1 Sobre el contenido del derecho a la propiedad véase la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2.

2 En cuyo apartado 11 dispone: “*La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación*”.

3 Este apartado establece que “[s]e reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general”.

4 Cuyo contenido señala: “*Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*”.

pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios (art. 43.2 CE), un sistema de pensiones que garanticen la suficiencia económica y el bienestar de los ciudadanos de la tercera edad (art. 50), o, en fin, un sistema judicial que proteja los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos (art. 24.1 CE). Como es evidente, el mantenimiento del Estado social provoca un alto coste económico cuya financiación debe procurarse a través del pago de impuestos por parte de los ciudadanos, cuya función es, ante todo, redistributiva. En efecto, como uno de los valores fundamentales de nuestro Texto Constitucional es su espíritu de solidaridad (arts. 2 y 138, ambos de la CE), aunque reconoce “*el derecho a la propiedad privada*” (art. 33.1 CE), sin embargo, le atribuye una función social delimitadora de su contenido (art. 33.2 CE), que genera para sus titulares el deber constitucional de contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*” (art. 31.1 CE), realizándose una redistribución equitativa de los recursos públicos (arts. 31.2 y 40.1 CE), esto es, una “*más justa distribución*” de la riqueza (art. 131.1 CE) que permita “*el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español*” (art. 138.1 CE).

De acuerdo con lo que antecede, la consecución del “*orden económico y social justo*” -al que apela el Preámbulo del texto constitucional- implica un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos individualmente considerados. En efecto, para los poderes públicos comporta la existencia de unas potestades específicas dirigidas a hacer efectiva su realización, lo que coloca al Estado en una situación de superioridad respecto de los ciudadanos (“*potentior persona*”), habilitándole a adoptar las medidas necesarias para alcanzar aquel fin⁵. Y para los ciudadanos implica el deber de contribuir a la satisfacción del gasto público en función de su capacidad económica mediante un sistema tributario justo y progresivo «en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta»⁶ y en el que «cada figura tributaria forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados»⁷. Se justifica así la amputación imperativa de parte de su propiedad individual (fundamentalmente a través de los impuestos sobre la renta), como forma de «alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de derecho (art. 1.1 CE)»⁸.

El derecho a la propiedad del art. 33 CE se encuentra, entonces, íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE⁹, operando como un límite externo al mismo, razón por la cual, el mismo art. 31.1 CE impide el “*alcance confiscatorio*” del sistema tributario, en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el propio derecho a la propiedad privada (art. 33 CE)¹⁰. El pago de tributos debe considerarse, entonces, como una injerencia “debida” en el derecho de propiedad y, lo que es más importante,

5 SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 A); y 141/1997, de 15 de septiembre, FJ 3.

6 STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

7 STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

8 SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8.

9 En efecto, como señala el Tribunal Constitucional, el cumplimiento del deber constitucional de contribuir «no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

10 Como señala Carlos PALAO TABOADA, “el calificativo ‘confiscatorio’ no debe entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a ‘contrario al principio de propiedad privada’, concretamente a su vertiente objetiva o institucional” (en *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Cívitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018, pág. 127).

como una injerencia “obligada” por el texto constitucional¹¹. Ahora bien, para que también pueda considerarse como una injerencia “legítima” en ese derecho es necesario:

1. que se lleve a cabo, en todo caso, “*con arreglo a la ley*” (art. 31.3 CE)¹²;
2. que se efectúe “*de acuerdo con su capacidad económica*” (art. 31.1 CE); y
3. que se articule mediante un sistema tributario que “*en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*” (art. 31.1 CE)¹³.

Si faltase alguno de esos requisitos, la pretendida “injerencia legítima” del poder público en el derecho de propiedad privada se convertiría en una “injerencia ilegítima”, provocando el correlativo derecho de los ciudadanos afectados a la reparación o restitución del daño causado en sus bienes. No hay que olvidar que cuando la norma tributaria que legitima la obligación de pago de un determinado tributo es contraria al ordenamiento jurídico por estar falta de los requisitos que la legitiman desde un punto de vista constitucional, se produce la desaparición sobrevenida de la causa de interés general que justificaba la injerencia del poder público en el derecho de propiedad, naciendo la obligación de reparar el daño causado, generalmente mediante la restitución de las cantidades indebidamente ingresadas al amparo de la norma inconstitucional¹⁴.

En fin, hay que señalar que si bien la obligación de pagar un tributo no puede confundirse con la “expropiación”¹⁵ ni con el “decomiso”¹⁶, la confiscación se convierte en una “expropiación”

11 En efecto, como apunta Ana LUQUE CORTELLA, “[r]esulta evidente la tensión que se genera entre el derecho a la propiedad privada y la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, ya que las cantidades que deben pagarse para satisfacer las necesidades colectivas conllevan una cierta invasión en la esfera patrimonial del ciudadano al privarlo de una parte de su renta o patrimonio. Lógicamente, esto no significa que el sistema tributario no pueda afectar a la propiedad privada sino que lo que se prohíbe es la adopción de medidas que desvirtúen de algún modo el contenido esencial de dicha propiedad, ‘privada’, dejándola más al servicio de la Hacienda pública que del propio contribuyente” (“*El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos*”, en Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 298.

12 De conformidad con este precepto “[s]olo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

13 Según el art. 31.1 CE: “*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*”.

14 Véase, en este sentido, Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi/Thomson Reuters, Pamplona, 2009, págs. 38 y 39. Del mismo autor “*Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*”, en El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 3, 2009, pág. 56. Y también en “*La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo*”, en Revista Técnica Tributaria, núm. 124, 2019, pág. 18.

15 Se trataría de aquellos actos del Estado que quedarían bajo el manto de aplicación de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa, esto es, las expropiaciones forzosas por causa de utilidad pública o interés social a que se refiere el art. 33.3 CE, entendida como “*cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueren las personas o Entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio*” (art. 1). Para el TEDH, «la expropiación de bienes sin el pago de una cantidad razonablemente relacionada con su valor constituirá normalmente una injerencia desproporcionada que no puede justificarse en virtud del artículo 1 del Protocolo núm. 1. Sin embargo, esta disposición no garantiza el derecho a una indemnización completa, en todas las circunstancias, dado que los objetivos legítimos de “interés público” pueden exigir un reembolso menor del valor total de mercado» [SSTEDH de 25 de marzo de 1999 (demanda núm. 31423/96), caso «*Papachelas contra Grecia*», § 48; y de 21 de mayo de 2002 (demanda núm. 28856/95), caso «*Jokela contra Finlandia*», § 51].

16 El “decomiso” (Código Penal) o el “comiso” (Represión del Contrabando) son las penas asociadas al delito tales como la pérdida de los efectos, bienes, medios, instrumentos o ganancias que provengan de la actividad delictiva (así, por ejemplo, los arts. 127 y ss. de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal; y el art. 5.1 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando). Para el TEDH, el art. 1º del Protocolo núm. 1 al CEDH (que consagra el derecho de propiedad a nivel europeo) permite a los Estados la confiscación de bienes como pena impuesta siempre que exista «una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados

(sin causa ni indemnización), o en un decomiso (sin ilícito previo) y, por ello, en una amputación ilegítima de la propiedad privada. Aunque el deber de contribuir supone, en esencia, una injerencia (en principio, legítima) en el derecho a la propiedad privada (justificada en su función social), cuando esa intromisión sea arbitraria o desproporcionada degenerará en una ilícita confiscación¹⁷, es decir, se convertirá en una pena o sanción para el ciudadano¹⁸, carente de fundamento constitucional. Nos hallaríamos así ante una situación en la que “la propiedad privada dejaría de ser esencialmente esto, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada”¹⁹. Se habría producido, simplemente, una espuria nacionalización de la propiedad privada.

2. El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con” y “en función de” la capacidad económica

De conformidad con el art. 31.1 CE, “[t]odos 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”. Con esta proclamación constitucional la capacidad económica se erige en un principio normativo del sistema tributario, en un «criterio inspirador del sistema tributario»²⁰, que opera, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, los de progresividad o justicia), respecto de cada individuo²¹ y gravamen²², y que constituye no solo el elemento determinante o justificativo del deber de contribuir (su fundamento), al ser inherente al concepto constitucional de tributo que «en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica»²³, sino también el elemento determinante de la proporción en la que cada uno contribuye al sostenimiento de los gastos

y el fin que se busca alcanzar» [STEDH de 5 de julio de 2001 (demanda núm. 41087/98), caso «*Phillips contra Reino Unido*», § 51].

- 17 De otra manera lo consideraba la STC 150/1990, de 4 de octubre, que al respecto señaló que «la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 9).
- 18 Según el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE, versión electrónica 23.3, actualización de 2019) la confiscación es bien una “pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto” (2ª acepción), bien un “decomiso” (3ª acepción).
- 19 “Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, “*Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo*”, en *Crónica Tributaria*, núm. 166, 2018, pág. 159.
- 20 SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5.
- 21 SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.
- 22 Como ha señalado recientemente el Tribunal Constitucional el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad «deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE) (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4). De este modo, «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).
- 23 SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

públicos (su medida)²⁴. Eso sí, la confiscatoriedad no puede confundirse «con progresividad del sistema tributario»²⁵.

El art. 31.1 CE establece «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones»²⁶, del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que «esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad»²⁷. Por tanto, el cumplimiento de aquel deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente «en función de su capacidad económica»²⁸.

Ese principio genera, entonces, para los poderes públicos, la obligación de «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»²⁹. Pero también provoca el correlativo derecho de los ciudadanos a que esa contribución al sostenimiento de los gastos públicos se configure en cada caso por el legislador según aquella capacidad económica³⁰. Una y otro determinan que no quepan tributos «que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica», de manera que el legislador no puede establecer tributos «cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial», lo que le impide gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica³¹.

Si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria»³², es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica³³, «una manifestación de riqueza»³⁴, de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica»³⁵.

En consecuencia, «es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad»³⁶. Eso sí, «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta

24 SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

25 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 12.

26 SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9; 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5 a).

27 SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

28 SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

29 SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 82/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 14 y 23.

30 STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6.

31 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 14 y 23; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

32 SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

33 SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 d); 60/2015, de 18 de marzo, FJ 3; 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

34 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

35 SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

36 SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo³⁷.

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “*fundamento*” de la tributación (“*de acuerdo con*”) y la capacidad económica como “*medida*” del tributo (“*en función de*”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “*de acuerdo con*” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos, también “*en función de*” su capacidad económica³⁸.

Así las cosas, la capacidad económica como “*principio*” constitucional y, por tanto, como “*fundamento*” de la tributación, «impide, en todo caso, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “*de acuerdo con su capacidad económica*”, erigiéndose en un criterio inspirador del sistema tributario, en un principio ordenador de dicho sistema, que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“*la*”) sino de un adjetivo posesivo (“*su*”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, respecto de cada uno, de lo cual se deduce que es inherente al concepto constitucional de tributo ... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, de manera que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica. Por esta razón, el tributo, cualquier tributo, debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica»³⁹.

Distinta es, sin embargo, la consideración del principio de capacidad económica como “*medida*” de la tributación y, por tanto, como “*criterio*” de graduación de la misma, pues este aspecto «no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del sistema tributario, razón por la cual, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por

37 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5.

38 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y también SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4.

39 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2. También SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 a); y 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE»⁴⁰.

3. La prohibición de confiscatoriedad “en todo caso”

Como se ha dicho, el art. 31.1 CE impone el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo “que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. La prohibición de que el sistema tributario tenga un alcance confiscatorio se consagra así “en todo caso”.

Según el Tribunal Constitucional, la prohibición de confiscatoriedad está íntimamente conectada con el gravamen de la capacidad económica como “medida” y como “fundamento” de la imposición. Desde la primera perspectiva, esto es, la de la capacidad económica como “medida”, impide que con el gravamen establecido se agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir. Con ello se está imponiendo un límite al sistema tributario, no solo a la aplicación de cada tributo en particular, sino al conjunto de los tributos, o lo que es lo mismo, a la superposición de tributos sobre un mismo índice de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo o circulación de bienes), que determinan una determinada presión fiscal sobre una misma manifestación de riqueza⁴¹. De esta manera, cuando de la aplicación de un tributo individualmente considerado o cuando de la acumulación de tributos sobre una misma manifestación de riqueza el resultado, por su cuantía, provoque un sacrificio desproporcionado de la propiedad individual (se agote la riqueza imponible), se habrá producido una confiscación contraria tanto a la prohibición constitucional que impide al sistema tributario tenga un efecto confiscatorio, como al derecho constitucional a la propiedad⁴². En efecto, la «obliga a no agotar la riqueza imponible --sustrato, base o exigencia de toda imposición-- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]»⁴³. Hay que tener en cuenta que lo que importa no es el número

40 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

41 Para Carlos PALAO TABOADA, la prohibición de confiscatoriedad “no se aplica a los impuestos aislados, sino al sistema tributario en su conjunto” (en *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, cit., pág. 127). Por su parte, Pedro Manuel HERRERA MOLINA considera que «lo que indica el art. 31.1 al referirse al sistema, es que la confiscación no solo puede derivar de tributos aislados, sino también de la suma de los distintos gravámenes que integran el ordenamiento tributario” (en “*La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)*”, Quincena Fiscal, núm. 6, 2020, pág. 2). Lo mismo opina José Manuel TEJERIZO LÓPEZ para quien, desde la STC 26/2017, de 16 de febrero, “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” (en “*Considerazioni generali sul principio di non confiscatorietà nel diritto tributario spagnolo*”, en Rivista di Diritto Tributario Internazionale, núm. 1, 2019, pág. 14). Curiosamente, el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (DEJ) de la Real Academia Española considera la confiscatoriedad como un “límite del sistema tributario que supone que, en ningún caso, del conjunto de figuras tributarias puede producirse un efecto equivalente a la confiscación sobre los bienes y derechos del obligado tributario”.

42 Por tanto, si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar a los sujetos pasivos de sus rentas y propiedades «se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» [SSTC 150/1990, de 4 de noviembre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1]. En este sentido, como señala Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, “en la búsqueda de la delimitación del principio de no confiscatoriedad (...) debemos comenzar por el análisis de cada figura tributaria y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza” (en “*Revisión del principio de no confiscatoriedad intentando mejorar la progresividad del sistema tributario en el contexto del Derecho de la Unión Europea*”, en *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*”, Universidad de Jaén/Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pág. 55).

43 STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1. En fin, señala a este respecto Fernando CASANA MERINO que “la confiscación de por sí supone la privación de la propiedad de un bien, y si el tributo, como ya hemos

de tributos que gravan a una determinada manifestación de riqueza sino el sacrificio que para el derecho de propiedad supone el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en cada momento⁴⁴.

Pero, desde la segunda perspectiva, es decir, la de la capacidad económica como “fundamento”, la prohibición de confiscatoriedad obliga a que el hecho imponible someta a tributación manifestaciones de riqueza reales o, por lo menos, potenciales, de manera que el gravamen de capacidades económicas ficticias o inexistentes, no solo violará la obligación contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no de cualquier modo, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica de cada cual, sino que el gravamen así dispuesto incurrirá en un resultado confiscatorio. En efecto, ha señalado el Tribunal Constitucional que basta 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, para que aquél principio constitucional quede a salvo»⁴⁵. Sin embargo, «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia»⁴⁶.

En consecuencia, «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que (...) sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)»⁴⁷. Así las cosas, cuando en la aplicación de un tributo se gravan manifestaciones de riqueza ficticias o inexistentes, el gravamen no solo será contrario al principio de capacidad económica, sino que incurrirá en una confiscación contraria al derecho constitucional a la propiedad. Y esto es así porque, a diferencia de otros mandatos constitucionales que queda legitimados cuando se apliquen en la “normalidad de los supuestos”, la prohibición

dicho, no es el instrumento adecuado para realizar tal finalidad, sí puede ocurrir que un tributo o el sistema tributario en su conjunto tenga efectos confiscatorios, en el sentido de que produzca un efecto similar al de la expropiación forzosa, solo que sin indemnización” (en *“El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario”*, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 216, 1991, pág. 1099).

44 Como señala Pedro HERRERA MOLINA, “el que la prohibición de confiscatoriedad se refiera al ‘sistema tributario’ no diluye la eficacia de la prohibición, sino que la refuerza. Si un impuesto tuviera, por sí solo alcance confiscatorio, sería, desde luego, inconstitucional (parece imposible imaginar un supuesto en el que la confiscación viniera ‘compensada’ por otras figuras del sistema tributario). Ahora bien, lo más frecuente será que la confiscación se produzca por acumulación de los diversos impuestos. Es decir, resultará confiscatoria la ‘carga contributiva individual’” (en *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 133). Para Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, “[a]un cuando la confiscatoriedad se pueda entender, en un primer acercamiento, como un límite referido al sistema tributario, esto es, al conjunto de los tributos que determinan una determinada presión fiscal en el individuo y no a cada tributo en particular, no cabe duda de que la prohibición de confiscatoriedad debe ser analizada tanto desde la óptica de la superposición de tributos sobre una misma renta o patrimonio, como desde la perspectiva de cada tributo, individualmente considerado, pues lo que importa no es el número de tributos que gravan a un determinado sujeto sino el sacrificio que para su derecho de propiedad supone el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De esta manera, bien cuando el resultado de aquella acumulación de tributos, bien cuando un tributo individualmente considerado, por su cuantía, provoquen un sacrificio desproporcionado de la propiedad individual, se habrá producido una confiscación contraria tanto a la prohibición constitucional que impide al sistema tributario tenga un efecto confiscatorio, como al derecho constitucional a la propiedad” (en *“La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”*, cit., pág. 21).

45 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 26/2017, de 16 de febrero, FFJJ 2 y 4; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3. En sentido similar, AATC 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1.

46 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2. También, SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a); 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3. Y ATC 60/2018, de 20 de junio, FJ 3 a).

47 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 60/2018, de 20 de junio, FJ 3 a).

de confiscatoriedad consitutionalmente consagrada es taxativa: “*en ningún caso*”. No admite excepciones. En este mandato constitucional no puede aplicarse el test de la “generalidad” de los casos sino única y exclusivamente el de la “completud” de los supuestos.

Por último, es importante insistir en que la confiscatoriedad no se produce solo cuando se priva a un sujeto de todos sus bienes y rentas⁴⁸. Se produce también cuando con un solo tributo se agota la riqueza sometida a imposición o cuando se grave en un tributo una manifestación de capacidad económica ficticia, total o parcialmente (aunque represente una parte mínima de un tributo)⁴⁹.

4. La prohibición de confiscatoriedad como juicio de “proporcionalidad” y de “arbitrariedad”

El pago de tributos implica una injerencia debida en el derecho de propiedad que será consitutionalmente legítima, como ya hemos señalado, cuando se haga “*con arreglo a la ley*” (art. 31.3 CE), “*de acuerdo con*” la capacidad económica (art. 31.1 CE) y mediante un sistema tributario que “*en ningún caso*” tendrá alcance confiscatorio (art. 31.1 CE). De este modo, cuando el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*” está «incorporando un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones»⁵⁰. Esto implica que si bien los ciudadanos tienen el “deber” constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también tienen el “derecho” constitucional a que esa contribución de solidaridad se haga “*con arreglo a la ley*”, “*de acuerdo con su capacidad económica*” y sin que “*en ningún caso*” tenga “*alcance confiscatorio*”.

La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo exige analizar la relación existente entre el fin legítimamente perseguido (que no es otro que el de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado de acuerdo con la capacidad económica) y la medida legalmente adoptada (a saber, la manera de gravar esa capacidad económica). De este modo, el cumplimiento del deber de contribuir como mandato constitucional que habilita la afectación del derecho de propiedad, solo será consitutionalmente posible cuando suponga una injerencia legítima (esto es, cuando haya una manifestación de capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen) y proporcionada (lo que exige que esa manifestación de capacidad económica se grave de forma razonable y equilibrada). En caso contrario, esto es, cuando la medida intrusiva

48 Es doctrina del Tribunal Constitucional que la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1]. Pues bien, como señala José Manuel TEJERIZO LÓPEZ “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” (en “*Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho tributario español*”, cit., pág. 13).

49 Como señala la STC 26/2017, de 16 de febrero, «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (FJ 2).

50 SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9; 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5 a).

afecte a una inexistente capacidad económica o lo haga de manera desproporcionada, se habrá incurrido en una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad. En consecuencia, el pago de un tributo derivado del gravamen de una capacidad económica inexistente -extralimitándose de lo jurídicamente posible- o del gravamen de una capacidad económica existente pero en el que se supere el umbral de la proporcionalidad -extralimitándose de lo objetivamente razonable-, será un pago inconstitucional por incurrir en la prohibición de confiscatoriedad⁵¹.

Es importante subrayar que, como hemos visto, la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya sea haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un “juicio de proporcionalidad” de la medida; en el segundo, como un “juicio de arbitrariedad” del legislador (para comprobar si ha sometido a tributación manifestaciones irreales de capacidad económica en contra de la prohibición de confiscatoriedad) o del aplicador (para impedir que sus decisiones tengan un alcance confiscatorio al conducir al gravamen de capacidades económicas inexistentes). En consecuencia, la citada prohibición constitucional impide todo gravamen confiscatorio (mediante la toma de decisiones que impliquen someter a tributación inexistentes manifestaciones de capacidad económica o al gravamen de las existentes pero de una manera desproporcionada).

a) *La prohibición de confiscatoriedad como “juicio de proporcionalidad” de la medida:* la proporcionalidad es un principio que aun cuando no está explícitamente enunciado en la Constitución⁵², es inherente, en general, a todos los principios o derechos constitucionales y, más concretamente, al valor superior y fundamental de la justicia, propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona⁵³, los cuales se verían vulnerados en el supuesto de que bien el legislador, bien el intérprete y aplicador de la norma legal, los restrinja de un modo desproporcionado. Es decir, no siendo los principios o derechos que la Constitución reconoce garantías absolutas, «las restricciones a que puedan quedar sometidos son tolerables siempre que sean proporcionadas», de modo que, por adecuadas, contribuyan a la consecución del fin constitucionalmente legítimo al que propendan, y, por indispensables, hayan de ser inevitablemente preferidas a otras que pudieran suponer un sacrificio menor⁵⁴. En consecuencia, toda restricción de los derechos, bienes e intereses constitucionalmente consagrados, debe estar orientada a la preservación de otros fines constitucionalmente protegidos, debiendo existir una debida proporcionalidad entre dichos fines y la citada restricción⁵⁵. Se trata, ni más ni menos, de aplicar «la regla de proporcionalidad de los sacrificios»⁵⁶, esto es, de la «adecuación social de los sacrificios impuestos»⁵⁷. Eso sí, la proporcionalidad, como exigencia material *ex Constitutione*, no opera en abstracto⁵⁸, como

51 Como dice Eva María SÁNCHEZ SÁNCHEZ, se trata de respetar “los principios de razonabilidad y proporcionalidad” al momento de fijar la base imponible y la cuantía del tributo (en “*El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea*”, Quincena Fiscal, núm. 3, 2018, pág. 6).

52 STC 6/1988, de 21 de enero, FJ 3.

53 SSTC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 2; 160/1987, de 27 de octubre, FJ 6; 6/1988, de 21 de enero, FJ 3; 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7; 173/1995, de 21 de noviembre, FJ 2; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 12; 197/2014, de 4 de diciembre, FJ 6; y 140/2016, de 21 de julio, FJ 10 a).

54 SSTC 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2; 109/2003, de 5 de junio, FJ 15; y 35/2016, de 3 de marzo, FJ 4.

55 Por ejemplo, SSTC 4/1988, de 21 de enero, FJ 5; 114/1992, de 14 de septiembre, FJ 3; 166/1998, de 15 de julio, FJ 5; 73/2000, de 14 de marzo, FJ 10 a); 138/2005, de 26 de mayo, FJ 4; 273/2005, de 27 de octubre, FJ 3; 111/2006, de 5 de abril, FJ 5; 113/2006, de 5 de abril, FJ 6; 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 4; 20/2012, de 16 de febrero, FJ 7; 17/2013, de 31 de enero, FJ 2; 91/2013, de 22 de abril, FJ 4; y 52/2014, de 10 de abril, FJ 2.

56 STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3.

57 STC 26/1981, de 17 de junio, FJ 13.

58 SSTC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8; y 99/2019, de 18 de julio, FJ 4.

canon de constitucionalidad autónomo⁵⁹. Es una «regla de interpretación»⁶⁰ que funciona como un límite a las normas y actos que restrinjan los principios o derechos constitucionales⁶¹. Actúa como presupuesto de la constitucionalidad de la actuación de todos los poderes públicos, ya sea de la del legislador⁶², ya sea de la de los órganos encargados de la interpretación y aplicación de las leyes⁶³, aunque lo hace con una diferente intensidad para uno y para otros⁶⁴. El juicio de proporcionalidad no sirve, entonces, para comprobar si una determinada prescripción normativa o una concreta actuación de un poder público resulta, en abstracto, desproporcionada o no. Para poder llevarlo a cabo es necesario que la norma o actuación del poder público a la que se imputa la desproporción se ponga en conexión con alguno de los principios o derechos consagrados en la Constitución⁶⁵, pues su análisis solo puede hacerse a partir de la infracción de otros preceptos constitucionales⁶⁶.

Estamos, pues, ante un juicio ponderativo de los derechos e intereses en juego⁶⁷, de los valores acogidos en la Constitución⁶⁸, dirigido a comprobar la razonabilidad de la injerencia en el derecho⁶⁹, o lo que es lo mismo, la razonable proporcionalidad entre la medida adoptada y el fin legítimamente perseguido⁷⁰. Exige, «en primer lugar, la identificación de un bien o interés de relevancia constitucional al cual sirve la limitación de otro bien constitucional; y en segundo lugar, identificar las condiciones en que un interés constitucional prevalece sobre otro»⁷¹. Para ello requiere, simplemente, analizar la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida⁷². Su objetivo es impedir el carácter especialmente gravoso

59 SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 8; 136/1999, de 20 de julio, FJ 22; 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 b); 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8; y 89/2019, de 2 de julio, FJ 11.

60 STC 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 b).

61 STC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 b).

62 Eso sí, «[l]a exigencia de proporcionalidad ha de verse como un imperativo de “tendencia” que orienta pero no prefigura, la libertad de configuración del legislador democrático» (STC 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 7).

63 SSTC 55/1996, de 28 de marzo; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 b); FJ 3; 45/2018, de 26 de abril, FJ 4; y 64/2019, de 9 de mayo, FJ 5. Como señala la STC 6/1988, de 21 de enero, el principio de proporcionalidad es relevante «cuando lo que se denuncia es un trato arbitrario o discriminatorio en las normas o en su aplicación» (FJ 3).

64 En efecto, la posición constitucional del legislador «obliga a que la aplicación del principio de proporcionalidad para controlar constitucionalmente sus decisiones deba tener lugar de forma y con intensidad cualitativamente distinta a las aplicadas a los órganos encargados de interpretar y aplicar las leyes» (SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; y 64/2019, de 9 de mayo, FJ 5).

65 STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8.

66 SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; 136/1999, de 20 de julio, FJ 22; 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 b); y 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8.

67 STC 9/2020, de 28 de enero, FJ 7.

68 STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3; y 73/2000, de 24 de marzo, FJ 10 a).

69 STC 22/2020, de 13 de febrero, FJ 16 a).

70 SSTC 190/2005, de 7 de julio, FJ 3; 112/2006, de 5 de abril, FJ 5; 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 b); 140/2016, de 21 de julio, FJ 10 a); y 140/2018, de 20 de diciembre, FJ 5.

71 STC 53/2002, de 27 de febrero, FJ 9.

72 SSTC 22/1981, de 2 de julio, FFJJ 3 y 9; 49/1982, de 14 de julio, FJ 2; 2/1983, de 24 de enero, FJ 4; 23/1984, de 20 de febrero, FJ 6; 209/1987, de 22 de diciembre, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 20/1991, de 31 de enero, FJ 2; 110/1993, de 25 de marzo, FJ 6; 176/1993, de 31 de mayo, FJ 2; 340/1993, de 16 de noviembre, FJ 4; 215/1994, de 14 de julio, FJ 4 b); 117/1998, de 2 de junio, FJ 8; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); 197/2003, de 30 de octubre, FJ 5; 78/2004, de 29 de abril, FJ 2; 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 273/2005, de 27 de octubre, FJ 3; 128/2010, de 29 de noviembre, FJ 6; 63/2011, de 16 de mayo, FJ 3; 117/2011, de 4 de julio, FJ 4; 79/2011, de 6 de junio, FJ 3; 117/2011, de 4 de julio, FJ 4; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4; 41/2013, de 14 de febrero, FJ 6; 61/2013, de 14 de marzo, FJ 5; 131/2013, de 5 de junio, FJ 10; 40/2014, de 11 de marzo, FJ 4; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

o desmedido de un resultado⁷³, el sacrificio excesivo o innecesario⁷⁴ o el desequilibrio patente y excesivo entre la medida adoptada y el fin perseguido⁷⁵. Y, en fin, aunque tiene como límite objetivo la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE)⁷⁶, no cualquier desproporción puede llegar a ser relevante, sino sólo aquella en la que la intensidad de la incidencia revele un exceso que resulte verdaderamente manifiesto o evidente⁷⁷.

Solo, entonces, cuando un resultado supere las exigencias de proporcionalidad en la afectación a los derechos, bienes e intereses constitucionalmente protegidos, y, por lo tanto, cuando el sacrificio infligido al derecho de propiedad no sea desproporcionado, podrá decirse que habrá superado el juicio de legitimidad constitucional por tratarse de una restricción proporcionada del derecho afectado en la que ningún valor constitucional habrá anulado al otro. Con ello no se trata de establecer jerarquías ni prevalencias entre unos derechos, bienes o intereses, sino de conjugarlos desde la situación jurídica creada, ponderando cada cual en su eficacia recíproca, «para terminar decidiendo y dar preeminencia al que se ajuste más al sentido y finalidad que la Constitución señala, explícita o implícitamente»⁷⁸.

El análisis de la injerencia que el cumplimiento del deber de contribuir supone en el derecho de propiedad tiene un doble aspecto: “activo” o análisis de la proporcionalidad de las medidas legales que inciden en el derecho de propiedad; y “pasivo”, que garantiza que el cumplimiento del deber de contribuir solo deba hacerse conforme a la ley, de acuerdo con la capacidad económica y sin que “*en ningún caso*” tenga un alcance confiscatorio.

Aun cuando el principio de proporcionalidad actúa con diferente intensidad según se trate de la actuación del legislador o de los órganos encargados de interpretar y aplicar las leyes, el parámetro de control de las normas legales y el de los actos de aplicación es el mismo y exige superar un triple análisis: a) si la medida es idónea o adecuada para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido por ella (juicio de idoneidad); b) si la medida idónea o adecuada es, además, necesaria, en el sentido de que no exista otra medida menos lesiva para la consecución de tal fin con igual eficacia (juicio de necesidad); y, c) si la medida idónea y menos lesiva resulta ponderada o equilibrada, por derivarse de su aplicación más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto (juicio de equilibrio)⁷⁹. Por tanto, solo cuando la actuación de los poderes públicos (del legislador o del aplicador -Administración o juez-) supere los juicios de idoneidad, necesidad y equilibrio,

73 SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 4; 87/2009, de 20 de abril, FJ 7; 128/2010, de 29 de noviembre, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5; 61/2013, de 14 de marzo, FJ 4 a); 155/2014, de 25 de septiembre, FJ 4; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; 167/2016, de 6 de octubre, FJ 5; 91/2019, de 3 de julio, FJ 4 a); y 74/2020, de 29 de junio, FJ 3.

74 SSTC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; 114/1992, de 14 de septiembre, FJ 3; 48/1995, de 14 de febrero, FJ 2 A); 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; 136/1999, de 20 de julio, FJ 22; 88/2009, de 20 de abril, FJ 1; 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 b); y 20/2012, de 16 febrero, FJ 7.

75 SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 59/2008, de 14 de mayo, FJ 10; 99/2008, de 24 de julio, FJ 4; 45/2009, de 19 de febrero, FJ 7; 127/2009, de 26 de mayo, FJ 8; 151/2009, de 25 de junio, FJ 5; 179/2009, de 21 de julio, FJ 5; y 203/2009, de 27 de octubre, FJ 6.

76 STC 140/2016, de 21 de julio, FJ 10 a).

77 SSTC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 16; 140/2016, de 21 de julio, FJ 10 a).

78 SSTC 320/1994, de 28 de noviembre, FJ 2; y 64/2019, de 9 de mayo, FJ 5.

79 STC 45/2018, de 26 de abril, FJ 4. Y también, SSTC 215/1994, de 14 de julio, FJ 4 b); 66/1995, de 8 de mayo, FFJJ 4 y 5; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 8; 136/1999, de 20 de julio, FJ 23; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a); 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 14/2003, de 28 de enero, FJ 9; 48/2005, de 3 de marzo, FJ 7; 170/2013, de 7 de octubre, FJ 5; 43/2014, de 27 de marzo, FJ 2; 8/2015, de 22 de enero, FJ 4; 39/2016, de 3 de marzo, FJ 5; 140/2016, de 21 de julio, FJ 7; 170/2016, de 6 de octubre, FJ 4; 89/2017, de 4 de julio, FJ 9; 93/2017, de 6 de julio, FJ 3; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 7; 152/2017, de 21 de diciembre, FJ 3; 49/2018, de 10 de mayo, FJ 7 d); 97/2018, de 19 de septiembre, FJ 7; 64/2019, de 9 de mayo, FJ 5; 89/2019, de 2 de julio, FJ 11; 6/2020, de 27 de enero, FJ 3 B); y 28/2020, de 24 de febrero, FJ 5 b).

la medida será conforme con la prohibición, no de la confiscatoriedad, sino del “alcance confiscatorio”, en todo caso.

b) *La prohibición de confiscatoriedad como “juicio de arbitrariedad” de la actuación del legislador o del aplicador*: no hay que confundir en el control de la actuación de los poderes públicos el “canon de proporcionalidad” con el “canon de arbitrariedad”. El primero, como hemos visto, se resuelve con el triple juicio de adecuación, necesidad y equilibrio. Por esta razón, «el juicio de proporcionalidad no puede hacerse con base en la interdicción de la arbitrariedad del art. 9.3 CE, sino solamente cuando la eventual falta de proporción implique un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza»⁸⁰. Por su parte, el segundo, consiste en verificar si la decisión adoptada carece de toda explicación racional (esto es, se dirige a comprobar si le falta el fundamento constitucional del gravamen, a saber, la concurrencia de una manifestación de capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación) o establece una discriminación (porque toda discriminación es arbitraria y conduce, cuando se trata del pago de un tributo, a un resultado confiscatorio)⁸¹.

Es importante llamar la atención ya en este momento sobre el hecho conforme al cual la prohibición de confiscatoriedad no solo es un límite al legislador sino también al aplicador. Por esta razón, como veremos en el siguiente epígrafe, el “alcance confiscatorio” opera como un valladar a la actuación de todos los “poderes públicos” (art. 9.1 CE), afectando tanto al alcance de las medidas legales incorporadas al ordenamiento tributario, así como también al de las decisiones (Administración) o resoluciones (juez) adoptadas en su ejecución. Unas y otras no pueden derivar, “en ningún caso”, en una indebida restricción del deber/derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos exclusivamente “en función” y “en la medida” de la capacidad económica real o potencialmente puesta de manifiesto⁸². Se trata de dirimir, entonces, si de la medida adoptada o aplicada se derivan más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre los restantes bienes o intereses en conflicto⁸³; es decir, si es «mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener»⁸⁴. No olvidemos que una desproporcionada o arbitraria actuación del poder público en el gravamen de la capacidad económica de los sujetos estaría socavando el principio elemental de justicia inherente al Estado de Derecho, en general (art. 1.1 CE), y al sistema tributario, en particular (art. 31.1 CE).

5. La confiscatoriedad como prohibición impuesta a “todos los poderes públicos”

Como hemos podido comprobar cuando el art. 31.1 CE dispone la obligación de “todos” de tributar exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” y, “en ningún caso”, con “alcance confiscatorio”, está consagrando la proporcionalidad como un límite a las normas y actos que restrinjan los principios o derechos consagrados en la Constitución. Y como hemos visto el límite de la confiscatoriedad actúa como presupuesto de la constitucionalidad de la actuación, no solo del legislador, sino también de los órganos encargados de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, para quienes la “capacidad económica” gravable será únicamente, como

80 STC 142/1993, de 22 de abril, FJ 6.

81 SSTC 93/2017, de 6 de julio, FJ 3; y 49/2018, de 10 de mayo, FJ 7 d).

82 SSTC 4/2020, de 15 de enero, FJ 6; y 6/2020, de 27 de enero, FJ 3 B) (con relación a la proporcionalidad de las resoluciones que restrinjan los derechos o libertades).

83 STC 159/2019, de 12 de diciembre, FJ 5 e).

84 STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

consecuencia del principio de reserva de ley operante en la materia (art. 31.3 CE), la que haya definido el legislador.

Conforme a lo que antecede, si la ley ha decidido no someter a tributación ciertas rentas (porque ha optado por no sujetarlas al gravamen, eximir las o bonificarlas) o ha permitido la aplicación de una reducción de la base imponible o en la cuota tributaria (mediante aplicación de gastos, cargas, reducciones, etc.), la única capacidad económica constitucionalmente gravable será la que deriva de los términos establecidos por la ley. De este modo, si la administración tributaria (estatal, autonómica o local) procediese indebidamente al gravamen de una renta no sujeta o exenta, o excluyese injustificadamente de la base imponible o de la cuota tributaria, un gasto real, deducción o reducción legalmente aplicable, estaría con su actitud sometiendo a gravamen capacidades económicas legalmente inexistentes con un resultado claramente confiscatorio⁸⁵. La prohibición de confiscatoriedad sirve, entonces, como regla de interpretación de la actuación de la administración tributaria en cada caso concreto y como parámetro de la arbitrariedad de su decisión.

Pongamos un ejemplo cierto de cómo se puede llegar a un resultado confiscatorio en la aplicación de una ley cuyos mandatos no violan la prohibición de confiscatoriedad, simplemente mediante una actitud irrazonable (arbitraria) de la administración tributaria. Se trata del supuesto de hecho recogido en la Sentencia núm. 527/2017, de 30 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares (procedimiento núm. 452/2016)⁸⁶:

Un matrimonio adquirió un inmueble (2003) de 1.500 m² (solar edificable) por un importe de 115.000 € (su valor catastral era de 25.496,39 €). Unos años después, a través de su propia empresa, se construyeron una vivienda unifamiliar (2005/06) con proyecto de obras y licencia municipal, con un valor estimado en la escritura de obra nueva de 357.071,34 €. A continuación realizaron una serie de obras de ampliación y mejora (2009/10), también con licencia municipal, elevándose el valor de la construcción en la escritura de obra nueva a 780.000,00 €. La Gerencia Regional del Catastro le asignó un valor de mercado de 763.224,00 € y un valor catastral –tras aplicar el coeficiente RM (0,5)- de 381.612,06 € (2010). La realización de la construcción se financió hasta con tres préstamos hipotecarios que iban liberándose contra las certificaciones de obra que se iban emitiendo. Posteriormente, se procedió a su venta (2011) por un importe 1.100.000,00 €, pagando el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos en cuantía de 4.635,90 €. En la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas se declaró como ganancia patrimonial generada por cada cónyuge la

85 En la STEDH de 27 de septiembre de 2011 [caso «*Agurdino SRL contra Moldavia*» (demanda núm. 7359/06)], se recoge un supuesto en el que la Administración tributaria le deniega a una empresa (que desarrollaba su actividad en la “Zona Económica Libre Expo-Business- Chişinău”) la aplicación de una exención prevista en la Ley del IVA. Recurrida la liquidación girada (en 2001) es la Corte Suprema de Justicia (por sentencia de 2002) quien le reconoce el derecho a la exención. Posteriormente, el legislador (en 2005) dicta una nueva ley aclarando el alcance de la exención controvertida para neutralizar la doctrina de la Corte Suprema. Con fundamento en esta “aclaración legal” la Administración tributaria solicitó a la Corte Suprema la revisión de la sentencia dictada, lo que fue estimado (por nueva sentencia de 2005) debiendo la empresa pagar la cantidad exigida. A continuación el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la ley aclaratoria (en 2006) y fruto de la misma la empresa solicitó a la Corte Suprema la revisión de su última sentencia (la de 2005). Dicha solicitud fue rechazada (en 2007). El TEDH consideró que al aceptarse por la Corte Suprema la solicitud de revisión efectuada por la Administración tributaria no solo se «violó el principio de seguridad jurídica y el “derecho a los tribunales” de la empresa demandante en virtud del artículo 6 § 1 de la Convención» (§ 35), sino que dado que «la empresa demandante tenía una “posesión” a los efectos del artículo 1 del Protocolo núm. 1, a saber, la cantidad de dinero que había sido absuelta de pagar a la Inspección en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 Junio de 2002», el hecho de haberse anulado tal sentencia (definitiva e inapelable) supuso «una injerencia en el derecho del beneficiario de la sentencia al goce pacífico de esa posesión», sin que se hubiese mantenido «un equilibrio justo», habiendo soportado la empresa solicitante «una carga individual y excesiva» (§ 40). En suma, la negativa a la aplicación de una exención a la que legalmente tenía derecho supuso una confiscación de la propiedad.

86 ECLI:ES:TSJBA:2017:1047.

mitad de la diferencia entre el valor de adquisición [115.000,00 (suelo) + 780.000,00 € (construcción) = 895.000,00 €] y el valor de transmisión (1.100.000 €), con un resultado (tras aplicar la actualización prevista en la ley sobre el valor de adquisición e incluir los gastos y tributos al momento de la compra y de la venta) de 136.052,40 € (de 68.026,20 € para cada copropietario).

Iniciadas actuaciones de comprobación (2013) se requirió a los cónyuges para que presentasen las facturas acreditativas del coste de la construcción. Dado que no tenían facturas (la autoconstrucción se había efectuado a través de una empresa de la que era socio unico y administrador uno de los cónyuges), aportaron otro tipo de justificantes: escrituras de obra nueva, licencias de obra, certificaciones de obra, préstamos hipotecarios, etc. Las actuaciones terminaron con sendos acuerdos de liquidación (2014) en los que se suprimía el coste de construcción de la vivienda unifamiliar (los 780.000,00 € declarados como obra nueva), atribuyéndole la administración tributaria un coste de "0", para terminar así calculando la ganancia patrimonial exclusivamente entre el valor de adquisición del suelo (115.000 €) y el valor de transmisión (1.100.000 €), con una ganancia patrimonial total de 907.883,64 €, una vez actualizado el valor de adquisición y descontados los gastos y tributos inherentes a la compra y al venta (de 453.941,82 € para cada cónyuge). Además se impuso a cada cónyuge una sanción (al 75%) por la comisión de una infracción tributaria grave del art. 191 LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación) en cuantía de 60.781,71 €.

El Tribunal Económico-administrativo Regional de las Islas Baleares (reclamaciones núms. 408/14, 409/14, 415/14 y 416/14), aun reconociendo la existencia de la construcción, confirmó las liquidaciones por resolución con fecha de 28 de octubre de 2016 por ausencia absoluta de acreditación del coste de construcción. Pues bien, la citada Sentencia núm. 527/2017, de 30 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, reconociendo también la existencia de la construcción y con un "alto valor", sin embargo, consideró que no era suficiente para acreditar el coste de la construcción, ni lo declarado en la escritura de obra nueva, ni en la certificación final del arquitecto ni, en fin, servía a tal fin el valor catastral asignado al inmueble que solo era útil para fijar el "valor de construcción" pero no el "coste de construcción" (FD 2º).

Si analizamos la situación descrita podemos señalar que, en el caso de la venta de un bien inmueble, la base imponible (la ganancia patrimonial sometida a tributación), según la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIR), se halla en la "*variación de valor*" (art. 33.1 LIR) y se calcula por la diferencia entre el "*valor de adquisición y transmisión*" [art. 34.1.a) LIR], estando formado el "*valor de adquisición*" por el "*importe real*" más "el *coste de las inversiones y mejoras*" [art. 35.1.b) LIR]. Pues bien, la base imponible es una "*magnitud*" [art. 50.1 LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)] que podrá estimarse de forma "*directa*", "*objetiva*" o "*indirecta*" (art. 50.2 LGT). Se determinará con carácter general a través del método de estimación directa (art. 50.3 LGT), teniendo la estimación indirecta "*carácter subsidiario*" (art. 50.4 LGT). En la estimación directa la administración tributaria utilizará los "*documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria*" (art. 51 LGT). Sin embargo, la administración tributaria podrá acudir a la estimación indirecta cuando no disponga de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por el obligado tributario no haya presentado las declaraciones o las presentadas sean incompletas o inexactas [art. 53.1.a) LGT], se haya resistido, obstruido, excusado o negado a la actuación inspectora [art. 53.1.b) LGT], haya incumplido sustancialmente las obligaciones contables o registrales [art. 53.1.c) LGT] o hayan desaparecido o destruido los libros y registros contables, o los justificantes de las operaciones anotadas [art. 53.1.d) LGT]. Este método es válido para concretar la totalidad de la base imponible o, simplemente, alguno de sus elementos, tales como las compras, ventas, prestaciones y gastos [art. 158.4 LGT], que se determinarán aplicando los datos y antecedentes disponibles

[art. 53.2.a) LGT], utilizando los elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes, rentas, ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico [art. 53.2.b) LGT] o valorando las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares [art. 53.2.c) LGT]. A tal fin, la administración tributaria realizará los “*cálculos y estimaciones*” correspondientes [art. 158.1.d) LGT].

Lo anterior supone que si hay un gasto que está acreditado, deberá deducirse en la base imponible. Pero si existe un gasto (porque así se reconoce por la propia administración tributaria) pero no puede acreditarse, debe necesariamente valorarse (para eso está la “estimación” indirecta de los elementos de la base imponible). Y ello simplemente porque los ingresos y gastos se podrán acreditar mediante las facturas o documentos justificativos de las operaciones realizadas [arts. 29.2.e), 136.2.c) y 142.1 LGT]. Solo cuando se trate de empresarios o profesionales los gastos deducibles deberán justificarse, “*de forma prioritaria*”, que no exclusiva, mediante facturas (art. 106.4 LGT). Ahora bien, “*la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones*” (art. 106.4 LGT). La operación existirá con factura o sin factura. Otra cosa será el importe de la misma. La factura es, pues, el medio principal de acreditar la existencia de una operación y su importe, pero no es el único.

Pues bien, en el caso descrito, una construcción no puede valorarse por la Administración tributaria –la Gerencia Regional del Catastro– en 763.224,00 € a los efectos de atribuirle un valor catastral de 381.612,00 € en el impuesto sobre bienes inmuebles (tras aplicarle el coeficiente de referencia al mercado –RM– del 0,5), para luego considerar la misma Administración tributaria –esta vez, la inspección de tributos regional– que tiene un “coste” de 0 € a efectos de calcular la ganancia patrimonial derivada de su venta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. De este modo, primero la inspección de tributos, después el Tribunal Económico-administrativo Regional, y finalmente el Tribunal Superior de Justicia, reconociendo la existencia de un bien (la construcción) que tenía asignado un valor fiscal (para la tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles, para la imputación de rentas inmobiliarias por el impuesto sobre la renta, para su inclusión en el base imponible del impuesto sobre el patrimonio, para el cálculo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, etc.), le otorgan un valor de “0 €” a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial, so pretexto de no haberse presentado las “facturas” de su construcción. Y no cabe duda de que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado»⁸⁷; «[e]n la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron» pues a ello «se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica»⁸⁸; «a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar (...) que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron»⁸⁹; en fin, «no puede admitirse en ningún caso que unos mismos hechos existan y dejen de existir para los órganos del Estado»⁹⁰. En suma, dejando a un lado que «los mismos hechos no pueden ser y no ser al mismo tiempo»⁹¹, es irracional admitir que existe una construcción, que cuenta con un alto “valor” (incluso administrativo), para acto seguido atribuirle un “coste” de “0” y justificar con ello el gravamen sobre una renta inexistente (el importe de la parte de la ganancia patrimonial derivada de no restar el valor de la construcción).

Aunque es cierto que “*solo el necio confunde valor y precio*” (Francisco de Quevedo), también lo es que existiendo un bien (una construcción), el cálculo de la “ganancia” sometida a tributación de una forma justa (debe recordarse que según el art. 3.1 CE no solo se contribuirá “*de acuerdo*”

87 STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4.

88 STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3.

89 STC 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5.

90 STC 204/1991, de 30 de octubre, FJ 4.

91 STC 95/2000, de 10 de abril, FJ 5.

con la capacidad económica, sino también “*mediante un sistema tributario justo*”), debe hacerse necesariamente, si no fuese posible de una forma directa (precio), de una manera indirecta (estimación de su valor). No hay que olvidar que el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) queda a salvo tanto cuando se grava una «renta real o potencial», pero no «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia»⁹². Y al atribuirse un coste (o valor) de 0 € a la construcción realizada para el cálculo de la ganancia patrimonial generada con su venta se ha sometido a gravamen una renta inexistente con un “*alcance confiscatorio*”. En consecuencia, carece de toda justificación razonable y resulta arbitrario, por tanto, fingir que un mismo bien existe y no existe a efectos tributarios. Con su conducta, los órganos administrativo y judicial han privado -de forma manifiestamente irrazonable y, por tanto, arbitraria- de todo valor probatorio a la documentación existente para acreditar el coste de la construcción, provocando con su actitud, como efecto, el gravamen de «una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido»⁹³, en la medida que «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad»⁹⁴.

Así las cosas, “*capacidad económica*”, “*no confiscatoriedad*”, “*justicia*” y “*legalidad*”, son los principios o límites fundamentales a los que queda sometida la obligación de contribuir; límites que no solo van dirigidos al “legislador” al momento del establecimiento del tributo, sino que también constituyen obligaciones constitucionalmente impuestas al “aplicador”; en concreto, a la Administración tributaria. No tendría sentido exigirle al legislador el respeto de aquellos principios al momento de establecer un tributo si luego la misma exigencia no se proyecta sobre la actuación de la Administración tributaria (o del juez), que no puede obrar en su aplicación al margen de la Constitución y de la ley. Como se ha dicho, el contribuyente tiene la obligación de tributar, no de cualquier manera, sino “*con arreglo a la ley*”; y la Administración tributaria tiene la obligación de hacer tributar a todos “*con arreglo a la ley*” y no de otra manera, pues no solo los ciudadanos, sino también los poderes públicos, “*están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*” (art. 9.1 CE). No hay que olvidar que la Constitución garantiza, además, “*la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*” (art. 9.3 CE). Y cuando la Administración rechaza irrazonablemente lo que antecede, si la ley ha decidido no someter a tributación ciertas rentas (no sujetarlas, eximir las o bonificarlas) o ha permitido la reducción de la base imponible (mediante aplicación de gastos, cargas, reducciones, etc.), la única capacidad económica constitucionalmente gravable será la que deriva de los términos establecidos por la ley. De este modo, si la Administración tributaria (estatal, autonómica o local) procediese a aplicación de un gasto en la base imponible está incurriendo en una conducta arbitraria (gravamen de una capacidad económica inexistente) que, por su desproporción, provoca un resultado confiscatorio.

Si lo anterior no fuera suficiente, hay que recordar que el art. 3 LGT recoge los principios de “*ordenación*” y “*aplicación*” del sistema tributario. En efecto, la “*ordenación*” del sistema tributario, como no podía ser de otra manera, “*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*” (art. 3.1). La “*aplicación*” del sistema tributario, por su parte, se basa, entre otros, en el principio “*de proporcionalidad*” (art. 3.2).

92 SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3.

93 STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.

94 STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4.

Y no cabe duda de que la AEAT, con sus decisiones, puede incidir diariamente en la prohibición de confiscatoriedad en la aplicación de la ley tributaria.

En fin, parece que olvidamos que los principios constitucionales no son solo mandatos imperativos dirigidos al legislador, sino directrices generales insoslayables (prescripciones vinculantes) que condicionan a todos los poderes públicos, constriñendo su actuación y erigiéndose en el marco jurídico legitimador de sus actos. Son mandatos comunes a todos los poderes constituidos, lo que supone, que bajo el imperio de la Constitución como norma suprema *ex art. 9.1 CE* (“*los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”), van dirigidos también, como no podía ser de otra manera, a la Administración y al juez, quienes vienen obligados a respetar, proteger y promover su aplicación. Por consiguiente, la prohibición de confiscatoriedad y, por ende, el indisociable principio de proporcionalidad, son dos fines constitucionalmente protegidos que no pueden ser ilegítimamente ignorados por los actos de la Administración tributaria. Con decisiones administrativas y judiciales como la analizada, se imponen unas condiciones o requisitos al ejercicio del derecho (el derecho a tributar exclusivamente de acuerdo con la capacidad económica), que lo desnaturalizan hasta un punto tal que el límite de la confiscatoriedad resulta irreconocible, quedando vacío de contenido.

6. El control de la confiscatoriedad de la medida legalmente adoptada: el test de la “normalidad de los casos”

Para comprobar cuándo un tributo es o no contrario a la Constitución (desde el punto de vista de la medida adoptada), el Tribunal Constitucional aplica el test de la “normalidad de los casos” o de la “generalidad de los casos”, lo que supone que lo enjuicia «tomando en cuenta el caso normal, es decir, el que se da en la gran generalidad de los supuestos, tanto reales como normativos (...) y no (...) tomando únicamente en consideración la excepción a la regla»⁹⁵, dado que las leyes «en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad»⁹⁶.

Esto implica que la inconstitucionalidad de una norma no puede fundarse en «un efecto excepcional»⁹⁷, esto es, «en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley»⁹⁸. De este modo, la posible aparición de un efecto negativo aislado, singular o excepcional no convierte *per se*, entonces, a una norma legal en inconstitucionalidad. Se asume como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma, simplemente porque «la legítima finalidad perseguida por la norma prevalece frente a las concretas disfunciones que genera»⁹⁹. Pero,

95 SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; y 16/1994, de 20 de enero, FJ 5. Y también SSTC 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 7; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 6; y 100/2017, de 20 de julio, FJ 6.

96 SSTC 73/1996, de 20 de abril, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; 21/2002, de 28 de enero, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 111/2006, de 5 de abril, FJ 8 a); 113/2006, de 5 de abril, FJ 9 a); 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7; y 83/2014, de 29 de mayo, FJ 6. Y también AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5; y 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 3. Así, por ejemplo, para que quede a salvo el principio de capacidad económica, basta con que «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4).

97 SSTC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4.

98 SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y 37/2017, de 1 de marzo, FJ 4 a). Y, en sentido similar, véanse las SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5. Y también ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

99 STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5. También STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8.

cuidado, «la doctrina de la normalidad de los casos no permite afirmar que una norma no es inconstitucional por el mero hecho de que ésta no [vulnere la Constitución] “en la mayor parte de los casos” que regula, dado que la vulneración de la Constitución no puede depender de un dato puramente estadístico»¹⁰⁰. Lo que ha venido declarando el Tribunal Constitucional con fundamento en aquella doctrina «es que no puede basarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma»¹⁰¹. Por este motivo, «cuando en la aplicación parcial del tributo se produzca un solo efecto contrario a la equidad, dicho efecto no puede convertir a la norma en cuestión —eo ipso— en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener»¹⁰².

Lo anterior significa que cuando en el control de constitucionalidad de la obra del legislador se aprecie una única disfunción contraria a los principios del art. 31.1 CE y, entre ellos, la prohibición de confiscatoriedad, la norma no podrá ser considerada, por ello, inconstitucional. Pero que una norma que conduzca a un resultado confiscatorio en un caso concreto no sea inconstitucional no quiere decir que el sistema tributario justo consienta la aplicación confiscatoria de la norma en ese caso concreto. La norma en sí, por su aislada disfunción, no sería inconstitucional, pero su aplicación al caso concreto conduciría a un resultado que, al estar constitucionalmente prohibido, debería ser necesariamente corregido, so pena de incurrir en un “efecto confiscatorio”.

Aunque con carácter general, «[l]a norma debe utilizar criterios objetivos generales, cuya razonabilidad y proporcionalidad ha de apreciarse en relación con los casos ordinarios y más frecuentes y no (...) respecto de los casos particulares»¹⁰³, en el supuesto de la confiscatoriedad, no queda permitida por el Texto Constitucional “*en ningún caso*”, normativo o real, esto es, ni en el caso particular. Por tanto, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “*sistema tributario*”, la Constitución prohíbe “*en todo caso*” el efecto confiscatorio en la aplicación de los tributos¹⁰⁴, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (...) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)¹⁰⁵.

Dicho lo que antecede, es importante subrayar que el Tribunal Constitucional utiliza el test de la normalidad de los casos cuando realiza el control de una norma legal. De este modo, si se produce su correcta aplicación en la mayoría de los casos, procederá a declarar su constitucionalidad, al margen de que en algún supuesto aislado pudiera producirse un efecto contrario a aquella prohibición. Por el contrario, cuando su lesiva aplicación se produzca en algo más que un supuesto -patológico o aislado- procederá a su expulsión del ordenamiento jurídico,

100 SSTC 111/2006, de 5 de abril, FJ 8.a); y 113/2006, de 5 de abril, FJ 9.a).

101 SSTC 111/2006, de 5 de abril, FJ 8.a); y 113/2006, de 5 de abril, FJ 9.a).

102 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4. Y también STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

103 SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; y 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5.

104 Para José Manuel TEJERIZO LÓPEZ “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” (en “*Considerazioni generali sul principio di non confiscatorietà nel diritto tributario spagnolo*”, cit., pág. 16).

105 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3.

con efectos “*erga omnes*”, previa declaración de su inconstitucionalidad y nulidad [arts. 164.1 CE y 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, LOTC)]. Basta con recordar que si eventualmente, en supuestos marginales, el importe del tributo fuera superior a la riqueza gravada, tal circunstancia «sin embargo, no conv[er]tiría a la norma cuestionada en inconstitucional, porque no es discutible que la riqueza que se pretende gravar existe en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador»¹⁰⁶.

Pues bien, dejando ahora a un lado que la anterior afirmación se hizo en el año 2008¹⁰⁷, lo cierto es que aun cuando la norma no sea inconstitucional por no afectar a una generalidad de supuestos, esto no implica, en modo alguno, que pudiera ser aplicable en el caso concreto (patológico), pues de ser así se estaría permitiendo un gravamen en contra del mandato previsto en el Texto Constitucional: “*en ningún caso*” (art. 31.1 CE). Dicho esto, es importante señalar que la trascendencia constitucional de la eventual confiscatoriedad de un tributo dependerá del proceso constitucional en el que se ha controlado su aplicación:

1. *Procesos de control de constitucionalidad*: el control de constitucionalidad de las normas con rango legal (y de las normas forales fiscales) corresponde en exclusiva al Tribunal Constitucional, bien a través del “*recurso de inconstitucionalidad*” [arts. 161.1.a) CE, y 2.1.a), 31 y DA 5ª LOTC]¹⁰⁸, en el plazo de los tres meses siguientes a la publicación de la disposición en el correspondiente diario oficial (art. 33.1 LOTC), bien mediante el planteamiento de una “*cuestión de inconstitucionalidad*”, en cualquier momento, por los jueces y tribunales, cuando consideren que la disposición legal que da cobertura al acto o actuación del Estado objeto de recurso pudiera ser contraria al Constitución [arts. 163 CE, y 35.1 y DA 5ª LOTC]¹⁰⁹.

Cuando se controle una medida adoptada por una norma legal que conduzca a un resultado confiscatorio (como, por ejemplo, con el gravamen de capacidades económicas irreales o

106 ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

107 Está claro que con la doctrina actual del Tribunal Constitucional todo tributo «que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, en un resultado obviamente confiscatorio», de manera que «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)» (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4).

108 Pueden ser objeto de un recurso de inconstitucionalidad las leyes (orgánicas y ordinarias), las disposiciones normativas y actos con fuerza de ley (tales como los decretos-leyes y los decretos-legislativos), tanto de Estado como de las Comunidades Autónomas (arts. 31 a 34 LOTC), así como las normas forales fiscales de las Diputaciones Forales de Gipuzkoa, Bizkaia y Álava (DA 5ª.1 LOTC).

109 El art. 163 CE dispone que “*cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos*”. Por su parte, el art. 35.1 LOTC establece: “*Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley*”. Eso sí, «la cuestión de inconstitucionalidad no es una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley, sino un instrumento puesto a disposición de los órganos judiciales para conciliar la doble obligación en que se encuentran de actuar sometidos a la ley y a la Constitución. La estricta aplicación del principio de jerarquía permitiría al juez resolver el dilema en que lo situaría la eventual contradicción entre la Constitución y la ley con la simple inaplicación de ésta, pero ello hubiera implicado someter la obra del legislador al criterio tal vez diverso de un elevado número de órganos judiciales, de donde podría resultar, entre otras cosas, un alto grado de inseguridad jurídica. El constituyente ha preferido, para evitarlo, sustraer al juez ordinario la posibilidad de inaplicar la ley que emana del legislador constituido, aunque no la de cuestionar su constitucionalidad ante este Tribunal que, en cierto sentido, es así, no sólo defensor de la Constitución, sino defensor también de la ley. La defensa de la Constitución frente a las eventuales extralimitaciones de los órganos dotados de poder para crear normas de carácter general corresponde, en primer lugar, a los jueces y Tribunales, que han de negar validez, a las normas reglamentarias que sean contrarias a la Constitución, inaplicándolas, y están facultados para inaplicar también incluso las normas legales que adolezcan del mismo defecto, cuando sean anteriores a la Constitución. La supremacía de ésta obliga también a los jueces y tribunales a examinar, de oficio o a instancia de parte, la posible inconstitucionalidad de las leyes en las que, en cada caso concreto, hayan de apoyar sus fallos, pero, en defensa, como antes se dice, de la dignidad de la ley emanada de la representación popular, el juicio adverso a que tal examen

ficticias en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana), el test de la normalidad de los supuestos servirá para determinar su constitucionalidad o inconstitucionalidad, en función de que la norma tenga un acomodo general o no a la Constitución. Hasta la fecha actual el Tribunal Constitucional no se ha encontrado ante un supuesto en el que apreciase que la norma (tributaria) tenía un efecto inconstitucional en un solo supuesto: o bien era inconstitucional en la mayoría de los supuestos¹¹⁰, o bien era constitucional en la generalidad de los casos¹¹¹. Ahora bien, que la norma sea respetuosa con la Constitución en la generalidad de los supuestos no quiere decir que su aplicación al caso concreto sea necesariamente constitucional. Y no debemos olvidar que la Constitución no permite el “*alcance confiscatorio*”

pueda eventualmente conducirlos no los faculta para dejar sin más de aplicarlas, sino sólo para cuestionarlas ante este Tribunal. La depuración continua del ordenamiento desde el punto de vista de la constitucionalidad de las leyes, y siempre a salvo la acción del propio legislador, es así resultado de una colaboración necesaria entre los órganos del poder judicial y el Tribunal Constitucional, y sólo esta colaboración puede asegurar que esta labor depuradora sea eficaz y opere de manera dinámica y no puramente estática, ya que sólo por esta vía, y no por la del recurso de inconstitucionalidad, cabe tomar en consideración el efecto que la cambiante realidad social opera sobre el contenido de las normas» (STC 17/1981, de 1 de junio, FJ 1).

- 110 Así, por ejemplo, el “test de la normalidad” se ha utilizado para la declarar la inconstitucionalidad en la STC 46/2000, de 14 de febrero (respecto del gravamen de las rentas irregulares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas), al señalar que «[n]o se trata de un efecto singular, justificable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, según ha quedado razonado. La generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (FJ 8); en la STC 289/2000, de 30 de noviembre (con relación al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de las Islas Baleares), donde se dijo que «no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables. De hecho aunque en algún supuesto, ciertamente muy excepcional, ese solapamiento pudiera no producirse, no por ello cabe admitir la constitucionalidad de la ley» (FJ 6); en la STC 193/2004, de 4 de noviembre (respecto del prorrateo por trimestres en el supuesto de declaraciones de alta y baja en el impuesto sobre actividades económicas), que apreció que «la desigualdad de trato que consagra el art. 90.2 LHL cuestionado no tiene lugar en supuestos puntuales no previstos en la norma, sino en la generalidad de los casos, dado que la Ley establece en el impuesto de actividades económicas un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los periodos temporales inferiores al año natural derivados de las bajas en el ejercicio de actividades económicas que para idénticos periodos temporales derivados de declaraciones de alta» (FJ 7); en la STC 111/2006, de 5 de abril (con referencia a la atribución de la condición de representante al “presentador del documento” en el impuesto sobre sucesiones y donaciones) en la que se concluyó que «la doctrina de la normalidad de los casos no permite afirmar que una norma no es inconstitucional por el mero hecho de que ésta no lesione derechos fundamentales “en la mayor parte de los casos” que regula, dado que la vulneración de la Constitución no puede depender de un dato puramente estadístico. En efecto, lo que hemos venido declarando con fundamento en aquella doctrina es que no puede basarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» [FJ 8.a)]; en la STC 26/2017, de 16 de febrero (respecto del impuesto foral vizcaíno sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana), que consideró que «no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, “pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual”, razón por la cual “[l]a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica»» (FJ 4); y, en fin, en la STC 126/2019, de 31 de octubre (relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana) en la que se volvió a insistir en que «[l]a situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE)» (FJ 5).
- 111 En efecto, también ha servido para apreciar la constitucionalidad de la norma controvertida, como sucedió, por ejemplo, en la STC 83/2014, de 29 de mayo [con referencia a la deducción sobre la facturación mensual de cada oficina de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad (que se calificó como una prestación patrimonial de carácter público, pero no de naturaleza tributaria, y, por lo tanto, se rechazó que le fuese aplicable la prohibición de confiscatoriedad prevista para los tributos en el art. 31.1 CE)], en la que se apuntó que «es necesario añadir, respecto del eventual efecto confiscatorio derivado de la aplicación de la deducción cuestionada al que hace referencia el órgano judicial, que “el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma”» (FJ 6).

del sistema tributario, en general, y del tributo, en particular, “*en ningún caso*”, lo que supone que aunque la norma pueda ser constitucional en la generalidad de los supuestos, nada impide que pueda ser inconstitucional en el supuesto concreto: aquel en el que se produce un alcance confiscatorio. Y puesto que el ciudadano no tiene (no puede tener) el deber jurídico de soportar la aplicación de una norma inconstitucional, ni siquiera en un caso concreto, la única solución constitucionalmente factible sería la inaplicación al caso concreto. En efecto, en el análisis de la constitucionalidad de la norma a través del “recurso” no cabría (no sería necesaria) esa “inaplicación” en la medida que estaríamos ante un control abstracto” en el que se estudia la norma en su “abstracta” aplicación. Por el contrario, en el análisis de la norma mediante la “cuestión”, aunque fuera posible salvar su constitucionalidad en la generalidad de los supuestos, sí sería posible (sí sería necesario) proceder a esa “inaplicación” al tratarse de un “control concreto” apegado al supuesto en el que se plantea la duda de constitucionalidad. Esto es lo que se hizo, a fin de cuentas, en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (las SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; 72/2017, de 5 de junio; y 126/2019, de 31 de octubre) en las que la inconstitucionalidad de la norma legal lo fue «únicamente en aquellos supuestos en los que...» [STC 72/2017, FJ 4.a)]. De esta manera, aun cuando se declaraba la constitucionalidad de la norma en la generalidad de los supuestos [el impuesto «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional» se decía, por ejemplo, en las SSTC 26/2017, FJ 7; y 59/2017, FJ 5.a)], se procedía a su inaplicación en los casos contrarios a la Constitución: «debe serlo únicamente en aquellos casos en los que...» [STC 126/2019, FJ 5.a)]. La declaración de inconstitucionalidad limitada que hacían estas sentencias tenía, entonces, un efecto similar al de la “inaplicación” de la norma al caso concreto: al supuesto contrario al Texto Constitucional.

2. *Procesos de protección de los derechos y libertades fundamentales*: mediante el recurso de amparo que se dirige a la protección de los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en la Sección 1ª del Capítulo II del Título I de la Constitución (art. 53.2 CE) frente a las violaciones originadas por disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho de los poderes públicos (art. 41.1 LOTC), concretamente, contra actos o disposiciones de las Administraciones Públicas (art. 43 LOTC)¹¹², contra actos de la Administración de Justicia (art. 44 LOTC)¹¹³, o, incluso, de forma «mixta» frente a actos de las Administraciones Públicas y de los Tribunales de Justicia, cuando éstos últimos incurrir en una nueva y diferente lesión de un derecho fundamental al conocer de los recursos interpuestos contra aquellos actos¹¹⁴.

Es importante subrayar que en el recurso de amparo constitucional sólo puede pretenderse la preservación o el restablecimiento de los derechos o libertades vulnerados (art. 41.3 LOTC). Su objeto se dirige únicamente a reparar o, en su caso, prevenir, lesiones concretas y efectivas de derechos fundamentales¹¹⁵, sin que sea una vía adecuada para efectuar juicios

112 Esto sucede cuando la lesión constitucional denunciada tiene su origen directo en una resolución administrativa y no en la resolución judicial que se limita a confirmar la legalidad de las resoluciones administrativas (STC 29/2014, de 24 de febrero, FJ 1). Véanse también, entre otras muchas, las SSTC 21/2010, de 27 de abril, FJ 2; 35/2010, de 19 de julio, FJ 2; 96/2010, de 15 de noviembre, FJ 2; 122/2010, de 29 de noviembre, FJ 1; 15/2011, de 28 de febrero, FJ 2; 44/2011, de 11 de abril FJ 11; 47/2011, de 12 de abril, FJ 1; 193/2011, de 12 de diciembre, FJ 2; 90/2012, de 7 de mayo, FJ 2; 109/2012, de 21 de mayo, FJ 2; 127/2012, de 18 de junio, FJ 2; 200/2012, de 12 de noviembre, FJ 2; 77/2013, de 8 de abril, FJ 3; 28/2014, de 24 de febrero, FJ 2; 29/2014, de 24 de febrero, FJ 1; 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3; 118/2014, de 7 de julio, FJ 2 b); y 128/2014, de 21 de julio, FJ 2 b).

113 Entre muchas, SSTC 24/2010, de 27 de abril, FJ 1; 29/2010, de 27 de abril, FJ 2; 34/2011, de 28 de marzo, FJ 1 a); 47/2011, de 12 de abril, FJ 7; 150/2011, de 29 de septiembre, FJ 2; 209/2013, de 16 de diciembre, FJ 2; 104/2014, de 23 de junio, FJ 2; y 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 2

114 Por ejemplo, SSTC 35/2010, de 19 de julio, FJ 1; 135/2010, de 2 de diciembre, FJ 2; 60/2011, de 5 de mayo, FJ 2 a); 144/2011, de 26 de septiembre, FJ 2; 145/2011, de 26 de septiembre, FJ 3; 150/2011, de 29 de septiembre, FJ 3; 189/2012, de 29 de octubre, FJ 2; y 145/2015, de 25 de junio, FJ 2.

115 Entre otras muchas, SSTC 167/1986, de 22 de diciembre, FJ 4; 363/1993, de 13 de diciembre, FJ 4; 52/1992, de 8 de abril, FJ 1; 78/1997, de 21 de abril, FJ 3; 288/2006, de 9 de octubre, FJ 2; 84/2008, de 21 de julio, FJ 2; 122/2008, de 20 de octubre, FJ 2; 95/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 64/2011, de 16 de mayo, FJ 2.

abstractos de inconstitucionalidad de normas¹¹⁶ o, en general, para garantizar en abstracto la correcta aplicación de los preceptos de la Constitución que recogen y garantizan derechos fundamentales¹¹⁷. De este modo, si la lesión del derecho fundamental derivase directamente de una norma con rango legal, la Sala correspondiente del Tribunal Constitucional que conoce del recurso de amparo no puede realizar un control abstracto de la norma, apreciar su eventual inconstitucionalidad y expulsarla del ordenamiento jurídico. En tal caso, cual sucede con los órganos de la jurisdicción ordinaria, deberá suspender la emisión de la sentencia y elevar una “*autocuestión de inconstitucionalidad*” al Pleno del propio Tribunal¹¹⁸, quien, de coincidir con el criterio de la Sala, apreciará su inconstitucionalidad, expulsándola del ordenamiento con efectos *erga omnes* (quedando habilitada la Sala, entonces, a anular el acto de aplicación de la norma impugnado).

Sin embargo, cuando el Tribunal se enfrenta al control de una decisión administrativa (que lesiona un derecho fundamental) y/o judicial (que no ha reparado la lesión), esto es, cuando en lugar de estarse ante el control de la norma legal de cobertura se está ante el control de la aplicación de esa norma legal de cobertura (por ejemplo, por la negativa de la AEAT a permitir la aplicación de un gasto real lo que provocaría el gravamen de una capacidad económica inexistente), el Tribunal puede anular la resolución infractora del ordenamiento constitucional (administrativa y judicial), previa declaración de la lesión del derecho fundamental en liza.

Ahora bien, es importante no descuidar que el recurso de amparo constitucional es una garantía procesal no sólo subsidiaria de la judicial, sino en sí misma extraordinaria y cuyo disfrute no queda garantizado por la Constitución en la generalidad de los casos¹¹⁹, como sucede fundamentalmente con la materia tributaria, porque no todos los derechos recogidos en la Constitución (derechos constitucionales) son protegibles a través del recurso de amparo. Únicamente lo son aquellos que tienen la condición de “fundamentales”, esto es, aquellos a los que la Constitución ha considerado como núcleo central del *status* jurídico del individuo, o lo que es lo mismo, los consagrados en los arts. 14 a 29 de la Constitución¹²⁰ y que gozan de una eficacia directa y vinculación a todos los poderes públicos (art. 53.1 CE), una especial rigidez

116 SSTC 167/1986, de 22 de diciembre, FJ 4; 93/1995, de 19 de junio, FJ 5; 78/1997, de 21 de abril, FJ 3; 83/2000, de 27 de marzo, FJ 2; 215/2000, de 18 de septiembre, FJ 4; 223/2005, de 5 de noviembre, FJ 7 a); 225/2001, de 26 de noviembre, FJ 7; 224/2004, de 29 de noviembre, FJ 3 b); 49/2005, de 14 de marzo, FJ 2; 47/2007, de 12 de marzo, FJ 4; 91/2007, de 7 de mayo, FJ 2; 84/2008, de 21 de julio, FJ 2; 122/2008, de 20 de octubre, FJ 2; 169/2009, de 9 de julio, FJ 8; 20/2011, de 14 de marzo, FJ 7; y 64/2011, de 16 de mayo, FJ 2.

117 SSTC 52/1992, FJ 1, de 8 de abril; 114/1995, de 6 de julio, FJ 2; 78/1997, de 21 de abril, FJ 4; 83/2000, de 27 de marzo, FJ 2; 84/2008, de 21 de julio, FJ 2; y 122/2008, de 20 de octubre, FJ 2; y AATC 47/1999, 4 de marzo, FJ 5; 223/2001, de 18 de julio, FJ 2; y 255/2001, de 21 de septiembre, FJ Único.

118 De conformidad con el art. 55.2 LOTC “[e]n el supuesto de que el recurso de amparo debiera ser estimado porque, a juicio de la Sala o, en su caso, la Sección, la ley aplicada lesione derechos fundamentales o libertades públicas, se elevará la cuestión al Pleno con suspensión del plazo para dictar sentencia”.

119 SSTC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 5; 175/2001, de 26 de julio, FJ 7; 239/2001, de 18 de diciembre, FJ 3; y 240/2001, de 18 de diciembre, FJ 3.

120 Por ejemplo, STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2 a). Y lo hizo siendo consciente de que la doctrina no es uniforme sobre este particular, pues, por un lado se sostiene «que la inclusión de un derecho en el Texto constitucional, en determinado paraje del mismo, no puede considerarse como razón decisiva para calificarle o no de derecho fundamental, porque tampoco es fácil escrutar la intención del constituyente, ni siquiera infiriéndola de los antecedentes de la discusión parlamentaria, ya que ello no constituye un criterio objetivo, impersonal, siempre más fiable y seguro». Pero «tampoco goza de esta cualidad la determinación de lo que sea un derecho fundamental por la circunstancia, meramente procesal, de estar protegido por el recurso de amparo, puesto que el Derecho comparado nos muestra la inexistencia de ese recurso como posible garantía de esos derechos, no obstante, su reconocimiento». Así mismo se añade por otro sector «la posibilidad de estimar como fundamentales ciertos derechos comprendidos en la Sección 2ª del Capítulo Segundo, Título 1, de nuestra Constitución, por ejemplo, los previstos en los arts. 32, 33, 35 y 37, derechos también sustraídos a la libre disponibilidad del legislador (art. 53.1 CE)» (STC 160/1987, de 27 de octubre, FJ 2). Ahora bien, no hay que descuidar que el Tribunal Constitucional ha admitido en alguna resolución la existencia de derechos fundamentales fuera del Título I de la Constitución española. En efecto, en la STC 16/1994, de 20 de enero, se llegó a considerar la gratuidad de la justicia (art. 119 CE) como un derecho fundamental dotado, incluso, de un contenido constitucional indisponible (FJ 3).

en su reforma (art. 168 CE)¹²¹, un sistema reforzado de garantías (art. 53.2 CE) y una serie de garantías normativas en su desarrollo, como, por ejemplo, su regulación por ley orgánica (arts. 53.1 y 82 y siguientes CE)¹²².

Así las cosas, resulta que las vulneraciones que habitualmente se producen en las controversias de naturaleza tributaria se suelen anudar a los arts. 9.3 CE (principios de irretroactividad y de seguridad jurídica), 31 CE (derecho a la contribución de acuerdo con la capacidad económica, igualdad, progresividad, justicia y no confiscatoriedad) y 33 CE (derecho de propiedad), lesiones todas ellas que quedarían extramuros del citado mecanismo de protección, por no referirse a derechos protegidos en los arts. 14 a 30 CE. Aquellas vulneraciones solo tendrían acceso al recurso de amparo constitucional en conexión con otros derechos amparables como, por ejemplo, la igualdad (art. 14 CE), la intimidad personal y familiar (art. 18.1), la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), las garantías del proceso (art. 24 CE) o las garantías del régimen sancionador, administrativo o penal, tanto sustantivas (art. 25.1 CE) como procedimentales (art. 24.2 CE). Solo, entonces, el Tribunal podría apreciar la vulneración de la prohibición de confiscatoriedad, en conexión con la de otro derecho fundamental amparable, y proceder a la anulación del acto lesivo: por ejemplo, declarando arbitraria la decisión judicial impugnada (lo que lesionaría el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE). Si volvemos al supuesto analizado con anterioridad, era arbitrario o manifiestamente irrazonable admitir que existía una construcción que contaba con un alto “valor” para acto seguido atribuirle un coste de “0” a los efectos de calcular la ganancia patrimonial sometida a tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. La negativa –administrativa y judicial– a permitir la valoración de una construcción existente provoca como efecto inmediato el gravamen de una renta inexistente (en la parte equivalente al valor del bien). Estaríamos ante una decisión administrativa contraria al derecho a la propiedad privada (art. 33.1 CE) y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) que, al no haber sido corregida por el órgano judicial, ha incumplido su función de dispensar una tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), y, con ello, ha impedido al ciudadano contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “*de acuerdo*” con su capacidad económica y sin que “*en ningún caso*” tenga un “*alcance confiscatorio*” (art. 31.1 CE).

En suma, es de la responsabilidad primera de los jueces y tribunales impedir que las decisiones de la Administración tributaria tengan un “*alcance confiscatorio*”, “*en ningún caso*”. Y solo si estos no evitan tal injerencia prohibida en el derecho de propiedad, le corresponderá

121 Aprobación por mayoría de dos tercios de la reforma constitucional con posterior disolución de las Cortes Generales y convocatoria de elecciones generales. Posteriormente, se exige una nueva aprobación por mayoría de dos tercios en las Cortes elegidas. Finalmente, aprobada la reforma, se someterá a un referéndum para su ratificación.

122 El Tribunal Constitucional ha limitado la exigencia de una Ley Orgánica únicamente a los derechos y libertades fundamentales recogidos en la Sección 1ª del Capítulo II del Título I de la Constitución, excluyendo del ámbito de dicha reserva a cualquier otro derecho que no éste en el contenido de dicha Sección. Por este motivo, por ejemplo, el derecho a la “objección de conciencia” del art. 30.2 CE, ni puede calificarse de derecho fundamental, ni está sometido a la rigidez de la reserva de ley orgánica, sin perjuicio de que la Constitución la haya dotado de la protección reforzada que está prevista para los derechos fundamentales, en lo que se refiere al recurso de amparo (art. 53.2 CE). Por otra parte, la reserva de ley orgánica se limita única y exclusivamente al contenido esencial del derecho y no a cualquier aspecto relacionado con el mismo. Es decir, una cosa es el desarrollo del derecho (art. 53.1 CE) que está reservado a la ley, pero no a la ley orgánica, y otra es la regulación básica de su ejercicio, que sí está sometida a ley orgánica. En efecto, *la reserva de Ley Orgánica, que ha de ser interpretada restrictivamente, establecida en el art. 81.1 CE respecto de las normas relativas al desarrollo de los derechos fundamentales, “tiene una función de garantía adicional que conduce a reducir su aplicación a las normas que establezcan restricciones de esos derechos o libertades o las desarrollen de modo directo, en cuanto regulen aspectos consustanciales a los mismos, excluyendo por tanto aquellas otras que simplemente afectan a elementos no necesarios sin incidir directamente sobre su ámbito y límite” (SSTC 101/1991, de 13 de mayo, FJ 2; y 142/1993, de 22 de abril, FJ 2). Finalmente, la reserva de ley orgánica afecta única y exclusivamente a los derechos y libertades contenidos en la Sección 1ª, pero no a cualquier materia (contenido) que en ellos se encuentre. En efecto, aunque en la regulación de los arts. 14 a 30 existen numerosas referencias a la ley, no ha de entenderse como reservas de ley orgánica, en la medida en que el contenido de la materia reservada no sea relativo a un derecho o libertad fundamental. Basta con citar como ejemplo el art. 20.3 CE (regulador de los derechos de libertad de expresión, comunicación, etc.) que reserva a la ley la regulación de la organización y el control parlamentario de los medios de comunicación social dependientes del Estado o de cualquier ente público.

al Tribunal Constitucional, como garante último en la defensa de la Constitución, reparar dicha violación.

7. El alcance de la prohibición de confiscatoriedad en la experiencia comparada

7.1. Consideraciones iniciales

Como hemos venimos sosteniendo en las líneas anteriores, la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida), operando como un “juicio de proporcionalidad”; de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya sea haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento), actuando como un “juicio de arbitrariedad”.

Pues bien, cuando hablamos de la prohibición de confiscatoriedad como límite al gravamen de la capacidad económica manifestada (real o potencial) y, por tanto, como “juicio de proporcionalidad”, nos hallamos ante un examen ponderativo de la injerencia del tributo en el derecho a la propiedad privada que exige comprobar la existencia de un razonable equilibrio entre la medida adoptada y el resultado producido, de manera que cualquier efecto especialmente gravoso o desmedido para el citado derecho deberá excluirse necesariamente.

En las siguientes líneas vamos a comprobar cómo el juicio de proporcionalidad que realizan los diferentes Tribunales, aunque semejante en el análisis de la injerencia, es muy diferente en la valoración del resultado, hasta el punto que el límite de lo admitido o de lo prohibido (confiscatorio) oscila en unos porcentajes que van desde el 33% del valor de los bienes (rentas) gravados (Argentina), pasando por posturas intermedias del 50% (como las de Alemania, Francia o el Tribunal Europeo de Derechos Humanos)¹²³, al 80% (Bélgica), casi el 100% (España) o el 100% (Italia). Este es, por otra parte, el criterio que se ha seguido para llevar a cabo al estudio de los países que se citan a continuación: un criterio puramente cuantitativo que pone el acento en el *quantum* del límite de la “confiscatoriedad” que han venido estableciendo sus Tribunales y Cortes Supremas o Constitucionales.

7.2. La Corte Suprema de Argentina: la absorción de una parte sustancial de la propiedad (33%)¹²⁴

La Constitución de la Nación Argentina de 1 de mayo de 1853 (reformada por última vez el 22 de agosto de 1994) acoge el derecho de usar y disponer de la propiedad, su inviolabilidad y la prohibición de confiscación (art. 17), como correlato al deber de contribuir (arts. 4, 16 y 17) que tiene como límite la confiscatoriedad, o lo que es lo mismo, “la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”¹²⁵.

Desde época muy temprana la Corte Suprema vino declarando la inconstitucionalidad de aquellos impuestos cuya alícuota fuese cercana al 50%. Así, por ejemplo, en una primera Sentencia de 16 de diciembre de 1911 declaró la inconstitucionalidad de un impuesto a las

123 Un estudio de otros países puede verse en el trabajo de María José LARIO PARRA, “*Los principios de progresividad y no confiscatoriedad en Derecho comparado*”, en *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Universidad de Jaén/Aranzadi, Cizur Menor, 2018, págs. 161 a 219.

124 Véase, con carácter general, Gustavo José NAVIERA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997. Y del mismo autor, “*La prohibición de confiscatoriedad por la vía tributaria en el derecho judicial argentino*”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 4, 2002, págs. 516 a 547.

125 Fallos 242:73 (1958). Véase sobre este particular, Patricio MASBERNAT, Cristian BILLARDI, José Antonio FERNÁNDEZ AMOR y Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE, “*Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los Ordenamientos de Italia, España y Argentina*”, en *Revista de*

sucesiones cuyo tipo de gravamen ascendía al 50%¹²⁶. Posteriormente, en otra Sentencia de 19 de abril de 1940 consideró inconstitucional un impuesto sobre las sucesiones con un tipo de gravamen del 65,52%¹²⁷. Acto seguido, en la Sentencia de 30 de junio de 1941, declaró la inconstitucionalidad de un impuesto del 36,60%, por absorber «más de la tercera parte del valor del legado», lo que evidenciaba que el tributo «toma una parte sustancial de la propiedad; recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla», suponiendo, desde la posición del testador, una vulneración del «derecho de testar, puesto que lo anula en más de la tercera parte del valor de los bienes», y desde el punto de vista del heredero o legatario, una afectación «al principio de inviolabilidad de la propiedad en cuanto asume carácter de confiscatorio»¹²⁸. Y, poco después, por Sentencia de 18 de junio de 1946, estimó la inconstitucionalidad de otro impuesto a las sucesiones cuyo tipo de gravamen alcanzaba casi el 45%¹²⁹.

Por el lado contrario, la Corte Suprema argentina consideró constitucional, en su Sentencia de 26 de octubre de 1928, un impuesto sucesorio entre extraños del 22% porque, aun cuando se trataba de un tributo elevado, no había restringido de forma excesiva ni la capacidad de testar ni el derecho de propiedad¹³⁰. A continuación, en una Sentencia de 27 de abril de 1930, declaraba la constitucionalidad de otro impuesto sucesorio del 34,25%, porque aun cuando representaba un aumento considerable respecto del supuesto anterior (el 22% de la Sentencia de 26 de octubre de 1928), «no era todavía confiscatorio»¹³¹. Y, en fin, es a partir de una Sentencia de 4 de junio de 1948 cuando la Corte Suprema parece fijar el límite de la confiscatoriedad, con carácter general, en el 33%, al rechazar la inconstitucionalidad de un gravamen que absorbía ese porcentaje de lo transmitido¹³², de modo tal que el vicio de confiscatoriedad sería apreciable en aquellos supuestos en los que se demostrase que el gravamen fiscal era superior a aquel porcentaje de la riqueza gravable¹³³, eso sí, operando 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)¹³⁴. No obstante, si el contribuyente era residente en el extranjero, al tratarse de categorías distintas de contribuyentes (por ejemplo, los herederos residentes en

Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, núm. 34, 2012, pág. 506. Y también Miguel NATHAN LICHT, "Principios constitucionales tributarios", en *Tributario News*, 16 de octubre de 2008, pág. 5

126 Caso «*Rosa Melo de Cané*» (Fallos 115:111).

127 Caso «*Carlos Julio Bunge*» (Fallos 186:421).

128 Caso «*Gobierno de Italia*» (Fallos 190:159).

129 Caso «*Bemvinda de Castro Acevedo de Cámara Lomelino*» (Fallos 191:61).

130 Caso «*Graciana Etchessahar de Lastra*» (Fallos 153:46).

131 Caso «*Andrés Gallino*» (Fallos 160:247).

132 Caso «*Segundo Fernández Aguilera*» (Fallos 211:34).

133 Sentencias de 2 de marzo de 1956 [caso «*Carlos Vicente Ocampo*» (Fallos 234:129)] y de 21 de septiembre de 1956 [caso «*Kathleen Frances Anne Syngé*» (Fallos 235:883)]. Así se ha establecido en el impuesto inmobiliario, por ejemplo, en las Sentencias de 14 de marzo de 1945 [caso «*José Evaristo Uriburu*» (Fallos 201:165)], de 13 de octubre de 1947 [caso «*Jenaro García*» (Fallos 209:114)], de 31 de octubre de 1947 [caso «*Rosa Jardón Perissé*» (Fallos 209:200)], de 27 de febrero de 1948 [caso «*S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea*» (Fallos 210:172)] y de 30 de octubre de 1957 [caso «*Raúl Giménez Fauvety*» (Fallos 239:157)]. Este criterio ha llegado a mantenerse hasta la actualidad, por ejemplo, en la Sentencia de 3 de julio de 2009 [caso «*Candy S.A.*» (Fallos 332:1571)], con relación al Impuesto a las Ganancias (en el que el ajuste por inflación podía llegar a ser del 62% del resultado impositivo ajustado al ejercicio o del 55% de las utilidades ajustadas obtenidas en un ejercicio).

134 Sentencia de 2 de agosto de 1948 [caso «*María Laura Pérez Guzmán de Viana y Emilia Olmos Arredondo*» (Fallos 211:1033)].

el país y los herederos no residentes), según una Sentencia 22 de diciembre de 1948, el límite de la confiscatoriedad, debía elevarse al 50%¹³⁵.

Es importante tener presente que en ninguno de los supuestos en los que la Corte Suprema de Argentina declaró la inconstitucionalidad lo hizo fijando una alícuota concreta a partir de la cual un impuesto devendría, en todo caso, como confiscatorio. De hecho, en la ya citada Sentencia de 27 de abril de 1930, el máximo Tribunal concretó que aun cuando un tributo degenera en una confiscación al alcanzar una parte sustancial de la propiedad o de la renta «sin embargo, 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»¹³⁶, ni tampoco que pueda fijar «la tasa o el por ciento que subsidiariamente puede cobrar el Fisco, porque ello corresponde, en su caso, al Congreso, a las legislaturas o las municipalidades»¹³⁷.

Por otra parte, es importante tener presente que el anterior límite no es absoluto sino relativo¹³⁸, variable en el tiempo y susceptible de diferenciación a lo largo del tiempo¹³⁹, y que la prueba del carácter confiscatorio no afecta al sistema tributario, o lo que es lo mismo, a la totalidad de los gravámenes que pesan sobre el contribuyente, sino únicamente al tributo en cuestión¹⁴⁰, sin perjuicio de que una superposición de gravámenes sobre un mismo contribuyente pueda devenir inconstitucional cuando supere los límites que para la confiscatoriedad ha establecido la Corte Suprema¹⁴¹.

7.3. El Tribunal Constitucional de Alemania: la división en la mitad (50%)

Por Sentencia de la Sala Primera de 17 de enero de 1957¹⁴², el Tribunal Constitucional alemán declaró la inconstitucionalidad del apartado 26 de la Ley de Impuesto al Ingreso de 17 de junio de 1952¹⁴³ con fundamento en el art. 6.1 de la Ley Fundamental (en lo sucesivo, GG)¹⁴⁴, que dispone que “[e]l matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal”. Para el Tribunal Constitucional, este precepto no solo acoge un “derecho fundamental clásico” para la protección específica de la esfera privada del matrimonio y la familia, así como para la garantía de la institución, sino que es también una norma de principios, vinculante para el legislador, que prohíbe el menoscabo del matrimonio y de la familia mediante intervenciones perturbadoras por parte del Estado mismo. Y con fundamento en esta idea consideró que la tributación conjunta de los cónyuges en el impuesto sobre la renta constituía una disposición de excepción, perjudicial

135 Así se ha señalado en el impuesto sucesorio [caso «Eduardo A. Shepherd» (Fallos 212:493)]. También, por ejemplo, en la Sentencia de 21 de mayo de 1948 [caso «Banco Hipotecario Franco-Argentino» (Fallos 210:1208)]. No obstante, posteriormente, las Sentencias de 2 de marzo de 1956 [caso «Carlos Vicente Ocampo Ver» (Fallos 234:129)] y de 21 de septiembre de 1956 [caso «Synge, Kathleen Frances Anne» (Fallos 235:883)] limitaron también el porcentaje máximo de impuesto sucesorio al 33% en los casos de herederos ausentes (recargo por ausentismo).

136 Caso «Andrés Gallino» (Fallos 160:247).

137 Véase, también, la Sentencia de 18 de junio de 1946 [caso «Bemvinda de Castro Azevedo da Cámara Lomelino» (Fallos 191:61)].

138 Así por ejemplo, la Suprema Corte ha considerado que un impuesto que grava el 34,25% no era confiscatorio en su Sentencia de 27 de abril de 1930 [caso «Andrés Gallino» (Fallos 160:247)] y, sin embargo, ha entendido que sí lo es otro que grava el 36,60% en la Sentencia de 30 de junio de 1941 [caso «Gobierno de Italia» (Fallos 190:159)].

139 Sentencia de 30 de junio de 1943 [caso «Amalia Arrotea de Muñoz» (Fallos 196:122)], de 28 de abril de 1948 [caso «Petrus S.A. de Minas» (Fallos 210:855)], de 21 de junio de 1951 [caso «Leonor Ermelinda Chapar» (Fallos 220:322)] y de 3 de octubre de 1956 [caso «Cándida de Gregorio, viuda de Cipriano» (Fallos 236:22)].

140 Sentencia de 21 de diciembre de 1999 [caso «Gómez Álzaga y Martín Bosco» (Fallos 322:3255)].

141 Sentencias 24 de diciembre de 1941 [caso «Cía. de Tranvías Anglo Argentina Ltda» (Fallos 191:502)], de 28 de agosto de 1942 [caso «Gustavo A. Frederking y otros» (Fallos 193:397)], de 4 de julio de 1951 [caso «Machado Doncel Juvenal» (Fallos 220:699)], y de 21 de diciembre de 1999 [caso «Gómez Álzaga y Martín Bosco» (Fallos 322:3255)].

142 BVerfG, 1 BVL 4/54.

143 EstG 1951 (BGBl I, pág. 33).

144 Grundgesetz.

para los casados, que representaba una intervención perturbadora en el valor constitucional contemplado en el citado art. 6.1 GG.

Tras esa primera Sentencia acotando las posibilidades del legislador de someter a tributación, de forma excesiva, a las unidades familiares en el impuesto sobre la renta, a la misma conclusión llegó en el año 1995 aunque esta vez en relación con el impuesto sobre el patrimonio. Ahora bien, en la Sentencia de la Sala Segunda de 22 de junio de 1995¹⁴⁵ el Tribunal Constitucional alemán no solo dio un nuevo paso en la protección de los contribuyentes integrados en unidades familiares, sino que delimitó también la carga tributaria máxima que se podía exigir a cada contribuyente, individualmente considerado. A juicio del Tribunal Constitucional alemán, puesto que «el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional» (art. 14 GG)¹⁴⁶, y dado que el derecho a la igualdad (art. 3.1 GG) garantiza tanto la igualdad de cargas como la prohibición de imponer una carga exagerada en cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, cualquier gravamen tributario que excediese del 50% de la utilidad potencial de los bienes, no solo sería contrario a aquella garantía de la propiedad sino que podía afectar a la protección de la familia y del matrimonio (de conformidad con el art. 6.1 GG), cuando se tratase de contribuyentes integrados en una unidad familiar (en la que se genera una base económica conjunta –elevada–).

Después de recordar el Tribunal Constitucional al legislador que no podía intervenir discrecionalmente en el patrimonio privado porque los ciudadanos tienen garantizado por la Constitución el derecho a la propiedad privada, le apercibió de evitar el gravamen de ese patrimonio mediante una carga tributaria exagerada. Aunque para el Tribunal alemán el derecho a la igualdad no exige la misma contribución de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas comunes, sino la contribución de cada cual de acuerdo con su capacidad económica, lo cierto es que los límites constitucionales a la tributación del patrimonio (del patrimonio inmóvil) mediante el establecimiento de impuestos directos (superpuestos a los que gravan las rentas o utilidades o, incluso, al propio patrimonio mediante impuestos indirectos) no pueden afectar a su sustancia, lo que no sucedería siempre y cuando la carga tributaria total de los ingresos potenciales «se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica» (principio de división en la mitad como límite superior de la carga tributaria)¹⁴⁷.

En suma, a juicio del Tribunal Constitucional alemán, puesto que el patrimonio ya se encuentra gravado tanto mediante impuestos directos sobre la renta como mediante impuestos indirectos, de conformidad con la Constitución no queda mucho espacio para una tributación adicional, de manera que un Impuesto sobre el Patrimonio solo puede ser válido cuando con el mismo no se afecte a la sustancia del patrimonio, porque de otro modo tendría como resultado una confiscación escalonada (a pasos), al gravarse de forma exagerada a los sujetos pasivos del impuesto, perjudicando así sus relaciones patrimoniales.

No obstante lo dicho, la posterior Sentencia de 18 de enero de 2006 (gravamen conjunto del 50,73% entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta empresarial)¹⁴⁸ matizaría la

145 BVerfG, 2 BvL 37/91. Véase, a este respecto, Pedro Manuel HERRERA MOLINA: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)”, en Revista Impuestos, núm. 2, 1996, págs. 1033 a 1049.

146 En efecto, según el art. 14.1 GG: “La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados”. Y de conformidad con el art. 14.2 GG: “La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común”.

147 Como apunta Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, “la propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ellos sus bienes no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél” (en “Revisión del principio de no confiscatoriedad intentando mejorar la progresividad del sistema tributario en el contexto del Derecho de la Unión Europea”, cit., pág. 29).

148 BVerfG, 2 BvR 2194/99.

doctrina anterior para concretar que el principio de división en la mitad, como límite al deber de contribuir, ni es una exigencia explícita de la Ley Fundamental ni tampoco una exigencia absoluta, sino un límite relativo para evitar la sobrecarga del contribuyente en el pago de impuestos, que «puede estar cerca de una división en la mitad» y que, por tanto, debe ser aplicado, en cada caso, según criterios de racionalidad y proporcionalidad, de manera que se ponderen los legítimos intereses implicados en un equilibrio equitativo (el interés individual a gravar la propiedad de la menor manera posible y el general a conseguir los recursos necesarios para atender las necesidades financieras del Estado).

Aunque el Tribunal insiste en que «la carga tributaria cae dentro del contenido del derecho a la propiedad» (del art. 14 GG), no solo consideró que la injerencia que suponía el impuesto a la renta empresarial en el derecho de propiedad estaba constitucionalmente justificada (por ser necesaria e idónea), sino que concluyó que la citada carga de 50,73%¹⁴⁹ estaba dentro del margen de tolerancia válido (equilibrio entre el interés individual y el interés público involucrados) para no incurrir en una confiscación contraria al “principio de división en la mitad” derivado del art. 14.2 GG¹⁵⁰, en la medida que no constituía una carga desproporcionada.

7.4. El Consejo Constitucional de Francia: la carga fiscal excesiva (50%)

El Consejo Constitucional francés¹⁵¹ no se ha considerado legitimado para determinar el límite máximo en el que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos deja de ser legítima para pasar a conceptuarse como “confiscatoria”, al entender que es una atribución exclusiva que la Constitución realiza en favor del Parlamento. Ahora bien, lo que sí ha hecho ha sido declarar la inconstitucionalidad en casos determinados, concretamente, en aquellos supuestos en los que se imponían a los contribuyentes gravámenes que podían considerarse como una “carga excesiva” (que, normalmente, son aquellos que superan ampliamente el tipo de gravamen, individualmente considerado o en conjunción con otras figuras tributarias, del 50%).

La primera vez que el Consejo Constitucional se enfrentó a la eventual confiscatoriedad de un impuesto fue en la Decisión 89-268 DC, de 29 de diciembre de 1989, respecto del art. 105 de la Ley de Finanzas de 1990, que, con el fin de contrarrestar la evasión fiscal internacional, modificó el impuesto anual del 3% (el doble del tipo máximo previsto para el Impuesto sobre Grandes Fortunas, luego denominado Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio) sobre el valor de mercado de los inmuebles (sin la posibilidad de deducir pasivos) que las sociedades extranjeras poseían en Francia¹⁵². Este impuesto no era deducible ni en el Impuesto sobre la Renta ni en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que tenía que ser pagado sobre la renta neta proveniente del inmueble, en la mayoría de los casos, insuficiente. Para los diputados recurrentes el impuesto era

149 Aunque el recurrente alegaba que la tributación conjunta que debía soportar entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre su negocio profesional (despacho de abogado) era del 59,95%, el Tribunal rebajó la carga efectiva al 50,73% al considerar que el recurrente la había calculado mal al no haber utilizado el método adecuado para determinar la verdadera presión fiscal soportada.

150 Debe recordarse que el art. 14.1 GG consagra “[l]a propiedad y el derecho a la herencia” como un derecho fundamental, mientras que el art. 14.2 GG dispone que el uso de la propiedad “debe servir al mismo tiempo al bien común”.

151 Sobre el funcionamiento del Consejo Constitucional (control previo de la ley) véase el trabajo de Dmitri Georges LAVROFF, “El Consejo Constitucional francés y la garantía de las libertades públicas”, en Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 3, 1981, págs. 43 a 61. Y tras la reforma constitucional operada en 2008 (llevada a cabo por la Ley Constitucional 2008-724, del 23 de julio, sobre la modernización de las instituciones de la V República, que crea un procedimiento de examen por vía de excepción de la constitucionalidad de la ley), véase el trabajo de Juan Pablo SARMIENTO E., “La jurisdicción constitucional en Francia: de la aparente excepción europea al fin de la singularidad francesa”, en Revista Chilena de Derecho, núm. 2, 2016.

152 Este impuesto había sido introducido en los arts. 990 D a 990 H y 711 A del Código General de Impuestos por el art. 4 de la Ley 82-1126, de 29 de diciembre de 1982, de finanzas para 1983. La intención de la modificación era evitar la creación de sociedades patrimoniales en países que no hubiesen celebrado con Francia un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de asistencia.

confiscatorio y discriminatorio, violando los arts. 13¹⁵³ y 17¹⁵⁴ de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (en adelante, DDH). En esta Decisión, el Consejo Constitucional, aunque inadmitió la denuncia (al no poder referirse a disposiciones legislativas anteriores), sin embargo, deslizó en su argumentación que las disposiciones legislativas (las que establecieron el impuesto sobre los bienes inmuebles de sociedades extranjeras) «serían inconstitucionales» porque «el legislador tenía la posibilidad de haber fijado, sin desconocer el artículo 13 ni el artículo 17 de la Declaración de Derechos Humanos, el tipo del impuesto mencionado en el artículo 990 D del Código General de Impuestos» (§ 78).

Es, entonces, a partir del año 2005, cuando el Consejo Constitucional se enfrenta abiertamente con el problema de la confiscatoriedad, aunque reconduciéndolo exclusivamente al ámbito del art. 13 DDH (principio de igualdad tributaria), abandonando así su conexión con el del art. 17 DDH (derecho de propiedad)¹⁵⁵. En efecto, en la Decisión 2005-530 DC, de 29 de diciembre de 2005, revisó la previsión del art. 74 de la Ley 2005-1719, de 30 de diciembre, de Presupuestos para 2006, que incorporaba un nuevo art. 1º al *Code Général des Impôts* (en lo sucesivo, CGI) en el que disponía que “[l]os impuestos directos pagados por un contribuyente no pueden superar el 60% de sus ingresos” (el denominado “escudo fiscal”), naciendo el derecho a la restitución del exceso, en caso contrario¹⁵⁶. En esta Decisión, con fundamento en el principio consagrado en el art. 13 DDH (principio de igualdad), consideraba que no se cumpliría «si un impuesto revistiese un carácter confiscatorio o hiciese pesar sobre una categoría de contribuyentes una carga excesiva en relación con su capacidad contributiva» (§ 65). Pues bien, el Consejo Constitucional no solo consideró que el precepto impugnado «lejos de vulnerar la igualdad tributaria tiende a evitar la ruptura caracterizada de la igualdad ante las cargas públicas» (§ 66), sino que entendió que la Constitución no le confiere a él, sino al Parlamento, la capacidad de concretar la forma de cumplimiento de aquella previsión constitucional (§ 67)¹⁵⁷.

Un poco después, en la Decisión núm. 2007-555 DC, de 16 de agosto de 2007, el Consejo Constitucional analizó la constitucionalidad de la modificación del “escudo fiscal” por la Ley 2007-1223, de 2 de agosto, de fomento del trabajo, el empleo y el poder adquisitivo, cuyo art. 11 bajó del 60% al 50% el límite máximo de los ingresos que un domicilio fiscal podía llegar

153 Este artículo señala: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades”.

154 Que dispone: “Por ser la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, salvo cuando la necesidad pública, legalmente comprobada, lo exija de modo evidente, y con la condición de que haya una justa y previa indemnización”.

155 Véase, en este sentido, el trabajo de Polina KOURALEVA-CAZALS, “Quelques réflexions sur les particularités de l’appréciation du caractère confiscatoire ou excessif d’une imposition par le Conseil constitutionnel”, en *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, núm. 2, 2017, págs. 141-147.

156 En los términos previstos por el art. 1649-0-A CGI (que permitía reclamar el exceso impositivo a partir del 1 de enero del año siguiente al ejercicio en el que se hubiese materializado ese exceso y lo hacía tomando en consideración el impuesto sobre la renta, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna, las contribuciones sociales sobre los ingresos no derivados del trabajo, las contribuciones sociales sobre las rentas del trabajo y de productos de inversión alternativos, el impuesto sobre la propiedad de edificios, el impuesto a la tierra en la propiedad sin desarrollar y el impuesto residencial en la residencia principal del contribuyente). Posteriormente, el art. 11 de la Ley 2007-1223, de 2 de agosto, de fomento del trabajo, el empleo y el poder adquisitivo, modificó ese art. 1º CGI, para rebajar ese límite al 50% de los ingresos del contribuyente. Sin embargo, el art. 30.I de la Ley 2011-900, de 29 de julio, de Presupuesto suplementario para 2011, derogó el “escudo fiscal” a partir del 1 de enero de 2013 (concretamente, derogó los arts. 1 y 1649-0-A CGI).

157 Por eso afirma, con relación a la modalidad adoptada por el legislador para la aplicación de ese principio constitucional (límite del 60% en la imposición directa y derecho a la restitución del exceso soportado), que «ni la fijación de la parte de ingresos, más allá de la cual el pago de impuestos directos reconoce el derecho a la restitución, ni la definición de los ingresos entrantes en el cálculo, ni la determinación de los impuestos directos tenidos en cuenta, ni las medidas utilizadas para llevar a cabo la restitución, son inapropiadas para la realización del objetivo fijado por el legislador» (§ 67).

a pagar en concepto de impuestos directos (incluidas las contribuciones sociales)¹⁵⁸. En esta decisión el Consejo volvió a insistir en que «[n]o se cumpliría el requisito derivado del artículo 13 DDH si la tributación fuera de carácter confiscatorio o sometiera a una determinada categoría de contribuyentes a una carga excesiva en comparación con su capacidad tributaria. El principio de limitar la proporción de los ingresos de un hogar fiscal asignado al pago de impuestos directos, lejos de infringir el principio de igualdad ante el reparto público de la carga, tiene como objetivo evitar una infracción patente de este mismo principio» (§ 24).

Unos años más tarde, la Decisión 2012-662 DC, de 29 de diciembre de 2012, estudió el art. 3 de la Ley 2012-1509, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2013, que creaba un gravamen complementario en el impuesto sobre la renta del 45% para las rentas superiores a 150.000 €¹⁵⁹. Para el Consejo Constitucional, en la medida que el art. 13 DDH exige que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con la capacidad económica de cada cual¹⁶⁰, aunque este gravamen, individualmente considerado, no podía calificarse como inconstitucional, al no ser excesivo¹⁶¹, en combinación con otras medidas fiscales aplicables (una tributación adicional para las rentas altas, la contribución social obligatoria, así como la contribución impuesta a las prestaciones derivadas de planes de pensiones empresariales), que elevaba la tasa impositiva marginal soportada hasta el 75,34 %, suponía el establecimiento de «una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir, contraria al principio de igualdad ante las cargas públicas» (§ 19)¹⁶².

En el año siguiente dictó dos nuevas decisiones sobre el particular. En la Decisión 2013-684 DC, de 29 de diciembre de 2013, declaró la inconstitucionalidad del gravamen fijo en el impuesto sobre la renta del 75% establecido por el art. 43 de la Ley 2013-1279, de 29 de diciembre, de Presupuesto suplementario para 2013, a los residentes fiscales en Francia, para

158 Los diputados recurrentes consideraban que dicho precepto violaba el art. 13 DDH. A su juicio, el precepto controvertido conducía a una exoneración casi sistemática del impuesto de solidaridad sobre la fortuna y de las imposiciones locales a los contribuyentes que tributan al tipo marginal máximo en el impuesto sobre la renta, creando una desigualdad entre los contribuyentes, en términos de capacidad económica, según dispusiesen o no de un patrimonio elevado.

159 Modificando el art. 197.I CGI. Véase un comentario a esta Sentencia por Eric Oliva, “La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión N° 2012-662 DC de 19 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013”, en Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 100, 2014, págs. 313 y ss.

160 Lo que, a su juicio, se incumpliría cuando el impuesto fuese confiscatorio o sometiese a una categoría de contribuyentes a una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir (§ 15).

161 Para los demandantes, la creación de un tramo adicional del 45% en el impuesto sobre la renta, no solo conducía a la ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas sino que, al aplicarse a las prestaciones derivadas de planes de pensiones empresariales, incurría en una confiscación contraria al derecho de propiedad (§ 13). A este respecto, el Consejo Constitucional consideró que, aun cuando el art. 6 DDH exige que la ley “*debe ser la misma para todos, ya proteja o sancione*”, este principio de igualdad no se opone al hecho de que «el legislador trate de manera diferente situaciones distintas» por razones de interés general (§ 14). Por su parte, si bien el art. 13 DDH exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada cual, el establecimiento, por el art. 3 de la Ley impugnada, de un nuevo tipo marginal en el impuesto sobre la renta del 45% sobre las rentas superiores a 150.000 € (que aumentó los ingresos fiscales del Estado y la progresividad del impuesto), no podía considerarse que constituyese «una carga excesiva en términos de su capacidad de pago», ni tampoco una quiebra «de la igualdad ante las cargas públicas» (§ 16).

162 En efecto, las prestaciones derivadas de los planes de pensiones empresariales sujetas al gravamen complementario del 45% (cuando superasen los 150.000 €), estaban también sujetas a la contribución sobre las rentas altas (del 4%, prevista en el art. 223.sexies CGI, para las rentas superiores a 500.000 € o a un 1.000.000 €, en este último supuesto cuando se tratase de contribuyentes que tributasen conjuntamente), a la contribución social generalizada [del 6,6%, de acuerdo con lo previsto en el art. 136-8 del Código de la Seguridad Social (en lo sucesivo, CSS)], así como a la contribución impuesta a las prestaciones derivadas de planes de pensiones empresariales (del 21% para rentas superiores a 24.000 € al mes, de conformidad con el art. 137-11-1 CSS). Esto suponía que la tasa impositiva marginal máxima que se les imponía se elevaba hasta el 75,04% para las rentas cobradas en 2012 y al 75,34% para las rentas cobradas a partir de 2013. Por lo tanto, «para remediar la inconstitucionalidad, debido a la carga excesiva en relación con la capacidad contributiva de algunos contribuyentes, que reciben los pagos de pensiones de planes de prestaciones de jubilación definido» se declararon inconstitucionales tanto los párrafos quinto y noveno del art. 137-11-1 CSS como las palabras “*y menor o igual a 24.000 € al mes*” de los párrafos cuarto y octavo del mismo precepto (§ 21).

las ganancias netas de operaciones derivadas de “futuros financieros”¹⁶³ obtenidos mediante cuentas corrientes situadas en Estados o territorios “no cooperadores” (paraísos fiscales)¹⁶⁴, porque ese gravamen, junto con las contribuciones sociales del 15,5% (sobre los rendimientos de los activos financieros)¹⁶⁵, determinaban un tipo de gravamen medio sobre los beneficios de aquellas transacciones del 90,5%, lo que suponía un “gravamen excesivo” para la capacidad contributiva de los contribuyentes que contrariaba, además, el “principio de igualdad ante las cargas públicas” (§ 33).

Por el contrario, en la Decisión 2013-685 DC, de 29 de diciembre de 2013, se apreció la constitucionalidad del gravamen transitorio y excepcional del 50% establecido por el art. 15 de la Ley 2013-1278, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2014, para las empresas que pagasen a sus directivos salarios superiores a 1 millón de euros (impuesto sobre salarios). Una vez más, con fundamento en los arts. 6 DDH (principio de igualdad ante la ley) y 13 DDH (contribución al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica), que impiden al legislador el establecimiento de impuestos confiscatorios o que impongan a una categoría de contribuyentes una carga excesiva en términos de su capacidad para contribuir que pueda provocar una quiebra de la igualdad ante las cargas públicas (§ 16), consideró que el establecimiento de un impuesto extraordinario a los salarios (a los directivos de las empresas), sobre la suma de las cantidades efectivamente percibidas en dinero y en especie (fundamentalmente mediante la entrega de acciones de la empresa o de opciones sobre acciones) superiores a un millón de euros, durante los ejercicios 2013 y 2014, no tuvo el efecto de introducir sobre una categoría de contribuyentes una carga excesiva en términos de su capacidad de pago (§ 24)¹⁶⁶.

7.5. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos: la carga fiscal excesiva (52%).

Desde su aprobación en Roma el 4 de noviembre de 1950, el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos (en adelante, CEDH) vino a asegurar la garantía colectiva de algunos de los derechos enunciados en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948. No obstante, tuvo que ser el *Protocolo adicional* de 1952 (también conocido como el *Protocolo 1*) el que vino a proteger el derecho a la propiedad (art. 1)¹⁶⁷ en los siguientes términos:

“Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino 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 tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de

163 Según el mismo precepto impugnado (el art. 43 de la Ley de Presupuesto suplementario para 2013 que modificaba el art. 150.ter CGI), las pérdidas derivadas de las operaciones sobre “*futuros financieros*” solo podían compensarse con las ganancias patrimoniales del mismo tipo generadas en el mismo ejercicio o durante los seis siguientes.

164 Considera el art. 230-0 A CGI como “*falta de cooperación*” la de aquellos Estados o territorios no miembros de la Unión Europea cuya situación en materia de transparencia e intercambio de información no haya sido revisada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (es decir, los Estados o territorios que aparecen incluidos en la lista de paraísos fiscales de la OCDE), sin que hayan celebrado con Francia un convenio de asistencia administrativa para el intercambio de toda la información necesaria para la aplicación de la legislación impositiva, o sin que hayan firmado al menos doce acuerdos (relativos a la transparencia e intercambio de información siguiendo el modelo de la OCDE de “*Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria*”).

165 De conformidad con lo establecido en el art. 136-6 CSS.

166 Que contaba con varias justificaciones como que se trataba de cantidades (los salarios abonados) que eran deducibles de la base imponible del impuesto del pagador (§ 19) y cuyo gravamen no operaba sobre el salario real de los perceptores sino, sobre todo, sobre la entrega de acciones o la concesión de opciones sobre acciones (§ 20).

167 Hecho en París el 20 de marzo de 1952 se suscribió por España el 23 de febrero de 1978 y se ratificó por Instrumento de 2 de noviembre de 1990, entrando en vigor el día 27 de noviembre de 1990 (BOE núm. 11, de 12 de enero de 1991). Sobre esta figura y su alcance puede verse el trabajo de Ángelo CONTRINO y Alberto MARCHESELLI, “*Sul perimetro oggettivo di applicazione della ‘confisca per equivalente’ nei delitti peneal tributari*”, en Rivista di Diritto Tributario (versión online), 8 de julio de 2019.

los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.

Para comprobar si un tributo es confiscatorio (desproporcionado) en términos contrarios a la previsión del art. 1º del Protocolo núm. 1 al CEDH, el TEDH verifica la concurrencia de cinco exigencias diferentes: 1) si el recurrente tiene algún tipo de “interés patrimonial” (bienes o derechos de contenido económico); 2) si se ha producido una injerencia en el derecho de propiedad; 3) si esa injerencia estaba prevista en la ley; 4) si perseguía un fin o interés legítimo (como, por ejemplo, la lucha contra la evasión fiscal o la consecución de la recaudación del tributo); y 5) si llevó a cabo una justa ponderación entre el interés público perseguido y el interés privado del ciudadano, de manera que hubo una razonable relación de proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido¹⁶⁸.

No cabe duda de que la imposición fiscal supone una injerencia en el derecho de propiedad garantizado por el primer párrafo del artículo 1 del Protocolo núm. 1 que está justificada por el segundo párrafo de dicho artículo, que prevé expresamente una excepción en lo que respecta al pago de impuestos u otras contribuciones¹⁶⁹. No hay que olvidar que el pago de tributos priva al interesado de una propiedad, a saber, de la cantidad de dinero que debe pagarse¹⁷⁰. Eso sí, toda injerencia, «incluida la resultante de una medida para garantizar el pago de impuestos, debe lograr un “equilibrio justo” entre las demandas del interés general de la comunidad y los requisitos de protección de los derechos fundamentales de la persona», para lo cual «debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos»¹⁷¹. En consecuencia, debe mantenerse, en todo caso, un “justo equilibrio” entre la búsqueda del interés general (por ejemplo, la lucha contra el fraude fiscal) y la protección de los derechos fundamentales de los individuos y, entre ellos, el derecho al disfrute pacífico de sus bienes¹⁷².

Aunque el TEDH «tiene un poder limitado para revisar el cumplimiento de la legislación nacional»¹⁷³, porque los Estados gozan de un alto margen de apreciación cuando elaboran y

168 Véase, por ejemplo, la STEDH de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «*R.Sz. contra Hungría*», §§ 31 a 62. Y también el ATS –Sala Tercera– de 1 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 981/2018) de planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación a los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por su posible contradicción con el principio de capacidad económica y con la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

169 Por este motivo, la recaudación de impuestos implica una injerencia en los derechos protegidos por el artículo 1 del Protocolo 1: SSTEDH de 9 de noviembre de 1999, (demanda núm. 26449/95) caso «*Špaček, S.R.O. contra República Checa*», § 41; de 3 de julio de 2003, (demanda núm. 38746/97), caso «*Buffalo, S.R.L. en liquidation contra Italia*», § 39; de 31 de enero de 2006 (demanda núm. 60495/00), caso «*Gérard Dukmedjian contra Francia*», § 52; de 29 de abril de 2008 (demanda núm. 13378/05), caso «*Burden y Burden contra Reino Unido*», § 59; de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «*R.Sz. contra Hungría*», § 45; y de 25 de julio de 2013, (demandas núms. 11082/06 y 13772/05), caso «*Khodorkovskiy y Lebedev contra Rusia*», § 859.

170 SSTEDH de 9 de noviembre de 1999, caso «*Špaček, S.R.O. contra República Checa*» (demanda núm. 26449/95), § 39; de 29 de abril de 2008 (demanda núm. 13378/05), caso «*Burden y Burden contra Reino Unido*», § 59; y de 20 de junio de 2013 (demanda núm. 14497/06), caso «*Wallishauser contra Austria*» (núm. 2), § 65.

171 STEDH de 2 de julio de 2013, (demanda núm. 41838/11), caso «*R.Sz. contra Hungría*», § 31.

172 SSTEDH de 23 de febrero de 1995 (demanda núm. 15375/89), caso «*Gasus Dossier-und Fördertechnik GMBH contra Países Bajos*», § 62; de 5 de enero de 2000 (demanda núm. 33202/96), caso «*Beyeler contra Italia*», § 107; de 11 de enero de 2000, (demanda núm. 29813/96), caso «*Almeida Garrett, Mascarenhas Falcão y otros*», § 54; de 16 de abril de 2002, (demanda núm. 36677/97), caso «*SA Cabinet Jacques Dangeville contra Francia*», § 61; de 3 de julio de 2003, (demanda núm. 38746/97), caso «*Buffalo, S.R.L. en liquidación contra Italia*», § 39; de 22 de julio de 2003, (demandas núms, 49217/99 y 49218/99), caso «*SA Cabinet Diot y SA Gras Savoye contra Francia*», § 27; de 30 de agosto de 2007 (demanda núm. 44302/02), caso «*J.A. Pye (Oxford) Ltd y otro contra the United Kingdom*», § 75; y de 3 de julio de 2014 (demandas núms. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 y 65546/09), caso «*R & L, S.R.O. y otros contra República Checa*», § 109.

173 SSTEDH de 21 de febrero de 1990 (demanda núm. 11855/85), caso «*Håkansson y Stureson contra Suecia*», § 47; y de 21 de mayo de 2002 (demanda núm. 28856/95), caso «*Jokela contra Finlandia*», § 51.

ponen en práctica sus políticas¹⁷⁴ y, entre ellas, las concretas medidas relativas a la materia fiscal¹⁷⁵, ello no impide que pueda controlar que cualquier injerencia de una autoridad pública en el disfrute pacífico de las posesiones no solo se haga de manera legal, tanto en su regulación como en su aplicación¹⁷⁶, sino de forma equilibrada (proporcionada), lo que implica que la obligación económica nacida del pago de impuestos o de contribuciones perjudicará la garantía consagrada en el art. 1 del Protocolo núm. 1 del CEDH «si impone a la persona o a la entidad en cuestión una carga excesiva o atenta fundamentalmente contra su situación económica»¹⁷⁷.

Veamos unos ejemplos sobre cómo ha ido configurándose la doctrina de la Corte europea con relación a la confiscatoriedad de la propiedad protegida por el art. 1º del Protocolo núm. 1 del CEDH:

- *Caso Jokela contra Finlandia (2002): la arbitrariedad de la decisión administrativa*¹⁷⁸. Se trataba de la valoración por la Administración tributaria de unos terrenos -a efectos del impuesto sobre sucesiones- en 600.000 € que habían sido declarados por los herederos en 150.000 € y pagados en 115.000 € por la Autoridad de Carreteras como consecuencia de su expropiación. Aunque el TEDH consideró que «dado el amplio margen otorgado a las autoridades nacionales, no se puede interpretar que el artículo 1 del Protocolo No. 1 requiera que se fije exactamente el mismo valor de mercado por metro cuadrado en los distintos procedimientos», sin embargo, consideró la decisión como arbitraria dado que «los demandantes podían esperar legítimamente un enfoque razonablemente coherente de las autoridades y tribunales que debían determinar el valor de mercado de la tierra en los diferentes procedimientos y, en ausencia de tal coherencia, una explicación suficiente de la diferente valoración del inmueble en cuestión», y puesto que no existía razón ni explicación alguna que justificase la diferencia de criterio valorativo «el resultado de dicho proceso fue incompatible con el derecho general de los demandantes al goce pacífico

174 SSTEDH de 18 de febrero de 1991 (demanda núm. 12033/86), caso «Fredin contra Suecia» (núm. 1), § 51; de 23 de febrero de 1995 (demanda núm. 15375/89), caso «Gasus Dossier-und Fördertechnik GMBH contra Países Bajos», § 60; de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «R.Sz. contra Hungría», § 38; de 21 de mayo de 2002 (demanda núm. 28856/95), caso «Jokela contra Finlandia», § 52; y de 24 de junio de 2014 (demandas núms. 48357/07, 52677/07 52687/07 y 52701/07), caso «Azienda Agricola Silverfunghi Sas y otros contra Italia», § 103.

175 Sobre todo porque el art. 1 del Protocolo núm. 1 «reserva expresamente el derecho de los Estados contratantes de hacer cumplir las leyes que consideren necesarias para garantizar el pago de impuestos [STEDH de 9 de noviembre de 1999 (demanda núm. 26449/95), caso «Špaček, s.r.o. contra República Checa», § 41], de manera que «[e]l margen de apreciación concedido a las autoridades nacionales debe ser igualmente amplio» [SSTEDH de 23 de febrero de 1995 (demanda núm. 15375/89), caso «Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos», § 60; y de 21 de mayo de 2002 (demanda núm. 28856/95), caso «Jokela contra Finlandia», § 57]. Véanse también, en este sentido, las SSTEDH de 23 de octubre de 1997 (demanda núm. 117/96), caso «National & Provincial Building Society y otras contra Reino Unidos», § 80; de 23 de enero de 2006 (demanda núm. 25632/02), caso «Stere y otros contra Rumania», § 51; de 31 de enero de 2006 (demanda núm. 60495/00), caso «Gérard Dukmedjian contra Francia», 54 §; de 22 de enero de 2009 (demanda núm. 3991/03), caso «Bulves AD contra Bulgaria», § 63; de 25 de junio de 2013 (demanda núm. 49570/11), caso «Gáll contra Hungría», § 56; de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «R.Sz. contra Hungría», § 46; y de 24 de junio de 2014 (demandas núms. 48357/07, 52677/07 52687/07 y 52701/07), caso «Azienda Agricola Silverfunghi Sas y otros contra Italia», § 103. Y también las DDTEDH de 16 de septiembre de 2003 (demanda núm. 60243/00), caso «Baláž contra Eslovaquia»; de 29 de marzo 2007 (demanda núm. 69872/01), caso «Spampinato contra Italia»; de 16 de enero de 2018 (demanda núm. 60633/16), caso «Concetta Cacciato y otro contra Italia», § 25; y de 16 de enero de 2018 (demanda núm. 50821/06), caso «Paolo y Alesandro Guiso y otra contra Italia», § 44.

176 STEDH de 3 de julio de 2014 (demandas núms. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 y 65546/09), caso «“R & L, S.R.O.” y otros contra República Checa», §§ 113 y 114.

177 SSTEDH de 3 de julio de 2003, (demanda núm. 38746/97), caso «“Buffalo, S.R.L. en liquidación” contra Italia», § 32; de 9 de marzo de 2006 (demanda núm. 10162/02), caso «Eko-Elda Avee contra Grecia», § 30; de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «R.Sz. contra Hungría», § 31; y de 24 de junio de 2014 (demandas núms. 48357/07, 52677/07 52687/07 y 52701/07), caso «Azienda Agricola Silverfunghi Sas y otros contra Italia», § 102. Como una carga “especial o desorbitada” lo califica la de 23 de febrero de 1995 (demanda núm. 15375/89), caso «Gasus Dossier-und Fördertechnik GMBH contra Países Bajos», § 67.

178 STEDH de 21 de mayo de 2002 (demanda núm. 28856/95), caso «Jokela contra Finlandia».

de sus posesiones garantizado en la primera frase del primer párrafo del artículo 1 del Protocolo No. 1» (§§ 59 y 65).

- *Caso Dangeville contra Francia (2003): la ilicitud del gravamen*¹⁷⁹. En este caso se había producido el pago del IVA en contra de la Sexta Directiva lo que provocó la violación del derecho de propiedad (art. 1º del Protocolo núm. 1), al no existir un equilibrio justo, por la negativa del Estado a devolver (vía responsabilidad patrimonial por el daño causado) el impuesto pagado en flagrante violación de una ley sustantiva (§ 61)¹⁸⁰. En efecto, sobre la base del art. 13.B.a) de la Sexta Directiva, la entidad “*Dangeville*” solicitó la devolución del IVA indebidamente ingresado, por haber incumplido el Estado francés los plazos de transposición de la Sexta Directiva, lo que le había causado un perjuicio equivalente al montante del tributo indebidamente ingresado, siendo rechazada su petición, primero, por Sentencia del Tribunal Administrativo de París de fecha de 8 de julio de 1982¹⁸¹, y, después, por Sentencia del Consejo de Estado de 19 de marzo de 1986¹⁸².

No obstante ese rechazo, presentó una solicitud de indemnización ante el Ministro de Economía, tanto por la responsabilidad del Estado ante la no transposición a tiempo de la Sexta Directiva, con aplicación de una disposición normativa interna contraria al Derecho

179 STEDH de 16 de abril de 2002 (demanda núm. 36677/97), caso «S.A. Cabinet Jacques Dangeville contra Francia».

180 En este caso, como consecuencia del pago de IVA por una empresa de seguros (S.A. *Cabinet Jacques Dangeville*) que estaba exenta de conformidad con el art. 13.B.a) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 145, de 13 de junio de 1977). El asunto tiene su origen en el IVA pagado por la citada sociedad mercantil por su actividad de corretaje de seguros durante el año 1978 (292.816 francos) cuando, de conformidad con el art. 13.B.a) de la Sexta Directiva se encontraban expresamente exentas «las operaciones de seguros y reaseguros, incluidas las prestaciones de servicios correspondientes a dichas operaciones efectuadas por los corredores e intermediarios de seguros». Sin embargo, la legislación francesa reguladora del IVA (concretamente, el art. 256 del «Code General de Impôts» derivado de la Ley de 6 de enero de 1966, vigente hasta su modificación por la Ley de 29 de diciembre de 1978) no tenía prevista en aquel momento la citada exención, sometiendo a tributación las operaciones comerciales de corretaje. De hecho, la Comisión Europea comunicó al Estado francés –con fecha de 30 de junio de 1978– la Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, Novena Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 194, de 19 de julio de 1978), por la que se concedía a los Estados miembros que no pudieron llevar a término, en el plazo inicialmente establecido, el procedimiento legislativo necesario para la adaptación de la normativa reguladora del IVA (concretamente, a Dinamarca, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Países Bajos), un plazo complementario, hasta el día 1 de enero de 1979, para la ejecución de las previsiones del art. 13.B.a) de la Sexta Directiva. Esta Novena Directiva no llevaba ningún efecto retroactivo [SSTJCE de 19 de enero de 1982, caso «*Úrsula Becker*» (C-8/1981), § 49; de 10 de junio de 1982, caso «*R.A. Grendel GMBH*» (C-255/1981), § 11; de 22 de febrero de 1984, caso «*Gerda Kloppenburg*» (C-70/1983), § 14; y de 14 de julio de 1988, caso «*Gerd Weissgerber*» (C-204/1987), § 15].

181 Al entender que aun cuando las Directivas comunitarias son vinculantes, las autoridades nacionales eran las únicas competentes para decidir los medios para su transposición, no siendo posible para un justiciable la invocación directa de una Directiva en contra de una disposición del Derecho nacional.

182 No solo por considerar que los ciudadanos no podían acogerse a las disposiciones de una directiva aún no transpuesta en el Derecho interno, sino también porque imputaba a la sociedad recurrente no haber sometido con carácter previo la cuestión de la responsabilidad a la Administración fiscal (no le había solicitado la devolución de cantidad alguna). Curiosamente, aunque el Tribunal administrativo de París había rechazado por Sentencia de 10 de junio de 1982 otra petición idéntica a la de “*Dangeville*” de otra sociedad mercantil dedicada al corretaje de seguros (“*Revert y Badelon*”), la posterior sentencia de casación de fecha 30 de octubre de 1996 del Consejo de Estado cambió su doctrina entendiendo que los ciudadanos sí podían alegar la contradicción entre el Derecho interno y el Derecho comunitario, y sobre la base de dicha contradicción obtener la restitución del impuesto indebidamente pagado por el incumplimiento del Estado francés (entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978), al ser la normativa interna (los arts. 256 y 261.4.1º del Código General de Impuestos) contraria a los objetivos del art. 13.B.a) de la Sexta Directiva, que exoneran del IVA a todas las operaciones de seguros y reaseguros efectuadas por los corredores e intermediarios de seguros. No existía, por el contrario, legitimación para reclamar por el período comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 1978 porque la Novena Directiva del Consejo (de 26 de junio de 1978 y comunicada el día 30 de junio de 1979) había autorizado a las autoridades francesas a adaptar su normativa interna hasta el día 1 de diciembre de 1979. Esta Sentencia no hizo sino aplicar a la materia fiscal la previa doctrina sentada en las Sentencias del Consejo de Estado de 20 de octubre de 1989 [caso *Nicolo (Repertorie Lebon 190)*] y 28 de febrero de 1992 [caso «*SA Rothmans Internacional France y SA Philip Morris France*» (*Repertorie Lebon 20*)], que admitían la responsabilidad del Estado francés frente a violaciones del Derecho comunitario, concretamente, frente a ilegalidades culpables a causa de la incompatibilidad de medidas internas con directivas comunitarias.

comunitario, cómo por el trato desigual soportado ante el deber de contribuir a las cargas públicas como consecuencia de la aprobación de la Instrucción de 2 de enero de 1986¹⁸³. Esa solicitud fue desestimada, primero, por Resolución del Ministro de Economía y, luego, por Sentencia del Tribunal Administrativo de París de 23 de mayo de 1989. Después, por Sentencia del Tribunal Administrativo de Apelación de París de 1 de julio de 1992 se anuló parcialmente la anterior (de 23 de mayo de 1989)¹⁸⁴, siendo recurrida por la Dirección General de Impuestos en casación ante el Consejo de Estado, quien por Sentencia de 30 de octubre de 1996 la anuló¹⁸⁵.

Recurrida la anterior resolución ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por Sentencia de 16 de abril de 2002¹⁸⁶ consideró que, teniendo la sociedad demandante «un crédito contra el Estado debido al IVA indebidamente pagado» (por el período que mediaba entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978), que «debía considerarse un bien patrimonial» en el sentido del art. 1 del Protocolo núm. 1 (§ 48), la negativa a su devolución supuso la «injerencia en los bienes de la demandante que no respondía a las exigencias del interés general» (§ 58), vulnerándose los bienes de la sociedad demandante de forma desproporcionada, pues tanto el fracaso del crédito que tenía contra el Estado como la ausencia de un procedimiento interno «que ofreciera un remedio suficiente para asegurar la protección del derecho al respecto de sus bienes», «rompieron el equilibrio justo entre las exigencias del interés general de la comunidad y la exigencia de la protección de los derechos fundamentales de los individuos» (§ 61). Por esta razón, el TEDH declaró la violación del art. 1 del Protocolo núm. 1, ordenando la indemnización del daño moral (para lo que bastaba con la declaración de la violación) y del daño material (mediante el pago de una indemnización equivalente a las sumas de IVA indebidamente ingresadas).

- *Caso R.Sz. contra Hungría (2013): un gravamen desproporcionado (98%)*¹⁸⁷. Se trata de un supuesto en el que se analiza la percepción de una indemnización por rescisión de contrato (alto directivo de una empresa estatal) que fue gravada fiscalmente al 98% mediante la aplicación de un impuesto especial sobre determinados pagos a los empleados del sector público que superasen los tres millones y medio de florines húngaros (Ley de 22 de julio de 2010). Aunque el Tribunal Constitucional húngaro asumió la tesis del Tribunal Constitucional alemán del principio de “división por la mitad” (regla del 50%), considerando

183 Esta Instrucción dispuso que «los corredores de seguros que no hayan sometido sus operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978 y hayan sido por ello objeto de liquidaciones complementarias, no serán requeridos al pago de las sumas que deben por este concepto en fecha de la publicación de la presente instrucción».

184 Admitiendo la responsabilidad del Estado francés y condenándole al pago del perjuicio causado, en concepto de indemnización, de la suma de 129.845 francos, más los intereses legales, suma equivalente a la del impuesto pagado indebidamente. Esta Sentencia entendía que era obligación del Estado francés tomar las medidas adecuadas para la ejecución de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, entre las que se encontraba el adoptar las medidas necesarias para eliminar las consecuencias ilegales de una violación del Derecho comunitario tanto directamente, como, en su defecto, reparando los perjuicios provocados. Así, la incompatibilidad del Derecho interno con el Derecho comunitario permite a un ciudadano –aun cuando previamente haya invocado infructuosamente dicha incompatibilidad ante la Administración tributaria– a instar la reparación del perjuicio derivado de la no transposición al Derecho interno. Y dado que las disposiciones del art. 256 del Código General de Impuestos, en su redacción anterior al 1 de enero de 1979, sometían las operaciones de corretaje de seguros de forma incompatible con la Sexta Directiva por el período existente entre el 1 de enero de 1978 (fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva) y el 30 de junio de 1978 (fecha de comunicación al Estado francés de la Novena Directiva), procedía reconocer el abono de la indemnización equivalente al perjuicio causado durante tal período por el IVA ingresado (que no fue objeto de repercusión sobre la clientela al calcularse en función de las primas pagadas).

185 Al considerar que no había posibilidad de obtener satisfacción a través de un recurso de responsabilidad de la pretensión rechazada en el terreno de una demanda fiscal decidida con la autoridad de la cosa juzgada (esto es, con la previa Sentencia del Consejo de Estado de 19 de marzo de 1986), pretendiéndose a través del procedimiento de responsabilidad la obtención de la misma indemnización perseguida mediante la reclamación tributaria, sin invocación de perjuicio adicional alguno.

186 A la misma solución se llegará también en la STEDH de 22 de julio de 2003, relativa a otra empresa de corretaje de seguros [caso «*Cabinet Diot y SA Gras Savoye contra Francia*» (demandas núms. 49217/99 y 49218/99)].

187 STEDH de 2 de julio de 2013 (demanda núm. 41838/11), caso «*R.Sz. contra Hungría*».

«inconstitucional el volumen de los deberes públicos si tienen carácter confiscatorio o ascienden a un gravamen evidentemente excesivo, a un tipo que pueda considerarse desproporcionado e injustificado» (STC 184/2010, de 26 de octubre, FJ 5.3), finalmente declaró la inconstitucionalidad de la Ley por su confiscatoriedad [por establecer un gravamen evidentemente excesivo a un tipo que puede considerarse desproporcionado e injustificado» (FJ 5.3)]. Tras esa declaración de inconstitucionalidad volvió a aprobarse el impuesto del 98% por una nueva Ley de 9 de mayo de 2011 con efecto retroactivo (aunque modificando al mismo la Constitución para permitir la legislación tributaria retroactiva hasta por cinco años y para modificar las potestades revisoras del Tribunal Constitucional). Pues bien por STC 37/2011, de 6 de mayo, se volvió a declarar inconstitucional la nueva ley, pero esta vez no por su confiscatoriedad, sino por la aplicación retroactiva genérica de la norma (aunque salvando su aplicación durante el año 2010, momento en el que el recurrente fue sometido al gravamen)¹⁸⁸. De hecho, el Tribunal consideró el gravamen del 98% no como un tributo –como un impuesto sobre la renta– pues no le atribuyó la finalidad de generar una fuente de ingresos, sino la de operar como un instrumento regulatorio dirigido a la supresión de la indemnización por rescisión de contrato (FJ 4.1.1), además de no desposeer completamente a los obligados tributarios de la renta obtenida (FJ 4.1.4).

Por su parte, el TEDH señaló que, aun cuando de conformidad con el art. 1 del Protocolo 1 para que una injerencia sea lícita debe estar prevista en la ley, la mera previsión de una medida en una norma legal «no es suficiente por sí misma», debiendo ser compatible con «el Estado de derecho» y «no ser arbitraria» (§ 36). Aunque «en el ámbito de la legislación social y económica, incluso en el ámbito de la fiscalidad como medio de llevar a cabo esas políticas, los Estados gozan de un amplio margen de apreciación, pudiendo llevarles, en interés de la justicia social y del bienestar económico, a ajustar, limitar o incluso reducir el monto de las indemnizaciones abonables a los trabajadores cualificados, sin embargo, dichas medidas deben aplicarse de manera no discriminatoria y cumplir con los requisitos de proporcionalidad», entendiéndolo el TEDH que «el gravamen impositivo aplicado excede considerablemente del gravamen aplicable a todos los demás ingresos, sin determinar *in abstracto* si la carga tributaria fue o no, cuantitativamente hablando, de carácter confiscatorio (§ 56). Por esto entendió que la medida aplicada «implicó una carga excesiva» (§ 60), afectando a «la buena fe del demandante y privándole de la mayor parte de un derecho adquirido (garantizado legalmente en gran medida), al servicio del interés social especial de la reinserción laboral» (§ 61). Por todo ello, consideró que la medida no podía considerarse «razonablemente proporcionada al objetivo que se persigue alcanzar» (§ 61), lo que supuso la violación del art. 1 del Protocolo núm. 1 (§ 62).

- *Caso N.K.M. contra Hungría (2013): un gravamen desproporcionado (52%)*¹⁸⁹. Unos meses antes de dictarse la anterior sentencia, el TEDH se había pronunciado en un asunto prácticamente idéntico, esta vez, respecto de otro funcionario despedido en 2010 con derecho al cobro de una indemnización que fue sometida (en el exceso sobre tres millones y medio de florines húngaros) al mismo impuesto del 98%. Lo importante de esta sentencia (que es igual a la de «*R.Sz. contra Hungría*»), es que el Tribunal no considera solo la tributación marginal al 98% del exceso, sino la tributación media efectiva sobre el total de los rendimientos obtenidos que fija en el 52 % –se dice– muy lejos del 16% del tipo general del impuesto sobre la renta (§ 7). A juicio del Tribunal el demandante «se vio obligado a soportar una carga excesiva y desproporcionada, mientras que otros

188 En la DTEHD de 10 de junio de 2003 [(demanda núm. 27793/95) caso «*M.A. y otros contra Finlandia*»], sin embargo, se aceptó la aplicación retroactiva de la norma fiscal porque no tuvo «consecuencias drásticas» para los demandantes: Se trataba de la tributación a un gravamen impositivo considerablemente más alto que el vigente cuando se generaron los rendimientos (ganancias derivadas de la venta de opciones sobre acciones) que se consideró como una interferencia razonable en relación con las expectativas protegidas por el art. 1 del Protocolo núm. 1.

189 STEDH de 14 de mayo de 2013 (demanda núm. 66529/11), caso «*N.K.M. contra Hungría*».

funcionarios públicos con prestaciones comparables no estaban obligados a contribuir en un grado tan excesivo» (§ 71), afectando a «la buena fe del demandante y privándole de la mayor parte de un derecho adquirido garantizado legalmente» (§ 75), lo que supuso la violación del art. 1 del Protocolo núm. 1 (§ 76). Pero lo que hay que subrayar es que el Tribunal no valora la desproporción del gravamen del 98% (como hizo en el asunto «*R.Sz. contra Hungría*»), sino que realiza su juicio sobre la carga fiscal efectiva soportada por el demandante del 52%, muy lejos del 16% de tipo general del impuesto sobre la renta (§ 66). Señala que «la Corte toma en consideración en el análisis de proporcionalidad que el gravamen impositivo soportado excede considerablemente el gravamen aplicable a todos los demás ingresos» (§ 67), concretamente, «fue sometido a un impuesto cuyo tipo excedía aproximadamente tres veces el impuesto general sobre la renta de las personas físicas del 16%» (§ 68)¹⁹⁰.

En suma, para determinar si un impuesto en concreto es o no desproporcionado (confiscatorio) y, por tanto, atentatorio del derecho de propiedad, la pregunta a la que debe responderse es si, en las circunstancias específicas de caso, la aplicación de la ley tributaria le impuso una carga irrazonable o socavó su situación financiera y, por lo tanto, no logró un equilibrio justo entre los intereses involucrados¹⁹¹. Y esa carga irrazonable ha quedado situada en el 52%¹⁹².

Por último, es importante precisar que el TEDH ha considerado compatible con el art. 1º del Protocolo núm. 1 del CEDH el decomiso de los bienes o ganancias derivadas de la actividad delictiva. Considera, a estos efectos, que para que una injerencia en el derecho de propiedad se considere proporcionada debe corresponder a la gravedad de la infracción¹⁹³, razón por la cual distingue en el análisis de la proporcionalidad los supuestos en los que la medida de decomiso se extendió a los bienes que eran producto de un delito¹⁹⁴ o fueron utilizados en actividades ilegales¹⁹⁵, de aquellos otros casos en los que la medida de decomiso se aplicaba por infracciones no asociadas a un delito (como, por ejemplo, la simple no declaración en frontera de cantidades

190 Esta sentencia fue seguida de otra el día 25 de junio de 2013 (demanda núm. 49570/11), caso «*Gáll contra Hungría*», en la que, con una tributación media del 60%, muy lejos también del 16% del tipo general del impuesto sobre la renta (§ 7), viéndose la demandante obligada «a soportar una carga excesiva y desproporcionada, mientras que otros funcionarios públicos con prestaciones comparables no estaban obligados a contribuir en un grado tan excesivo» (§ 70), afectando a «la buena fe de la demandante y privándole de la mayor parte de un derecho adquirido garantizado legalmente» (§ 74), se aprecia también la violación del art. 1 del Protocolo núm. 1 (§ 75).

191 STEDH de 9 de octubre de 2006, caso «*Giuseppe y Santa Spampinato contra Italia*» (demanda núm. 69872/01), § 40. Y también DDTEDH de 14 de diciembre de 1988, (demanda núm. 13013/87), caso «*Wasa Liv Ömsesidigt y otros contra Suecia*»; de 10 de junio de 2003, (demanda núm. 27793/95), caso «*M.A. y otros contra Finlandia*»; y de 4 de enero de 2008, (demandas núms. 25834/05 y 27815/05), caso «*Imbert de Trémiolles contra Francia*».

192 Como «privación sustancial de ingresos» la calificó STEDH de 14 de mayo de 2013 (demanda núm. 66529/11), caso «*N.K.M. contra Hungría*», § 70.

193 STEDH de 6 de noviembre de 2008 (demanda núm. 30352/03), caso «*Ismayilov contra Rusia*» (comiso de la cantidad de dinero no declarada en la frontera rusa), § 38.

194 Véanse, por ejemplo, las SSTEDH de 24 de octubre de 1986 (demanda núm. 9118/80), caso «*Agosi contra Reino Unido*», § 54; de 22 de febrero de 1994 (demanda núm. 28078/95), caso «*Raimondo contra Italia*», § 29; de 5 de mayo de 1995 (demanda núm. 1994/456/537), caso «*Air Canada contra Reino Unido*», § 47; y también las DDTEDH de 26 de junio de 2001 (demanda núm. 28078/95), caso «*C.M. contra Francia*»; de 5 de julio de 2001 (demanda núm. 52024/99), caso «*Rocco Arcuri y otros contra Italia*», § 1; de 4 de septiembre de 2001 (demanda núm. 52439/99), caso «*Lorenzo Riela y otros contra Italia*», § 1. Por citar un par de ejemplos concretos, en la STEDH de 5 de julio de 2001 [(demanda núm. 41087/98), caso «*Phillips contra Reino Unido*» (condena por un delito de tráfico de cannabis con orden de decomiso del beneficio potencialmente obtenido con la actividad delictiva)], se señala que el art. 1º del Protocolo núm. 1 al CEDH permite a los Estados la confiscación de bienes como pena impuesta siempre que exista «una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin que se busca alcanzar» (§ 51). De este modo, el decomiso no solo actúa «como un elemento disuasorio para quienes están pensando involucrarse en el tráfico de drogas» sino que permite privar a una persona «de las ganancias obtenidas del tráfico de drogas evitando así un posible uso futuro en el tráfico de drogas» (§ 52). Por tanto, «dada la importancia del fin perseguido» no se considera desproporcionada la injerencia sufrida por el demandante en el goce pacífico de sus posesiones (§ 54). Y en la STEDH de 23 de septiembre de 2008 [(demandas núms. 19955/05 y 15085/06), caso «*Grayson y Barnham contra Reino Unido*»], se consideró igualmente que el comiso de los beneficios derivados del tráfico de heroína no constituyó una injerencia desproporcionada en relación con el derecho al respeto de los bienes (§ 52).

195 DTEDEH de 27 de junio de 2002 (demanda núm. 41661/98), caso «*Francis John Butler contra Reino Unido*».

de dinero que no se hubiese acreditado que estuvieran asociadas a la comisión de un delito de blanqueo de capitales o de evasión fiscal)¹⁹⁶.

7.6. La Corte Constitucional de Bélgica: la proporcionalidad del gravamen (80%)

La vigente Constitución belga de 7 de febrero de 1831¹⁹⁷ sólo ha consagrado para la materia tributaria (dentro de su Título V: “*De las finanzas*”) los principios de legalidad (art. 110.1º)¹⁹⁸ y de igualdad (art. 112)¹⁹⁹ -actualmente recogidos en los artículos 170.1 y 172 tras la refundición del Texto Constitucional llevada a cabo el 17 de febrero de 1994²⁰⁰- y no así el principio de capacidad económica (*principe de capacité contributive*), por lo que carece de límite cuantitativo alguno al gravamen tributario. Solo prohíbe “*establecer la pena de confiscación de bienes*” (art. 17).

Fue, entonces, el Código de los Impuestos sobre las Rentas belga de 1962²⁰¹ el que introdujo en el ordenamiento belga que la cuantía total del impuesto no podría sobrepasar el 50% de los ingresos imponibles (art. 78.2)²⁰². Sin embargo, ese límite máximo desaparecería treinta años después, con la aprobación del siguiente Código de los Impuestos sobre las Rentas de 1992²⁰³. Esto provocó que se propusiese una revisión del Texto Constitucional de 1831 para consagrar dicho límite y, concretamente, que la tributación del contribuyente por sus rentas “*no podía exceder, en ningún caso, del 50% del total de las mismas*” (propuesta de art. 115 bis). Aunque la

196 Por ejemplo, SSTEDH de 6 de noviembre de 2008 (demanda núm. 30352/03), caso «*Ismayilov contra Rusia*», § 38; de 26 de febrero de 2009 (demanda núm. 28336/02), caso «*Grifhorst contra Francia*», § 99; y de 31 de enero de 2017 (demanda núm. 43492/11), caso «*Boljevic contra Croacia*», § 41]. Por poner un par de ejemplos concretos, en la STEDH de 22 de octubre de 2019 [(demanda núm. 41845/12), caso «*Lorence El Ozair contra Rumanía*» (confiscación del dinero no declarado en la frontera rumana e imposición de multa)] se consideró que aun cuando «la injerencia perseguía un objetivo legítimo de interés general, es decir, la lucha contra el blanqueo de dinero» (§ 23), no se alcanzaría el equilibrio deseado si se tuviese que soportar una carga individual excesiva» (§ 24), lo que sucedió pues «la sanción impuesta (confiscación y multa) «era desproporcionada respecto al incumplimiento cometido, no respetándose el equilibrio justo» (§ 28). Y en la STEDH de 9 de julio de 2009 [(demanda núm. 39973/2003), caso «*Timothy Moon contra Francia*» (confiscación del dinero transportado y multa de la mitad de lo decomisado por no haber declarado el dinero en la frontera suiza)], se señaló que aunque la injerencia estaba prevista por la Ley y perseguía una finalidad de interés general (la lucha contra el blanqueo de capitales procedentes del tráfico de estupefacientes), sin embargo, «al confiscar la suma en efectivo no declarada además de imponer una multa al demandante, las autoridades impusieron al demandante una carga excesiva que era desproporcionada a la infracción cometida» (§ 51).

197 *Moniteur belge* núm. 1831020701, de 7 de febrero de 1831.

198 Conforme al cual: “*Sólo por una ley podrán establecerse impuestos en beneficio del Estado*”. Y a continuación el art. 173 señala que “*no se podrá exigir de los ciudadanos contribución alguna sino a título de impuesto a favor del Estado, de la Comunidad, de la Región, del área metropolitana, de la federación de municipios o del municipio*”.

199 Que disponía: “*No podrán establecerse privilegios en materia de impuestos*”. De forma más genérica, el art. 10 de la Constitución consagra para los “*belgas*” el principio de igualdad (“*Los belgas son iguales ante la ley*”) y el art. 11 el principio de no discriminación (“*El disfrute de los derechos y libertades reconocidos a los belgas, deberá ser asegurado sin discriminación*”).

200 *Moniteur belge* núm. 1994021048, de 17 de febrero de 1994. Esta refundición se operó tras la última modificación del Texto Constitucional llevada a cabo en 1993 (fruto de los acuerdos políticos de 28 de septiembre de 1992 conocidos como de la “*Saint Michel*”) y se hizo con fundamento en la previsión del art. 198 de la Constitución que permite “*adaptar la numeración de los artículos y de las subdivisiones de los artículos de la Constitución, así como las subdivisiones de ésta en títulos, capítulos y secciones, modificar la terminología de los preceptos no sometidos a revisión para hacerlos concordar con la terminología de las nuevas disposiciones y asegurar la concordancia entre los textos francés, holandés y alemán de la Constitución*”. Sobre esta refundición puede verse el trabajo de Jean-Claude SCHOLSEM, “*La nueva Constitución belga*”, en *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 20, 1995, págs. 61 a 164.

201 Ley de 20 de noviembre de 1962, sobre la reforma de los impuestos sobre la renta (*Moniteur belge* núm. 1962112050, de 1 de diciembre de 1962).

202 Véase sobre este particular, Amélie LACHAPPELLE, “*La capacité contributive en matière fiscale: à la croisée du principe d’égalité et du droit de propriété*”, en *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, núm. 5/6, 2013, pág. 350.

203 Código de los Impuestos sobre las Rentas de 10 de abril de 1992 (*Moniteur belge* núm. 1992041050, de 30 de julio de 1992).

intención no era otra que evitar los “*efectos abusivos*” de la acumulación de impuestos²⁰⁴, dicha proposición finalmente no llegó a aprobarse.

No obstante lo anterior ha sido la “*Cour constitutionnelle*”²⁰⁵ (en adelante, CC) la que se ha encargado de determinar el límite a partir del cual un impuesto podría ser considerado como confiscatorio. Para ello, aunque empezó desvinculando la confiscatoriedad de los impuestos (como límite del tributo) del derecho de propiedad consagrado en el art. 16 de su Constitución²⁰⁶, al entender que “*carga excesiva*” y “*expropiación*” eran términos conceptualmente diferentes²⁰⁷, sin embargo, actualmente está efectuando una exégesis conciliadora de aquel precepto constitucional con el art. 1º del Protocolo 1 del CEDH al considerar que «*forman un conjunto indisoluble*»²⁰⁸. De este modo, siguiendo la doctrina del TEDH, entiende que el pago de impuestos constituye una injerencia en el derecho al respeto de los bienes que únicamente será admisible siempre que sea razonablemente proporcional al objetivo perseguido, o lo que es lo mismo, siempre que no se rompa el justo equilibrio entre el interés general y la protección de dicho derecho. De este modo, aunque el legislador fiscal dispone de un amplio margen de apreciación para delimitar sus políticas fiscales, sin embargo, un impuesto que imponga una carga excesiva para el contribuyente o menoscabe su situación económica violaría el derecho a la propiedad²⁰⁹.

Así las cosas, para la Corte Constitucional belga el análisis de la determinación de la eventual confiscatoriedad de un impuesto y, por tanto, de la proporcionalidad de su gravamen, dependerá fundamentalmente de la finalidad perseguida por el mismo:

- *Finalidad retributiva*: la finalidad disuasoria o punitiva de un impuesto justificaría que el tipo impositivo fuese muy elevado²¹⁰. Así lo ha entendido, por ejemplo, respecto de la imposición medioambiental al considerar que «*cuando el impuesto aplicable es disuasorio y tiende a modificar el comportamiento del productor y del consumidor, ha de ser necesariamente elevado. El hecho de que el legislador prevea un impuesto de una cuantía tal que tenga un efecto ‘prohibitivo’ se considera conforme al objetivo perseguido por el mismo*», de manera que «*el impuesto en cuestión no podrá ser considerado desproporcionado*»²¹¹.
- *Finalidad contributiva*: cuando la finalidad de un impuesto es exclusivamente recaudatoria, el tipo impositivo ha de estar sujeto a un límite determinado para no ser manifiestamente desproporcionado o confiscatorio. Este límite lo situó en un 80% en la SCC 66/2004,

204 Así se dice textualmente en el “Documento parlamentario núm. 48K0484” correspondiente a la sesión extraordinaria 1991-1992 de la Cámara de Representantes belga de 25 de mayo de 1992, sobre la propuesta de revisión de la Constitución.

205 El antecedente inmediato de la “*Cour Constitutionnelle*” fue la “*Cour d’arbitrage*” que había asumido, con la Ley de 9 de marzo de 2003, por la que se modificaba la Ley Especial de 6 de enero de 1989 sobre la “*Cour d’arbitrage*” (*Moniteur belge* núm. 2003003166, de 11 de abril de 2003), el control directo de los derechos fundamentales y libertades recogidos en el Título II de la Constitución belga de 17 de febrero de 1994 (*Moniteur belge* núm. 1994021048, de 17 de febrero de 1994). Y es con la revisión constitucional de 7 de mayo de 2007 (*Moniteur belge* núm. 2007201530, de 8 de mayo de 2007), cuando la “*Cour d’arbitrage*” pasó a denominarse como “*Cour constitutionnelle*”.

206 La redacción de este art. 16 es muy parecida a la de nuestro art. 33.3 CE: “*Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública, en casos y forma establecidos por la ley y previa, una justa indemnización*”.

207 Véase, Amélie LACHAPPELL, en “*La capacité contributive en matière fiscale: à la croisée du principe d’égalité et du droit de propriété*”, cit., pág. 342.

208 Véanse, por ejemplo, las SSCC 32/2010, de 30 de marzo, B.13.2.1 y B.13.2.2 (<https://www.const-court.be/fr/common/home.html>), 91/2014, de 14 de junio, B.6.1 (<https://www.const-court.be/fr/common/home.html>) y 114/2015, de 17 de septiembre, B.14.1 (<https://www.const-court.be/fr/common/home.html>). Y también: Amélie LACHAPPELL, en “*La capacité contributive en matière fiscale: à la croisée du principe d’égalité et du droit de propriété*”, cit., pág. 368.

209 SSCC 91/2014, de 14 de junio, B.6.2; y 114/2015, de 17 de septiembre, B.14.2 (<https://www.const-court.be/fr/common/home.html>).

210 Marc BOURGEOIS, “*l’impôt confiscatoire selon la Cour d’arbitrage*”, en *Journal des Tribunaux*, núm. 6205, 2005, pág. 800.

211 SCC 7/95, de 2 de febrero, B.3.11 (*Moniteur belge* núm. 1995021047, de 1 de marzo de 1995).

de 28 de abril, con ocasión del análisis de la reforma del impuesto sobre sucesiones, al considerar que se trataba de una cifra que, si no se superaba, aunque «muy elevada» no resultaba desproporcionada²¹². Dicho límite fue luego confirmado en la SCC 107/2005, 22 de junio, en la que insistió que un tipo impositivo que superase el 80% sería «incompatible con los arts. 10 (igualdad), 11 (no discriminación) y 172 (igualdad en materia tributaria) de la Constitución»²¹³.

En consecuencia, para la Corte Constitucional de Bélgica el límite máximo de imposición debe situarse en el 80%, de manera que cualquier impuesto (con una finalidad contributiva) que supere este umbral deberá ser considerado como contrario al principio de igualdad y de no discriminación. Sin embargo, si el impuesto tuviese como finalidad la de retribuir conductas, incitando a los contribuyentes a adoptar un determinado comportamiento o disuadiéndoles de actuar de una manera determinada (finalidad retributiva), sería admisible sobrepasar aquel límite del 80%.

7.7. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea: la proporcionalidad del gravamen

Aunque los Tratados Constitutivos no garantizaban derechos individuales más allá de los de contenido social o económico (como, por ejemplo, la libertad de circulación del art. 39 TCE o la libertad de establecimiento del art. 43 TCE), no es sino con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE), hecha en Niza el 7 de diciembre de 2000²¹⁴, cuando la Unión Europea asume un papel de garantía de una serie de derechos, con la intención de reforzar su protección. Esos derechos son fruto de unos valores comunes e indivisibles que han venido tradicionalmente siendo reconocidos no sólo por la tradición constitucional de cada Estado miembro, sino por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales de la Comunidad y el Consejo de Europa y, en fin, por la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Como señala el Preámbulo de la citada Carta, “[e]l disfrute de tales derechos origina responsabilidades y deberes”, siendo los destinatarios de las

212 SCC 66/2004, de 28 de abril, B.12.2 (<https://www.const-court.be/fr/common/home.html>). En esta sentencia se analiza la Ordenanza de 20 de diciembre de 2002, por la que se modificó el Código del Impuesto sobre Sucesiones (Moniteur belge núm. 2002031652, de 31 de diciembre de 2002). Esta reforma tenía como objetivo favorecer a las categorías I y II de herederos (herederos en línea directa, cónyuge, hermanos, entre otros, cuyo grado de parentesco permitía presumir un vínculo afectivo con el difunto), reduciendo el tipo aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones. Para compensar la reducción del tipo de aquellas categorías, se decidió aumentar el tipo aplicable a la categoría IV (que afecta a “cualquier otra persona” que no entre dentro de las demás categorías), hasta poder alcanzar un 80% en el tramo superior. La Corte Constitucional basó su decisión no tanto en el porcentaje que podía alcanzar la tributación como en la diferencia existente entre las distintas categorías, entendiéndose no solo que «la diferencia entre el impuesto debido por los sucesores de diferentes categorías es una consecuencia de la elección política del legislador fiscal que no corresponde al Tribunal censurar salvo que fuese manifiestamente irracional» (B.9.3), por un tipo impositivo de hasta el 80%, aunque «muy elevado» no podía ser considerado «desproporcionado» en su aplicación a los sujetos afectados, al carecer de grado alguno de parentesco o vínculo con el difunto (B.12.2 y 3).

213 En efecto, «el tipo impositivo del 90% para el tramo superior a 175.000 euros sería manifiestamente confiscatorio y privaría sin compensación a una categoría de contribuyentes de su derecho de propiedad sin justificación razonable, violando el principio de igualdad y de no discriminación. Este tipo del 90%, que sería el más alto de Europa, daría lugar a una confiscación pura y simple, puesto que la combinación de un umbral bajo (175.000 euros) y de un tipo exorbitado (90%) crearía un riesgo real de empobrecimiento del patrimonio personal del causahabiente» [SCC 107/2005, de 22 de junio, B.14 y B.15.7 (Moniteur belge núm. 2005201730, de 4 de julio de 2005)]. Véase sobre este particular: Marc BOURGEOIS, “De l’impôt confiscatoire selon la Cour d’arbitrage”, en *Journal des Tribunaux*, núm. 6205, 2005, pág. 800.

214 DOCE, Serie C, núm. 364, de 18 de diciembre de 2000. Aunque no tiene carácter vinculante, se ha incorporado a la Parte II del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004, cuya ratificación se autoriza en España por Ley Orgánica 1/2005, de 20 de mayo (BOE núm. 121, de 21 de mayo).

disposiciones de la citada Carta, no sólo las instituciones y órganos de la Unión, sino también “los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión” (art. 51 CDFUE).

Pues bien, el art. 17.1 CDFUE dispone que “[t]oda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general”. Es importante señalar que, de la misma manera que dijimos que la proporcionalidad era inherente a todos los principios o derechos recogidos en nuestra Constitución²¹⁵, también forma parte de los principios generales del Derecho comunitario²¹⁶, debiendo ser respetada tanto por el legislador comunitario como por los legisladores y los jueces nacionales en la aplicación del Derecho de la Unión (art. 51.1 CDFUE)²¹⁷. De hecho, aun cuando el art. 52 CDFUE prevé expresamente la posibilidad de introducir limitaciones al ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la Carta, y, entre ellos, al «derecho de propiedad»²¹⁸, para que dicha injerencia sea legítima debe hacerse por ley, garantizarse su contenido esencial y respetarse el “principio de proporcionalidad”²¹⁹, de manera que solo serán válidas aquellas restricciones que “sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás” (art. 52.1 CDFUE)²²⁰.

En consecuencia, aunque los derechos y libertades garantizados por la Carta no constituyen prerrogativas absolutas y, portanto, pueden estar sometidos a un amplio abanico de intervenciones del poder público que establezcan limitaciones a su ejercicio en aras del interés general²²¹, su limitación solo puede hacerse con respeto absoluto al “principio de proporcionalidad” y, por tanto, siempre que no se vaya más allá de lo necesario para alcanzar aquel fin²²². Esto supone que los actos no pueden rebasar los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro

215 SSTC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 2; 160/1987, de 27 de octubre, FJ 6; 6/1988, de 21 de enero, FJ 3; 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7; 173/1995, de 21 de noviembre, FJ 2; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 12; 197/2014, de 4 de diciembre, FJ 6; y 140/2016, de 21 de julio, FJ 10 a).

216 SSTJUE de 18 de noviembre de 1987 (Sala Sexta), caso «Maizena Gesellschaft mbH» (C-137/85), § 15; de 13 de noviembre de 1990 (Sala Quinta), caso «Fedesa y otros» (C-331/88), § 13; de 15 de octubre de 1994 (Sala Quinta), caso «Crispoltoni y otros» (C-133/93, C-300/93 y C-362/93), § 41; de 12 de julio de 2001, caso «Jippes y otros» (C-189/01), § 81; de 12 de marzo de 2002, caso «Omega Air Ltd y otros» (C-27/00 y C-122/00), § 62; de 10 de diciembre de 2002, caso «British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco» (C-491/01), § 122; de 12 de enero de 2006 (Sala Tercera), caso «Agrarproduktion Staebelow GmbH» (C-504/04), § 35; de 7 de septiembre de 2006 (Sala Segunda), caso «España/Consejo» (C-310/04), § 97; de 17 de enero de 2008 (Sala Tercera), caso «Viamex Agrar Handel y ZVK» (C-37/06 y C-58/06), § 33; de 5 de junio de 2008 (Sala Octava), caso «Industria Lavorazione Carni Ovine» (C-534/06), § 25; de 11 de junio de 2009 (Sala Quinta), caso «Nijemeisland» (C-170/08), § 41; de 7 de julio de 2009 (Gran Sala), caso «S.P.C.M. y otros» (C-558/07), § 41; de 9 de marzo de 2010 (Gran Sala), caso «ERG y otros» (C-379/08 y C-380/08), § 86; de 8 de junio de 2010 (Gran Sala), caso «Vodafone y otros» (C-58/08), § 51; de 8 de julio de 2010 (Sala Cuarta), caso «Afton Chemical» (C-343/09), § 45; de 23 de octubre de 2012 (Gran Sala), caso «Nelson y otros» (C-581/10 y C-629/10), § 71; y de 3 de diciembre de 2019 (Gran Sala), caso «República Checa» (C-482/17), § 76

217 SSTJUE de 17 de enero de 2008 (Sala Tercera), caso «Viamex Agrar Handel y ZVK» (C-37/06 y C-58/06), § 33; de 5 de junio de 2008 (Sala Octava), caso «Industria Lavorazione Carni Ovine» (C-534/06), § 25; y de 11 de junio de 2009 (Sala Quinta), caso «Nijemeisland» (C-170/08), § 41.

218 STJUE de 16 de julio de 2020 (Sala Primera), caso «Adusbef y otros» (C-686/18), § 86.

219 STJUE de 16 de julio de 2020 (Sala Primera), caso «Adusbef y otros» (C-686/18), § 86.

220 Más concretamente, respecto de los delitos y las penas, el art. 49.3 CDFUE dispone que “[l]a intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”.

221 Así, por ejemplo (con relación a la libertad de empresa) SSTJUE de 22 de enero de 2013 (Gran Sala), caso «Sky Österreich» (C-283/11), §§ 45 y 46; de 17 de octubre de 2013 (Sala Quinta), caso «Schaible» (C-101/12), § 28; y de 26 de octubre de 2017 (Sala Novena), caso «BB construct» (C-534/16), § 36.

222 SSTJUE de 18 de noviembre de 1987 (Sala Sexta), caso «Maizena Gesellschaft mbH» (C-137/85), § 15; de 7 de diciembre de 1993 (Sala Quinta), caso «ADM Ölmühlen GmbH y Ölwerke Spyck» (C-339/92), § 15; de 11 de julio de 2002 (Sala Quinta), caso «Käserei Champignon Hofmeister» (C-210/00), § 59; de 14 de diciembre de 2004 (Gran Sala), caso «Arnold André» (C-434/02), § 45; de 6 de diciembre de 2005 (Gran Sala), caso «ABNA Ltd y otros» (C-453/03, C-11/04, C-12/04 y C-194/04), § 68; de 8 de junio de 2010 (Gran Sala), caso «Vodafone y otros» (C-58/08), §

de los objetivos legítimamente perseguidos, de manera que cuando sea posible elegir entre varias alternativas, deberá recurrirse siempre a la menos restrictiva u onerosa, de modo que los inconvenientes o desventajas ocasionadas no sean desproporcionadas o desmesurados con relación a los objetivos perseguidos²²³.

Por consiguiente, el derecho de propiedad, como el resto de los derechos garantizados por la Carta, no se erige en una prerrogativa absoluta pudiendo su ejercicio ser objeto de restricciones, siempre que estas respondan efectivamente a objetivos de interés general y no constituyan, a la vista del objetivo perseguido, «una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia del derecho así garantizado»²²⁴. Por tanto, dado que el disfrute de los derechos garantizados por la Carta “*genera responsabilidades y deberes*” (Preámbulo), la más importante de esas responsabilidades se halla en evitar injerencias desproporcionadas en el derecho de propiedad, ya lo sea a la hora de establecer y aplicar los tributos, ya lo sea a la de imponer las sanciones por las infracciones cometidas.

Pues bien, respecto de la adopción de concretas medidas tributarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública es preciso recordar, de un lado, que, en el ejercicio de las facultades que les confiere el derecho de la Unión, «los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión» y, en particular, «los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica»²²⁵, y el «de proporcionalidad»²²⁶; y, de otro, que «de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata»²²⁷, de manera que «si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que

51; de 16 de julio de 2020 (Sala Primera), caso «*Adusbef y otros*» (C-686/18), § 105; y de 22 de diciembre de 2018 (Sala Primera), caso «*Swedish Match*» (C-151/17), § 35.

- 223 SSTJUE de 18 de marzo, de 1987 (Sala Cuarta), caso «*Société pour l'exportation des sucres (OBEA)*» (C-56/86), § 28; de 18 de noviembre de 1987 (Sala Sexta), caso «*Maizena Gesellschaft mbH*» (C-137/85), § 15; de 13 de noviembre de 1990 (Sala Quinta), caso «*Fedesa y otros*» (C-331/88), § 13; de 7 de diciembre de 1993 (Sala Quinta), caso «*ADM Ölmühlen GmbH y Ölwerke Spyck*» (C-339/92), § 15; de 15 de octubre de 1994 (Sala Quinta), caso «*Crispoltoni y otros*» (C-133/93, C-300/93 y C-362/93), § 41; de 12 de julio de 2001, caso «*Jippes y otros*» (C-189/01), § 81; de 12 de marzo de 2002, caso «*Omega Air Ltd y otros*» (C-27/00 y C-122/00), § 62; de 11 de julio de 2002 (Sala Quinta), caso «*Käserer Champignon Hofmeister GmbH & Co*» (C-210/00), § 59; de 10 de diciembre de 2002, caso «*British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*» (C-491/01), § 122; de 12 de enero de 2006 (Sala Tercera), caso «*España/Consejo*» (C-310/04), § 97; de 17 de enero de 2008 (Sala Tercera), caso «*Viamex Agrar Handel y ZVK*» (C-37/06 y C-58/06), § 35; de 5 de junio de 2008 (Sala Octava), caso «*Industria Lavorazione Carni Ovine*» (C-534/06), § 25; de 8 de junio de 2010 (Gran Sala), caso «*Vodafone y otros*» (C-58/08), § 51; de 11 de junio de 2009 (Sala Quinta), caso «*Nijemeisland*» (C-170/08), § 41; de 7 de julio de 2009 (Gran Sala), caso «*S.P.C.M. y otros*» (C-558/07), § 41; de 9 de marzo de 2010 (Gran Sala), caso «*ERG y otros*» (C-379/08 y C-380/08), § 86; y de 8 de julio de 2010 (Sala Cuarta), caso «*Afton Chemical*» (C-343/09), § 45; de 23 de octubre de 2012 (Gran Sala), caso «*Nelson y otros*» (C-581/10 y C-629/10), § 71; de 22 de enero de 2013 (Gran Sala), caso «*Sky Österreich*» (C-283/11), § 50; y de 17 de octubre de 2013 (Sala Quinta), caso «*Schaible*» (C-101/12), § 29.
- 224 SSTJUE de 11 de julio de 1989 (Sala Quinta), caso «*Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG*» (C-265/87), § 15; de 30 de junio de 2005 (Sala Segunda), caso «*Alessandrini Srl y otros*» (C-295/03), § 86; de 9 de septiembre de 2008 (Gran Sala), caso «*Fabbrica italiana accumulatori motocarro Montecchio SpA (FIAMM) y otra*» (C-120/06 P y C-121/06 P), § 183; de 16 de noviembre de 2011 (Gran Sala), caso «*Bank Melli Iran*» (C-548/09 P), § 114; de 20 de septiembre de 2016 (Gran Sala), caso «*Ledra Advertising Ltd y otros*» (C-8/15 P a C-10/15 P), § 69; y de 12 de mayo de 2016 (Sala Segunda), caso «*Bank of Industry and Mine*» (C-358/15 P), § 55.
- 225 SSTJUE de 8 de junio de 2000 (Sala Sexta), caso «*Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*» (C-396/98), § 44; y de 26 de abril de 2005 (Gran Sala), caso «*Stichting “Goed Wonen”*» (C-376/02), § 32.
- 226 STJUE de 26 de marzo de 2015 (Sala Primera), caso «*Marian Macikowski y otro*» (C-499/13), § 47.
- 227 STJUE de 18 de diciembre de 1997 (Sala Quinta), caso «*Garage Molenheide BVBA y otros*» (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), § 46.

es necesario para dicho fin»²²⁸. No se ha pronunciado el Tribunal de Justicia hasta la fecha, sin embargo, sobre el concreto porcentaje a partir del cual una carga fiscal dejaría de ser considerada proporcionada, pero todo parece indicar que podría serlo en términos parecidos a cómo lo ha definido el TEDH, en la medida que asume con naturalidad las doctrinas de este, como ha sucedido, por ejemplo, con relación a la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora.

En efecto, respecto de la imposición de sanciones ha señalado el Tribunal de Justicia que aun cuando los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas, pero están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, el principio de proporcionalidad²²⁹. Ahora bien, «la gravedad de una sanción debe reflejar la gravedad de la infracción de que se trate, exigencia que no solo resulta del artículo 52, apartado 1, de la Carta²³⁰, sino también del principio de proporcionalidad de las penas enunciado en el artículo 49, apartado 3²³¹» del CEDH²³², cuyo «sentido y alcance serán iguales a los que establece el TEDH»²³³. No se producirá una vulneración del derecho de propiedad, entonces, cuando las sanciones de carácter pecuniario, tanto penales como administrativas, no supongan «una carga o una privación de propiedad excesivas para la persona a la que se han impuesto que puedan hacer que estas resulten desproporcionadas»²³⁴. Así pues, «el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que, al determinar la sanción y fijar el importe de la multa, se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto»²³⁵.

Así, por ejemplo, el principio de proporcionalidad aplicado a la lucha contra el fraude fiscal no es compatible con regímenes de reparto del riesgo al margen del principio de culpabilidad:

- «el reparto del riesgo, tras un fraude cometido por un tercero, no es compatible con el principio de proporcionalidad cuando un régimen impositivo imputa toda la

228 SSTJUE de 18 de diciembre de 1997 (Sala Quinta), caso «Garage Molenheide BVBA y otros» (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), § 47; de 11 de mayo de 2006 (Sala Tercera), caso «Federation of Technological Industries y otros» (C-384/04), § 30; y de 26 de marzo de 2015 (Sala Primera), caso «Marian Macikowski y otro» (C-499/13), § 48.

229 Véanse, en particular, las SSTJUE de 29 de julio de 2010 (Sala Cuarta), caso «Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski» (C-188/09), § 29; y de 2 de junio de 2016 (Sala Sexta), caso «Kapnoviomichania Karelia AE» (C-81/15), § 48.

230 Que señala: «Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás».

231 Que dispone: «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción».

232 SSTJUE de 20 de marzo de 2018 (Gran Sala), caso «Garlsson Real Estate SA y otros» (C-537/16), § 56; y de 4 de octubre de 2018 (Sala Quinta), caso «Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N y otro» (C-384/17), § 42.

233 STJUE de 4 de octubre de 2018 (Sala Quinta), caso «Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N y otro» (C-384/17), § 43. El TEDH reconduce la proporcionalidad al concepto de «carga excesiva o exorbitante» [así, por ejemplo, las SSTEDH de 18 de junio de 2013, caso «S.C. Complex Herta Import Export S.R.L. Lipova c. Rumanía» (demanda núm. 17118/04), § 38; y de 4 de marzo de 2014, caso «Grande Stevens y otros c. Italia» (recursos núms. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 y 18698/10), § 199].

234 SSTJUE de 4 de octubre de 2018 (Sala Quinta), caso «Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N y otro» (C-384/17), § 44

235 STJUE de 4 de octubre de 2018 (Sala Quinta), caso «Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N y otro» (C-384/17), § 45.

responsabilidad del pago al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador»²³⁶.

- «las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública», de modo que «imputar la responsabilidad del pago del impuesto sobre el valor añadido a una persona que no sea el deudor de éste, (...) sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad», pues resulta «claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable, en los que no tiene influencia alguna»²³⁷.

Por consiguiente, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión²³⁸.

Si así ha asumido el Tribunal de Justicia la doctrina del TEDH respecto de la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador, igual podría suceder con la aplicación de ese mismo principio al ámbito tributario, lo que significaría que la carga fiscal excesiva lo sería a partir, aproximadamente, del 50 % de gravamen.

7.8. El Tribunal Constitucional de España: el agotamiento de la riqueza imponible (100%) o el gravamen de una riqueza inexistente.

El instituto de la confiscatoriedad no solo opera como un límite externo al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos del Estado de acuerdo con la capacidad económica de cada cual²³⁹, sino que configura una garantía ínsita en el derecho constitucional de propiedad²⁴⁰.

236 SSTJUE de 21 de febrero de 2008 (Sala Cuarta), caso «*Netto Supermarkt*» (C-271/06), §§ 22 y 23; y de 2 de junio de 2016 (Sala Sexta), caso «*Kapnoviomichania Karelia AE*» (C-81/15), § 49.

237 SSTJUE de 21 de diciembre de 2011 (Sala Séptima), caso «*Vlaamse Oliemaatschappij*» (C-499/10), § 24; y de 2 de junio de 2016 (Sala Sexta), caso «*Kapnoviomichania Karelia AE*» (C-81/15), § 50. Y también SSTJUE de 21 de junio de 2012 (Sala Tercera), casos «*Mahagében Kft y otro*» (C-80/11) y «*Peter Dávid y otro*» (C-142/11), § 48; de 12 de julio de 2012 (Sala Segunda), caso «*EMS-Bulgaria Transport OOD*» (C-284/11), § 77; y de 6 de diciembre de 2012 (Sala Tercera), caso «*Bonik EOOD y otro*» (C-285/11), § 42.

238 SSTJUE de 10 de junio de 2008 (Sala Primera), caso «*Alicja Sosnowska*» (C-25/07), § 23; y de 12 de julio de 2012 (Sala Segunda), caso «*EMS-Bulgaria Transport OOD*» (C-284/11), § 69. Así, por ejemplo, el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad» [STJUE de 12 de julio de 2012 (Sala Segunda), caso «*EMS-Bulgaria Transport OOD*» (C-284/11), § 77]. Y, en el mismo sentido, «la deducción del IVA soportado debe concederse, en principio, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales» [SSTJUE de 27 de septiembre de 2007 (Sala Tercera), caso «*Albert Collée*» (C-146/05), § 31; y de 12 de julio de 2012 (Sala Segunda), caso «*EMS-Bulgaria Transport OOD*» (C-284/11), § 71].

239 Señala a este respecto Antonia AGULLÓ AGÜERO que «el principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de la justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio» («*Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*», en Revista española de Derecho Financiero, núm. 36, 1982, pág. 560). Y para Fernando CASANA MERINO, «un sistema tributario confiscatorio, aparte de suponer una violación del derecho de propiedad, iría en contra del principio de capacidad económica, y, como consecuencia, de los de igualdad, progresividad y, en definitiva, de la justicia tributaria» («*El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad*», en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, cit., pág. 1100).

240 Considera Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO que si las leyes tributarias «llevan a una supresión radical de la propiedad privada, o conducen a su desaparición, vaciándola de su contenido esencial, se estaría actuando en contra de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 33 de la Constitución» («*Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de Confiscatoriedad*», en Revista Española de Derecho Financiero, núm. 60, 1988, pág. 632). Por su parte, Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR opina que «la no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y

Hay que insistir en que el derecho a la propiedad se encuentra íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE²⁴¹, razón por la cual, el pago de tributos, como ya hemos tenido ocasión de señalar, no solo supone una injerencia “debida” en el citado derecho sino una injerencia “obligada” por el Texto Constitucional español²⁴² que, para que pueda considerarse como “legítima”, es necesario, entre otros requisitos que ya hemos analizado, que se articule mediante un sistema tributario que “*en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*” (art. 31.1 CE)²⁴³.

Aunque para el Tribunal Constitucional español existen importantes dificultades para «situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio»²⁴⁴, lo que sí está claro es que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria alcanza a tres situaciones:

- *Gravamen de capacidades económicas existentes (reales)*: cuando se somete a tributación una manifestación de riqueza real la prohibición de confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]»²⁴⁵. Ahora bien, sin perjuicio de que el Tribunal Constitucional haya referido el citado límite de la confiscatoriedad, en primer lugar, al “sistema tributario”, eso es, a la suma de la diversas figuras tributarias vigentes, tampoco puede descuidarse que también ha afirmado que un resultado obviamente confiscatorio lo constituiría «un impuesto sobre la renta de las personas físicas en el que la progresividad alcanzara un tipo de gravamen medio del 100 por 100 de la renta»²⁴⁶, aceptando con ello la aplicación de este límite a cada tributo individualmente considerado²⁴⁷. Por tanto, «todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del

quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada” (*La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal*, en Impuestos, núm. 10, 2013, pág. 10).

- 241 En efecto, como señala el Tribunal Constitucional el cumplimiento del deber constitucional de contribuir «no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).
- 242 Apunta a este respecto Gustavo J. NAVEIRA DE CASANOVA que “es perfectamente posible ubicar el tributo como instituto (y, por consiguiente, el sistema tributario) como un límite al derecho de propiedad” [*El principio de no confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 72].
- 243 En este sentido, Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi/Thomson Reuters, Pamplona, 2009, pág. 37. Y del mismo autor “*Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*”, en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 3, 2009, pág. 55.
- 244 SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6.
- 245 STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1. En sentido similar se ha manifestado el TEDH al señalar que «la obligación económica nacida del pago de impuestos o de contribuciones puede perjudicar la garantía consagrada por esta disposición [se refiere al derecho de propiedad consagrado en el art. 1 del Protocolo núm. 1 del CEDH] si impone a la persona o a la entidad en cuestión una carga excesiva o atenta fundamentalmente contra su situación económica» (SSTEDH de 3 de julio de 2003, caso «*Buffalo Srl contra Italia*», § 32; y de 9 de marzo de 2006, caso «*Eko-Elda Avey contra Grecia*», § 30). En fin, señala a este respecto Fernando CASANA MERINO que “la confiscación de por sí supone la privación de la propiedad de un bien, y si el tributo, como ya hemos dicho, no es el instrumento adecuado para realizar tal finalidad, sí puede ocurrir que un tributo o el sistema tributario en su conjunto tenga efectos confiscatorios, en el sentido de que produzca un efecto similar al de la expropiación forzosa, solo que sin indemnización” (en “*El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario en el ámbito tributario*”, *cit.*, pág. 1099).
- 246 STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9.
- 247 Para José Juan FERREIRO LAPATZA la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano “ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen, pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público (...), estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)»²⁴⁸.

- *Gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes*: en aquellas situaciones en las que la norma, al calcular la riqueza gravable, impute una capacidad económica superior a la realmente obtenida, «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)»²⁴⁹. Estaríamos ante situaciones en las que el gravamen correspondiente al exceso de la capacidad realmente generada devendría confiscatorio.
- *Gravamen de capacidades económicas inexistentes (ficticias)*: en efecto, «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo (...) que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)»²⁵⁰. En consecuencia, en aquellos supuestos en los que se sometan a tributación manifestaciones inexistentes de capacidad económica se estaría «gravando una renta ficticia y, por tanto, sometiendo a tributación “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contra[diría] frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE»²⁵¹. Se trataría de situaciones en las que el gravamen deviene confiscatorio desde el primer euro, pues la confiscación no lo es por su desproporción sino por su ilegitimidad (arbitrariedad).

7.9. La Corte Constitucional de Italia: la capacidad económica “global” (100%)

Lo primero que debe señalarse es que no debe confundirse la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria con el decomiso de bienes de valor equivalente al producto del delito de

totalidad de las rentas de un individuo, por lo que la referencia al sistema del art. 31.1 ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen” (en “*Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad*”, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 208). De la misma opinión es Pablo CHICO DE LA CÁMARA para quien el carácter confiscatorio “puede producirse bien porque se establezca en un impuesto un gravamen excesivo o porque concurren diversas figuras tributarias sobre una misma magnitud económica” (en “*Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español*”, en *Actualidad Financiera*, núm. 4, 1996, pág. 371). También Fernando de VICENTE DE LA CASA considera que “el límite constitucional debe estar no en el número de tributos que recaigan sobre una misma materia sino en el efectivo gravamen” (en “*Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*”, en *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 168).

248 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3. Habría que ver qué diría el Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad de un impuesto como el de sucesiones y donaciones cuya tarifa máxima (colaterales de cuarto grado o más y extraños) tiene un tipo marginal máximo del 34% (a partir de 797.555,08 €) que, incrementado por el coeficiente multiplicador correspondiente al patrimonio preexistente de 2,4 (para patrimonios superiores a 4.020.770,98 €), podría llegar a alcanzar el 81,6 %. Como dice Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, estaríamos ante un supuesto de gravamen desproporcionado de una capacidad económica real: “[a]unque se aplicarían a contribuyentes que pondrían de manifiesto una elevada capacidad económica, se trata de números que al ser tan altos llegan a límites aparentemente inconstitucionales” (en “*Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012, pág. 8).

249 STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4.

250 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3. Y también STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4.

251 SSTC 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3.

defraudación tributaria (“*confisca per equivalente*”). Se trata de una figura aplicable al importe de la deuda tributaria pendiente de pago (la cuantía del tributo evadido incrementada en el importe de los intereses y multas aplicables)²⁵².

Dicho lo que antecede, la prohibición de confiscatoriedad no viene expresamente consagrada en la Constitución de 22 de diciembre de 1947, aunque se considera integrada en la previsión del art. 53 que dispone: “*Todos estarán obligados a concurrir a los gastos públicos en función a su capacidad contributiva. El sistema tributario estará basado en criterios de progresividad*”. Se trata, como en España, del deber de contribuir de “*todos*”, sin discriminación ni privilegio, de acuerdo con la capacidad económica, “*en virtud de lo dispuesto por la ley*” (art. 23), y se asocia tanto al cumplimiento del deber de solidaridad de los individuos (art. 3) como a la función social del derecho a la propiedad privada (art. 42).

Ese deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica²⁵³, entendida como «actitud económica del individuo»²⁵⁴ tiene como límite la confiscatoriedad que impide agotar la fuente de riqueza a través de la imposición de gravámenes²⁵⁵. Se trataría, a fin de cuentas, de una «arbitrariedad lesiva de la capacidad de pago» derivada de la relación entre el gravamen establecido y el índice de riqueza sometido a tributación²⁵⁶. En efecto, «todo gravamen fiscal se justifica en la existencia de índices de riqueza concretos»²⁵⁷, esto es, «debe fundarse en un índice concreto revelador de riqueza o en un hecho real, aunque sean difíciles de determinar, para que el impuesto no tenga una “base ficticia”»²⁵⁸. De este modo, «la capacidad de pago, requisito previo a una tributación legítima, condiciona ciertamente la cuantía máxima del impuesto, en el sentido de que este nunca podrá fijarse en un nivel superior a la capacidad económica demostrada»²⁵⁹.

En fin, el art. 53 de la Constitución italiana no prevé límite cuantitativo alguno a la imposición, más allá del implícito a la propia capacidad contributiva que impide que so pretexto del deber de

252 Véanse, en este sentido, las Sentencias de la Corte Suprema (en adelante, SCS) núm. 18374/2013, de 23 de abril (que limitaba el decomiso al importe del tributo evadido y no a las sanciones aplicables, al considerar ilegítima su aplicación a esta última figura); y la SCS núm. 15535/2019, de 24 de abril (que ha aplicado recientemente la figura del decomiso al importe de la deuda tributaria pendiente de pago y, por tanto, a la cuota incrementada en los intereses y en las multas aplicadas por la Administración tributaria). Véase también la Sentencia de la Corte Constitucional (en lo sucesivo, SCC) núm. 112/2019, de 6 de marzo, que declara la inconstitucionalidad del art. 187. *Sexies* del Decreto Legislativo núm. 58/1998 respecto de la confiscación obligatoria, directa o por equivalente, no solo del producto (beneficio) del delito, sino también de los bienes utilizados para cometerlo.

253 Darío STEVANATO califica el art. 53 de la Constitución italiana “como norma limitante de las facultades tributarias soberanas” (en *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, Bolonia, 2014, pág. 264). Este autor señala que es habitual entre la doctrina tributarista sostener que “la capacidad contributiva, además de ser un requisito previo y un parámetro de la imposición, también expresaría el ‘límite cuantitativo máximo’ más allá del cual se daría lugar a una expropiación o decomiso ilícito” (pág. 272).

254 SCC 111/1997, de 4 de septiembre, FJ 8.

255 Véase, Ignacio MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordenamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, pág. 74; Francesco MOSCHETTI, “*El principio de capacidad contributiva*”, en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, núm. 3, pág. 256; y Patricio MASBERNAT, Cristian BILLARDI, José Antonio FERNÁNDEZ AMOR y Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE, “*Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los Ordenamientos de Italia, España y Argentina*”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, núm. 34, 2012, pág. 488.

256 SCC 111/1997, de 4 de septiembre, FJ 8.

257 SCC núm. 42/1980, de 25 de marzo, FJ 2.

258 SCC 42/1980, de 25 de marzo, FJ 4.

259 SCC 89/1966, de 22 de junio, FJ 4.

contribuir se agote la capacidad contributiva “global” del sujeto²⁶⁰. En efecto, en la SCC 111/1997, de 4 de septiembre²⁶¹, apuntó la Corte Constitucional:

«Las quejas, al evocar conjuntamente los parámetros del art. 42 y del art. 53 de la Constitución, subrayan el efecto expropiatorio y, al mismo tiempo, perjudicial para la capacidad de pago, que según el auto de planteamiento, derivaría, además del elemento tipo de gravamen, de los demás factores concurrentes señalados.

Estas consideraciones llevan a la Corte a recordar, en términos generales, el principio, no enteramente nuevo en nuestra jurisprudencia, conforme al cual solo se pueden establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley tributaria (SCC 9/1959). El hecho de que la recaudación del impuesto se obtenga, por tanto, mediante el mero establecimiento de una prestación coactiva, a cuyo cumplimiento queda obligado el sujeto pasivo con todo su patrimonio y no solo con el inmueble afectado, viene confirmada por la circunstancia de que sin duda sería reduccionista identificar la capacidad de pago, que es la base de esta limitación, con la propiedad de un bien o de un ingreso determinado.

Desde este punto de vista, no deja de tener trascendencia que la Constitución republicana, a diferencia de la fórmula del art. 25 del Estatuto Albertino (que preveía la contribución a las “cargas del Estado” en proporción a los “bienes”)²⁶², se refiere al concepto

260 A juicio de Dario STEVANATO “la fórmula utilizada por el artículo 53 exige al legislador que establezca los impuestos tomando en consideración las manifestaciones de riqueza de los sujetos pasivos, pero no parece servir para limitar el nivel de los tipos ni el alcance del gravamen. Los límites cuantitativos de la tributación difícilmente pueden derivarse de la dicción de la norma constitucional sobre la capacidad de contribución, entendida como capacidad ‘global’ del sujeto” (en *La giustificazione social dell'imposta*, cit., pág. 278). Por tanto, “[e]l principio de capacidad contributiva no parece ser capaz por sí solo de establecer un límite constitucional cuantitativo a la fiscalidad pública” (ob. cit., pág. 279).

261 Esta sentencia se dictó con ocasión de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Comisión Fiscal de Primer Grado de Livorno (núm. 460/1995) y el Tribunal Administrativo Regional de Abruzzo -sucursal de Pescara- (núms. 461/1995 y 63/1996), de un lado, respecto de algunos preceptos del Decreto Legislativo 504/1992, de 30 de diciembre, sobre Reorganización de las finanzas de las entidades territoriales, relativos al ICI (“impuesto sobre bienes inmuebles”), entre otras razones, porque su base imponible se calculaba con referencia a su valor (mediante multiplicadores fijos aplicables a la renta catastral) pero sin tomar en consideración los pasivos que les afectaban (tales, como por ejemplo, los préstamos para su adquisición), sometiendo de este modo a tributación como manifestación de capacidad contributiva un mero índice ficticio de riqueza; y, de otro, respecto de otros preceptos que afectaron al Decreto legislativo 394/1992, de 20 de septiembre, por el que se aprobó el texto consolidado del impuesto a las ganancias y, concretamente, al “impuesto sobre los activos netos de las empresas”, cuyo tipo de gravamen se consideraba extremadamente elevado, lo que en conjunción con su no deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como con la existencia de otros tributos sobre la renta y sobre los activos inmobiliarios, provocaba un efecto expropiatorio en contra de los arts. 42 y 53 de la Constitución. Finalmente, la Corte Constitucional inadmitió la primera cuestión y rechazó –apodóticamente- la segunda: «este Tribunal considera que las denuncias del juez remitente sobre el elevado nivel del gravamen del ICI previsto en el art. 6 no se fundan en elementos que pudieran llevar a apreciar, en la relación razonablemente establecida entre el gravamen mismo y el valor del activo, que estamos ante el resultado de una arbitrariedad lesiva de la capacidad de pago, de conformidad con el art. 53 de la Constitución. Excluyendo esto no hay, en consecuencia, impacto ni siquiera en el art. 42 de la Constitución» (FJ 8).

262 El “*Statuto Fondamentale della Monarchia di Savoia*” (conocido popularmente como el “*Statuto Albertino*”) fue una Carta constitucional –de inspiración francesa (Carta constitucional de 1814 y Constitución de 1830) y española (Constitución de Cádiz de 1812)- otorgada en Turín por el rey de Cerdeña, Carlos Alberto de Saboya, el día 4 de marzo de 1848 (unos meses antes de su abdicación en favor de su hijo Víctor Manuel II) que se mantuvo vigente hasta su sustitución por la actual Constitución republicana de 22 de diciembre de 1947. Pues bien, su art. 25 establecía el deber de todos de contribuir a las cargas del Estado, en proporción a los bienes (“*Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*”). Sobre esta norma puede verse el trabajo de Paolo COLOMBO, “*I presupposti dello statuto albertino. Dai moti del 1821 alle riforme del 1847*”, en *Historia Constitucional* (revista electrónica), núm. 3, 2002, págs. 147 a 170.

más amplio de la “capacidad contributiva”, esto es, a la capacidad económica del sujeto (...)» (FJ 8).

8. Conclusiones

1. *El derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*: el derecho a la propiedad del art. 33 CE se encuentra íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE, de modo que el pago de tributos no solo debe considerarse como una injerencia “debida” sino también como una injerencia “obligada” en aquel derecho. Para que ese pago de tributos pueda considerarse como una injerencia “legítima” en el derecho es necesario que se efectúe “con arreglo a la ley” (art. 31.3 CE), “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE) y mediante un sistema tributario “que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE).

2. *El deber de contribuir, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con” y “en función de” la capacidad económica*: la capacidad económica se erige en un principio normativo del sistema tributario, en un criterio inspirador del mismo que opera respecto de cada individuo y que constituye no solo el elemento determinante o justificativo de su deber de contribuir (su fundamento), sino también el de la proporción en la que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (su medida). Se configura como un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, el de que esa contribución sea configurada por el legislador y exigida en cada caso por la Administración tributaria exclusivamente en función y en la medida de aquella capacidad económica.

3. *La prohibición de confiscatoriedad “en todo caso”*: cuando el art. 31.1 CE impide el “alcance confiscatorio” del sistema tributario, está consagrando la no confiscatoriedad como un límite explícito a la progresividad en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Un sistema tributario no puede ser considerado “justo” cuando haga recaer sobre los contribuyentes un sacrificio irrazonable y desproporcionado de su propiedad individual. Cuando el art. 31.1 CE impone el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo “que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” está consagrando la prohibición de alcance confiscatorio del gravamen tributario “en todo caso”. Pero, cuidado, la prohibición de confiscatoriedad no opera solo como una exigencia en la configuración del gravamen (como un límite a su medida) sino también como rasgo esencial de su legitimidad (como fundamento del mismo). Por esta razón, un acto o disposición es confiscatorio cuando agota la riqueza imponible, pero también lo es cuando carece de un fundamento constitucional (para el legislador) o legal (para el aplicador).

4. *El límite de la confiscatoriedad como juicio de “proporcionalidad” y de “arbitrariedad”*: la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya sea haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un “juicio de proporcionalidad” de la medida; en el segundo, como un “juicio de arbitrariedad” del legislador (para comprobar si ha sometido a tributación manifestaciones irreales de capacidad económica en contra de la prohibición de confiscatoriedad) o del aplicador (para impedir que sus decisiones tengan un alcance confiscatorio al conducir al gravamen de capacidades económicas inexistentes). En consecuencia, la citada prohibición constitucional no solo impide todo gravamen confiscatorio (mediante la adopción de medidas legales que soslayan la capacidad económica como fundamento o como medida), sino también el “alcance confiscatorio” de todo gravamen (mediante

la toma de decisiones que impliquen someter a tributación inexistentes manifestaciones de capacidad económica o al gravamen de las existentes pero de una manera desproporcionada).

5. *La confiscatoriedad como prohibición impuesta a “todos los poderes públicos”*: el límite de la confiscatoriedad actúa como presupuesto de la constitucionalidad de la actuación de todos los poderes públicos, esto es, tanto del legislador (al momento del establecimiento del tributo), como también de los órganos encargados de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias (la Administración y los jueces y tribunales). Para uno y otros la única “capacidad económica” gravable, como consecuencia del principio de reserva de ley operante en la materia (art. 31.3 CE), será la que haya definido en cada momento el legislador. El contribuyente tiene la obligación constitucional de tributar (art. 31.1 CE), pero no debe hacerlo de cualquier manera, sino únicamente “*con arreglo a la ley*” (art. 31.3 CE). La Administración tributaria, por su parte, tiene la obligación de hacer tributar a todos “*con arreglo a la ley*” (art. 31.3 CE) y no de otra manera, pues no solo los ciudadanos, sino también los poderes públicos, “*están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*” (art. 9.1 CE). Cuando la Administración rechaza irrazonablemente la aplicación de lo previsto en la ley (por ejemplo, negando una exención, una reducción o un gasto) está incurriendo en una conducta arbitraria que, por sus consecuencias (gravamen de una capacidad económica inexistente), provoca un resultado claramente confiscatorio.

6. *El control de la confiscatoriedad de la medida legalmente adoptada: el test de la “normalidad de los casos”*: el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma. Por esta razón, la inconstitucionalidad de una norma no puede fundarse en la existencia de supuestos patológicos. La posible aparición de un efecto negativo aislado, singular o excepcional no convierte a una norma legal en inconstitucional. Se asume como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma, simplemente porque la legítima finalidad perseguida por la norma prevalece frente a las concretas disfunciones que genera. Lo anterior significa que cuando en el control de constitucionalidad de la obra del legislador se aprecie una única disfunción contraria a los principios del art. 31.1 CE y, entre ellos, a la prohibición de confiscatoriedad, la norma no podrá ser considerada, sin más, inconstitucional. Pero que una norma que conduzca a un resultado confiscatorio en un caso concreto no sea inconstitucional no quiere decir que el sistema tributario justo consienta la aplicación confiscatoria de la norma en el caso concreto. La norma en sí, por su aislada disfunción, no sería inconstitucional, pero su aplicación al caso concreto conduciría a un resultado que, al estar constitucionalmente prohibido, debería ser necesariamente corregido mediante su inaplicación.

7. *El alcance de la prohibición de confiscatoriedad en la experiencia comparada como juicio de proporcionalidad*: la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya sea haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). Pues bien, cuando hablamos de la prohibición de confiscatoriedad como límite al gravamen de la capacidad económica manifestada (real o potencial) y, por tanto, como “juicio de proporcionalidad”, nos hallamos ante un examen ponderativo de la injerencia del tributo en el derecho a la propiedad privada que exige comprobar la existencia de un razonable equilibrio entre la medida adoptada y el resultado producido.

Desde esta última perspectiva, para la Corte Suprema de Argentina un tributo es inconstitucional cuando absorbe una parte sustancial (que fija en el tercio) de la renta o del capital gravado (de la propiedad). De este modo, el vicio de confiscatoriedad es apreciable en aquellos supuestos en los que se demostrase que el gravamen fiscal es superior al 33% de la riqueza gravable, operando 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).

Para el Tribunal Constitucional de Alemania el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional, razón por la cual, la imposición de una carga exagerada en cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica sería contrario a la garantía de la propiedad. El límite constitucional a la tributación no puede afectar a su sustancia, lo que sucedería cuando la carga tributaria se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público (50%), impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica (principio de división en la mitad como límite superior de la carga tributaria).

El Consejo Constitucional francés, con fundamento en el principio de igualdad en el reparto público de las cargas públicas, ha asumido como límite máximo en el que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos dejar de ser legítima para pasar a conceptuarse como confiscatoria el 50%, al considerar que a partir de esa cuantía se está imponiendo a los contribuyentes un gravamen (individualmente considerado o en conjunción con otras figuras tributarias) que puede considerarse como una “carga excesiva” para la capacidad económica de los contribuyentes. De este modo, caso de superar el gravamen ese monto, cual sucede en Argentina, nace el derecho a la restitución del exceso.

Por su parte, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que toda injerencia en el derecho de propiedad, incluida la resultante del pago de impuestos, debe lograr un equilibrio justo entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales de los individuos, para lo cual debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos. De esta manera, cualquier injerencia de una autoridad pública en el disfrute pacífico de las posesiones no solo debe hacerse de manera legal, tanto en su regulación como en su aplicación, sino también de forma equilibrada (proporcionada), lo que impide imponer una carga fiscal excesiva y desproporcionada. Aunque el Tribunal no ha determinado *-in abstracto-* cuál es el monto a partir del cual una carga tributaria puede considerarse *-cuantitativamente hablando-* como de carácter confiscatorio, sin embargo, sí ha entendido que una tributación media efectiva del 52% implica una carga irrazonable que impide lograr un equilibrio justo entre los intereses involucrados.

En Bélgica, aunque el Código de los Impuestos sobre las Rentas de 1962 previó durante treinta años (hasta que la modificación de 1992) que la cuantía total del impuesto no podría sobrepasar el 50% de los ingresos imponibles, y pese al intento fallido de introducir en el Texto Constitucional de 1831 ese mismo año 1992 un límite explícito a la tributación (concretamente se pretendía que la tributación del contribuyente por sus rentas no excediese “*en ningún caso*” del 50% del total de las rentas), en la actualidad no existe previsión expresa alguna en tal sentido. Sin embargo, la Corte Constitucional *-siguiendo la doctrina del TEDH-* ha entendido que el pago de impuestos constituye una injerencia en el derecho al respeto de los bienes que únicamente será admisible siempre que no rompa el justo equilibrio el interés general y la protección del derecho de propiedad, lo que sucedería con un impuesto que impusiese una carga excesiva para el contribuyente o menoscabase su situación económica. De momento, esa carga desproporcionada la ha situado en el 80%.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha movido de momento en el plano de lo genérico, no habiendo fijado un importe del gravamen a partir del cual se podría considerar que es excesivo y, por tanto, atentatorio del derecho de propiedad. Sin embargo, aunque no se haya pronunciado sobre el concreto porcentaje a partir del cual una carga fiscal dejaría de ser considerada proporcionada, de su doctrina parece derivarse que dicho límite podría ser parecido al fijado por el TEDH, al haber afirmado que la limitación de los derechos fundamentales (y,

entre ellos, del derecho de propiedad), solo puede hacerse con respeto absoluto al principio de proporcionalidad (en los términos que ha sido entendido por el TEDH).

La doctrina tradicional del Tribunal Constitucional de España se centraba en un control cuantitativo de gravamen, considerando que era confiscatorio cuando, so pretexto del deber de contribuir a los gastos públicos, agotaba la riqueza imponible (100%). Desde la STC 26/2017, sin embargo, la prohibición de confiscatoriedad admite una nueva perspectiva de control: la cualitativa. De esta manera, junto con el examen cuantitativo del gravamen (juicio de proporcionalidad) se realiza también el de la legitimidad del gravamen (juicio de arbitrariedad). En consecuencia, en la actualidad, un gravamen es confiscatorio, entonces, no solo cuando agota la riqueza imponible; también lo es cuando grava una riqueza inexistente (una manifestación de capacidad económica ficticia), ya lo haga de manera total o parcialmente, pues en tal caso nos encontraríamos ante el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE). Eso sí, si en el caso de gravamen excesivo (100%) o en el del gravamen de capacidades económicas inexistentes, la inconstitucionalidad de la norma será total, en el supuesto del gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes la inconstitucionalidad solo afectaría a la cuota tributaria correspondiente a la parte que excede de la riqueza realmente existente (que es la única que legítimamente es susceptible de someterse a tributación).

En fin, para la Corte Constitucional de Italia, aunque la prohibición de confiscatoriedad no viene expresamente consagrada en la Constitución de 1947, se considera integrada en la obligación constitucional de contribuir “*en función*” de la capacidad contributiva, que impide -como límite- el agotamiento de la fuente de riqueza a través de la imposición de gravámenes. Ahora bien, aunque la capacidad de pago, requisito previo a una tributación legítima, condiciona la cuantía máxima del impuesto, dicho límite impide que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la capacidad económica “global” del sujeto.

9. Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, Antonia: “*Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*”, en Revista española de Derecho Financiero, núm. 36, 1982.

BOURGEOIS, Marc: “*De l’impôt confiscatoire selon la Cour d’arbitrage*”, en *Journal des Tribunaux*, núm. 6205, 2005.

CASANA MERINO, Fernando: “*El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario*”, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 216, 1991.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “*Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español*”, en Actualidad Financiera, núm. 4, 1996.

COLOMBO, PAOLO: “*I presupposti dello statuto albertino. Dai moti del 1821 alle riforme del 1847*”, en Historia Constitucional (revista electrónica), núm. 3, 2002.

CONTRINO, Angelo, y MARCHESELLI, Alberto: “*Sul perimetro oggettivo di applicazione della ‘confisca per equivalente’ nei delitti peneali tributari*”, en Rivista di Diritto Tributario (versión online), 8 de julio de 2019.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: “*Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad*”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro:

- *“Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)”*, en *Impuestos*, núm. 2, 1996.
- *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- *“La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)”*, en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2020.

KOURALEVA-CAZALS, Polina: *“Quelques réflexions sur les particularités de l’appréciation du caractère confiscatoire ou excessif d’une imposition par le Conseil constitutionnel”*, en *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, núm. 2, 2017.

LACHAPELLE, Amélie: *“La capacité contributive en matière fiscale: à la croisée du principe d’égalité et du droit de propriété”*, en *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, núm. 5/6, 2013.

LARIO PARRA, María José: *“Los principios de progresividad y no confiscatoriedad en Derecho comparado”*, en *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Universidad de Jaén/Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

LAVROFF, Dmitri Georges: *“El Consejo Constitucional francés y la garantía de las libertades públicas”*, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 3, 1981.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María:

- *“Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.
- *“La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal”*, en *Impuestos*, núm. 10, 2013.
- *“Revisión del principio de no confiscatoriedad intentando mejorar la progresividad del sistema tributario en el contexto del Derecho de la Unión Europea”*, en *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Universidad de Jaén/Aranzadi, Cizur Menos, 2018.
- *“Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo”*, en *Crónica Tributaria*, núm. 166, 2018.

LUQUE CORTELLA, Ana: *“El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos”*, en *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

MANZONI, Ignacio: *Il principio della capacità contributiva nell’ordenamiento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: *“Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de Confiscatoriedad”*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988.

MASBERNAT, Patricio; BILLARDI, Cristian; FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio; y SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *“Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios*

materiales de la tributación en Chile a partir de los Ordenamientos de Italia, España y Argentina”, en Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, núm. 34, 2012.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio:

- *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi/Thomson Reuters, Pamplona, 2009.
- “*Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*”, en El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 3, 2009.
- “*La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo*”, en Revista Técnica Tributaria, núm. 124, 2019.

MOSCHETTI, Francesco: “*El principio de capacidad contributiva*”, en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, núm. 3.

NATHAN LICHT, Miguel: “*Principios constitucionales tributarios*”, en Tributario News, 16 de octubre de 2008.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.:

- *El principio de no confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- “*La prohibición de confiscatoriedad por la vía tributaria en el derecho judicial argentino*”, en Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, núm. 4, 2002.

PALAO TABOADA, Carlos: *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Cívitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María: “*El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea*”, Quincena Fiscal, núm. 3, 2018.

SARMIENTO E., Juan Pablo: “*La jurisdicción constitucional en Francia: de la aparente excepción europea al fin de la singularidad francesa*”, en Revista Chilena de Derecho, núm. 2, 2016.

SCHOLSEM, Jean-Claude: “*La nueva Constitución belga*”, en Revista del Centro de Estudios Constitucionales, núm. 20, 1995.

STEVANATO, Darío: *La giustificazione social dell'imposta*, Il Mulino, Bolonia, 2014.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “*Considerazioni generali sul principio di non confiscatorietà nel diritto tributario spagnolo*”, en Rivista di Diritto Tributario Internazionale, núm. 1, 2019.

VICENTE DE LA CASA, Fernando de: “*Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*”, en Crónica Tributaria, núm. 144, 2012.

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Aranca Yuste Jordán

*Vocal Resp. de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales*

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Teléfono: +34 966 08 96 88
alicante@aedaf.es

Busines World Alicante, Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante

Responsable Sede:
M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y

Extremadura

Marina García Hidalgo

marinagarciahidalgo@hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local

29016 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

mppinilla@granadosypinilla.com

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es

Baleares

Vicente Ribas Fuster

vicenteribas@arcoabogados.es

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Responsable Sede:

Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Manuel Ignacio Fernández

González de Torres

manuelfgt@tecnisa-campos.com

Catalunya

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

Consol Carratalá i Serra

Galicia

Carlos Del Pino Luque

carlos.delpino@pindelpino.com

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

Lara Álvarez de Prada

Murcia

Carmen Cano Castañeda

carmencanoc@icamur.org

Navarra

Belén Marín Villamayor

belen@marinyasociados.es

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

ach@sbal.net

Valencia y Castellón

Francisco Javier Ortiz Alonso

javierortiz@seneor.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,
puerta 4ª;

46003 Valencia

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes, spanning the width of the page.

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

