

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA
EN UNA ENCRUCIJADA
(LA PROBLEMÁTICA INTERPRETACIÓN
JURISPRUDENCIAL DEL ART. 31.1 DE LA
CONSTITUCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE
PLUSVALÍAS INMOBILIARIAS)

The principle of economic capacity at a crossroads
(The problematic jurisprudence interpretation
of article 31.1 of the Constitution in the
real estate capital gains tax)

ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO
Universidad Autónoma de Madrid
alvaro.bereijo@outlook.es

Cómo citar/Citation

Rodríguez Bereijo, A. (2021).

El principio de capacidad económica en una encrucijada
(La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1
de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias).
Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 25(1), 87-116.
doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>

Resumen

El trabajo analiza la problemática conexión entre el art. 31.1 de la Constitución, que establece la obligatoriedad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos desde los principios de igualdad y progresividad, y el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias.

Palabras clave

Gastos públicos; igualdad; progresividad; plusvalía.

Abstract

The work analyses the problematic connection between article 31.1 of the Constitution, which establishes the obligation to contribute to the support of public expenditure from the principles of equality and progressiveness, with the tax on real estate capital gains.

Keywords

Public expenditure; equality; progressiveness; capital gains.

SUMARIO

I. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO FUNDAMENTO Y MEDIDA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA, ¿SE APLICA ÚNICAMENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO EN SU CONJUNTO O ES PREDICABLE DE CADA IMPUESTO EN PARTICULAR? EL CASO PARADIGMÁTICO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE PLUSVALÍAS INMOBILIARIAS. II. LAS DEBILIDADES DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALÍA Y EL PLANTEAMIENTO DE NUEVAS CUESTIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, EN PARTICULAR POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO: LAS DUDAS DE INCONSTITUCIONALIDAD, ¿INEXISTENCIA DE CAPACIDAD ECONÓMICA O CARÁCTER CONFISCATORIO «COMO SU REVERSO»? III. LA APLICACIÓN AL CASO DE LA PROHIBICIÓN DE RESULTADO CONFISCATORIO COMO REVERSO DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA. SU SUBSUNCIÓN EN ESTE PRINCIPIO. IV. LA PROHIBICIÓN DE ALCANCE CONFISCATORIO DE LA IMPOSICIÓN. SINGULARIDAD Y DIFICULTADES INTERPRETATIVAS. SU APLICACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA. *BIBLIOGRAFÍA.*

I. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO FUNDAMENTO Y MEDIDA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA, ¿SE APLICA ÚNICAMENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO EN SU CONJUNTO O ES PREDICABLE DE CADA IMPUESTO EN PARTICULAR? EL CASO PARADIGMÁTICO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE PLUSVALÍAS INMOBILIARIAS

Como es sabido, el principio de capacidad económica tiene dos manifestaciones o significados diferentes: de una parte, es la *razón de ser* (la *ratio*) o *fundamento* que justifica el *hecho mismo* de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. El presupuesto de hecho o hecho imponible del tributo fijado por la ley ha de ser revelador de capacidad económica. Por otra parte, la capacidad económica es

la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que ha de tener su reflejo en la base imponible y demás elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo.

La afirmación de la capacidad económica como *límite jurídico* del legislador tributario en ambas manifestaciones o significados de este principio ha sido clara en la doctrina y también, hasta momentos recientes, en la jurisprudencia constitucional. *Se debe porque se tiene capacidad económica y se debe según la capacidad que se tiene*¹.

Pero admitido que el legislador no puede establecer impuestos si no es tomando como hechos imponderables situaciones que sean reveladoras de riqueza, real o potencial, pero que en ningún caso le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias, inexpresivas de capacidad económica (la capacidad económica como *fundamento* de la imposición); la cuestión crucial en la interpretación del art. 31.1 CE, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia reciente del TC, es la siguiente: ¿el principio constitucional de justicia tributaria que obliga al legislador a modular la carga *de cada* contribuyente «de acuerdo con su capacidad económica» (la capacidad económica, como criterio o *medida* de la imposición) se aplica únicamente al sistema tributario en su conjunto o es exigible también en cada concreta figura impositiva?

La cuestión, en este momento —en la jurisprudencia constitucional y en parte de la doctrina—, es si la capacidad económica debe ser *algo más* que una exigencia respecto de la configuración del hecho imponible abstracto definido por el legislador como generador de la obligación tributaria; de modo que al medir o cuantificar la obligación tributaria nacida del hecho imponible, expresivo en todo caso de capacidad económica, (es decir, la *capacidad económica entendida como criterio o medida de la imposición*) ha de atenderse también al principio de capacidad económica o, por el contrario, ello debe hacerse *solo y únicamente si se trata de tributos que por su entidad ocupan una posición central dentro del sistema tributario*. Esta es la gran cuestión que suscita

¹ Como dice Falsitta, «la capacidad contributiva constituye el límite máximo de la imposición. No está permitido exigir al sujeto una contribución a los gastos públicos superior al de su capacidad contributiva, pues en tal caso desaparecería la necesaria correlación entre obligación de contribución y capacidad de contribución, y en esencia vendría gravada una capacidad inexistente. Lo que conlleva la prohibición de que la exacción sea de cuantía tan elevada que se traduzca en expropiación del objeto de la imposición. El impuesto es la recaudación de una “cuota”, no de la totalidad de la materia imponible. Estos aspectos ponen en evidencia la innegable función también garantista para cada miembro de la comunidad del art. 53 [de la Constitución italiana, equivalente a nuestro art. 31.1 CE]» (2015: 165).

la novedosa y controvertida interpretación del Tribunal Constitucional introducida por vez primera en el ATC 71/2008, FJ 5º (caso de la Tasa Fiscal sobre el Juego), reiterada en la STC 19/2012 y ratificada con mayor rotundidad y trascendencia en las recientes SSTC 26/2017 FFJJ 2º y 3º; 37/2017, FJ 3º y 59/2017, FJ 3º sobre el gravamen de las plusvalías inmobiliarias (IIVTNU).

El Tribunal Constitucional, en un giro sin precedentes en su jurisprudencia respecto del entendimiento del principio de capacidad económica como límite constitucional del legislador, ha afirmado (ATC 71/2008)²:

[...] 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 manera que puede afirmarse, trasladando *mutatis mutandis* nuestra doctrina acerca de cuándo un decreto ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por 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.

Lo que, concluye el Tribunal, no es el caso de la Tasa Fiscal sobre el Juego:

[...] que ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo B), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido.

El ATC 71/2008 añade en su argumentación un párrafo (FJ 6º) particularmente significativo en esta reflexión ante las nuevas cuestiones de inconstitucionalidad que se han planteado ahora ante el TC, como veremos seguidamente. Párrafo que ilustra a las claras a qué se ve reducido el principio de capacidad económica en esta nueva doctrina constitucional:

[...] ni, en fin, en todo caso, una vez constatado que el hecho imponible es revelador de capacidad económica, la Constitución impone otro límite a la magnitud del gra-

² Un análisis crítico de la doctrina declarada en esta resolución del Tribunal Constitucional (Rodríguez, 2015: 379; 2009: 170-191).

vamen que examinamos que el que se deriva de la prohibición de confiscatoriedad establecida en el mismo art. 31.1 CE.

Es decir, *en todo caso* siempre que el impuesto grave hechos que sean reveladores de riqueza imponible, de capacidad económica, la medida concreta de la imposición para cada contribuyente, en este tipo de *impuestos que no ocupan una posición central en el sistema tributario*, ya no encontrará otro límite en la Constitución que el genérico y extremo de la «prohibición del exceso» que es el alcance confiscatorio del resultado de la imposición³. Límite del resultado confiscatorio que el ATC 71/2008 entiende referido al sistema tributario en su conjunto y que tampoco habría sido quebrantado en este caso porque el gravamen «no ha agotado la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición [...] Y este efecto *sólo se produciría si* mediante la aplicación *de las diversas figuras tributarias* vigentes se llegara a *privar* al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Y ni la Sala afirma que se haya producido este resultado, ni claramente, conforme a los datos que se ofrecen en el propio Auto de planteamiento puede afirmarse que haya tenido lugar» (FJ 6º). Más adelante tendremos ocasión de volver sobre este punto.

La STC 26/2017, FJ 2º, sobre el gravamen municipal de las plusvalías inmobiliarias (IIVTNU) ha acogido esta doctrina del ATC 71/2008, aunque sin despejar en su argumentación (algo especiosa, en verdad) las serias reservas —dogmáticas e interpretativas— que tal doctrina ha suscitado.

Empieza por declarar que «no es correcto afirmar, como hacen las Juntas Generales de Guipúzcoa, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE sólo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular (con cita de los AATC 71/2008, 120/2008 y 342/2008)». Recuerda que el TC ha venido distinguiendo, desde muy antiguo, entre la capacidad económica como «fundamento» de la tributación y como «medida» del tributo, «pues el deber de contribuir no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad

³ Un límite, por demás, que en la doctrina se ha considerado lábil o no jurídico, redundante y de contornos confusos e imprecisos y que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 150/1990, FJ 9º; STC 14/1998, FJ 11º B; STC 233/1999, FJ 23º) ha referido al sistema tributario en su conjunto, como una suerte de límite estructural (límite de los límites) a los resultados de un sistema tributario inspirado en la progresividad de la imposición y a la superposición de distintos tributos sobre una misma realidad gravada (derivados también, en su caso, del ejercicio de poderes tributarios de entidades territoriales, véase el *obiter dictum* de la STC 242/2004, FJ 6º *in fine*); pero, hasta el momento, no a cada tributo o figuras impositivas concretas que componen dicho sistema. Pero volveremos sobre este punto más adelante.

económica y en el caso de los impuestos (STC71/2014, FJ 3º) también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, FJ 3º y 60/2015, FJ 4º), el tributo sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida —en función— de la capacidad económica (STC 194/2000, FJ 6º)».

Sin embargo, sin mayor argumentación explicativa y en abierta contradicción con lo dicho en la STC 193/2004, FFJJ 3º y 4º sobre el Impuesto de Actividades Económicas ante una alegación semejante de la Abogacía del Estado, concluye que «distinta es la conclusión del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma»; y en consecuencia, afirma que «este aspecto [de la capacidad económica] no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como “criterio inspirador del sistema tributario”, razón por la cual la concreta exigencia de que la carga se “module” en la medida de dicha capacidad sólo resulta predecible del «sistema tributario en su conjunto»»⁴.

La consecuencia que se desprende de esta doctrina del Tribunal Constitucional —ciertamente grave por cuanto supone crear un área de inmunidad al control constitucional por este particular motivo— es que el principio constitucional de capacidad económica *deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho subjetivo (reaccional) del contribuyente, para convertirse en un principio programático*, esto es, en un mero criterio orientador del sistema tributario en su conjunto,

⁴ Es curioso —y significativo?— constatar que en la STC 37/2017, FJ 3º al remitirse a la doctrina sobre la capacidad económica expuesta en la STC 26/2017 se suprime este preciso y polémico párrafo de su FJ 2º en que se razona sobre el distinto efecto y alcance según se trate de la capacidad económica «como fundamento» y como «medida» de la imposición y se argumenta la distinta eficacia de dicho principio según se trate o no de tributos que resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Idéntica supresión se reitera en la STC 59/2017, FJ 3º. Es rotunda la crítica de Diego Marín-Barnuevo Fabo a los dos aspectos esenciales de la nueva doctrina del TC. En primer término, a la diferenciación entre capacidad económica como «fundamento», predicable de todo tributo, y como «medida» de la imposición predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto; diferenciación de efectos y de consecuencias que no se compadece con el tenor literal del art. 31.1 CE; y en segundo lugar a la conclusión de que la modulación de la carga tributaria solo puede exigirse en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes de la concreción del deber de contribuir, pues —escribe— «no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada [en la STC 182/1997] para identificar el ámbito de aplicación del decreto ley en materia tributaria» (Marín-Barnuevo, 2017a: 17-20).

inspirador (que no límite jurídico) de la tarea legislativa cuando se trate de impuestos «que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir», por decirlo con las mismas palabras del Tribunal Constitucional. En la práctica, solo los grandes impuestos generales sobre la renta, el patrimonio o el gasto de nuestro sistema tributario, dejando a las demás figuras impositivas de nuestro sistema tributario (entre otras el IIVTNU) en el limbo de la justicia tributaria.

Como, ya en su día, he dejado escrito en mi crítica a la jurisprudencia del ATC 71/2008:

[...] a menos que queramos convertir el juego de los principios constitucionales tributarios en una logomaquia, es preciso preguntarse de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal del Estado que un impuesto haya de acomodarse a la capacidad económica (hechos imponible que sean expresivos o manifestación de riqueza, real o potencial, susceptible de imposición) si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar el contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan (o se expliciten) razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo y *sin otro límite que una vaga remisión al sistema tributario en su conjunto.*

La *ratio decidendi* de la STC 26/2017, FJ 3º, es que siendo:

[...] plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto [...] los preceptos cuestionados *fin*gen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente «de acuerdo con su capacidad económica» (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador *la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor* [...] por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión [...] *les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente*, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE.

La STC 26/2017, FJ 3º, deja rotundamente establecido que la titularidad de un bien inmueble supone la manifestación de una capacidad económica

potencial, «en consecuencia, es *plenamente válida* la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva, gravando la capacidad económica potencial en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto». Ahora bien —advierte la STC 26/2017, FJ 3º—, «una cosa es gravar una renta potencial y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, inexistente o ficticia (STC 295/2006, FJ 5º)». Y se añade en la STC 37/2017, FJ 5º, que «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa [...] a fin de no someter a tributación situaciones de *inexistencia de incremento de valor* a los terrenos de naturaleza urbana».

Concluyéndose en la STC 59/2017, FJ 3º, que:

[...] el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley de Haciendas Locales [107.1, 107.2 a) y 110.4] otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, *aunque sólo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor* (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3º).

La STC 59/2017, en su FJ 5º, ha hecho una serie de precisiones sobre el alcance de la inconstitucionalidad declarada:

- a) Inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) de la LHL, pero únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.
- b) Extender la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.
- c) La forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, «llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que

permitan arbitrar el modo de no someter a tributación *las situaciones de inexistencia de incremento de valor* de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7º y 37/2017, FJ 5º)»⁵.

Es cierto que la determinación directa (que no estimación) de la base imponible, midiendo la capacidad económica para modular la carga tributaria según la intensidad de la realización del hecho imponible, puede no resultar practicable en ciertos tributos indiciarios; de ahí el empleo de métodos objetivos en función de índices, módulos o signos externos relacionados con la capacidad económica que se quiere gravar, que el legislador considera relevantes para «estimar» la cuota tributaria sin atender a la situación individualizada de cada contribuyente. Con lo cual, en definitiva, se acaban gravando no beneficios

⁵ El citado FJ 5º de la STC 59/2017 dio lugar a interpretaciones dispares de los tribunales superiores de justicia, lo que motivó la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, 1163/2018, de 9 de julio, interpretativa del alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad mencionadas, en el siguiente sentido: los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad *parcial*, por cuanto lo son en todos aquellos supuestos en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; pero en cambio son constitucionales y resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor. Por el contrario, la inconstitucionalidad y nulidad del art. 110.4 LHL era *total* porque no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas objetivas de la valoración de la base imponible, a fin de demostrar una situación inexpresiva de capacidad económica. De todo ello se deducían, según el Tribunal Supremo, tres consecuencias: 1ª) el obligado tributario puede demostrar que no se ha experimentado un aumento de valor del terreno y, por consiguiente, que no ha nacido la correspondiente obligación tributaria del impuesto; 2ª) demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, procederá la anulación de la practicada por la Administración o la rectificación de la autoliquidación, con el consiguiente reconocimiento del derecho a la devolución) y 3ª) en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación, cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL que han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor. Además, la Sentencia del Tribunal Supremo se pronunciaba sobre las cuestiones referentes a la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía y los medios de prueba idóneos para llevarla a efecto con la debida cobertura legal (las escrituras públicas correspondientes, prueba pericial o cualquier otro medio de prueba del art. 106.1 LGT), en tanto no se produzca la requerida intervención del legislador; correspondiendo al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno.

o incrementos patrimoniales ciertos, sino estimados o beneficios medios presuntos que, en condiciones normales y partiendo de los datos externos fijados por el legislador, pueden ser obtenidos por el sujeto pasivo porque son el promedio de su segmento económico. Como ocurre, entre otros muchos casos de nuestro sistema tributario, con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), en que la forma de cálculo se realiza mediante la aplicación de un coeficiente al valor del terreno al momento del devengo. Ese coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación y se cuantifica multiplicando el número de años de titularidad o tenencia del terreno, a contar desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros establecidos por la ley. Base imponible así «estimada» a la que aplicará el tipo de gravamen correspondiente.

Es, como ha declarado el Tribunal Constitucional, «una opción de política legislativa plenamente válida dirigida a someter a tributación incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto» (STC 26/2017, FJ 3º).

No debe olvidarse, sin embargo, que más allá de la existencia de casos singulares en el derecho positivo de «bases alternativas», resultado de métodos indiciarios o presuntivos de estimación y cuantificación del tributo, «la conexión entre el principio de capacidad económica y la noción de base imponible es, no sólo conceptualmente fecunda, sino una exigencia del ordenamiento positivo, en la medida en que la distribución de la carga fiscal con arreglo al principio de capacidad se erige en exigencia constitucional de justicia tributaria»; «el legislador no es omnipotente para definir la base imponible no sólo en el sentido de que tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica, sino también que la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción del hecho imponible», como ya reclamaba en nuestro ordenamiento jurídico preconstitucional nuestra mejor doctrina⁶.

⁶ «[...] la cuota tributaria debe ser adecuada a la capacidad económica del sujeto obligado al pago. De nada valdría que el repertorio de hechos imposables fuese escrupuloso respecto a este principio, si en el trance de fijar la cuantía de la prestación no se atuviese igualmente al repetido principio constitucional [...] En consecuencia, la prestación tributaria de cada tributo en concreto deberá reflejar fielmente la capacidad económica que el contribuyente pone de manifiesto precisamente por realizar la

Debido a la aplicación de métodos objetivos para la estimación de la base imponible, el Impuesto Municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias se convierte —como dice C. Palao Taboada— en un *impuesto indiciario*, que no somete a tributación una plusvalía real sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva, de modo que la base imponible resultante no admite prueba en contrario (que pueda atribuir valores, bases o cuotas diferentes de las que resulten de tales normas de estimación objetiva) si la Administración ha aplicado correctamente las normas reguladoras del impuesto.

La debilidad de la argumentación del TC reside precisamente en que no deja clara cuál es —a juicio del Tribunal Constitucional— la relación de coherencia que debe existir entre las normas que definen el hecho imponible, expresivo o indicativo, en todo caso, de capacidad económica y las que regulan la base imponible y determinan, por tanto, la cuantía de la cuota tributaria. Pues si las normas reguladoras de la determinación de las bases imponibles definidas por la ley alteran *sustancialmente* dicha relación (sin que concurren o se expliciten circunstancias técnicas o fácticas de «practicabilidad administrativa» que lo justifiquen), alejando la base imponible de su función básica de adecuar la obligación tributaria del sujeto pasivo al principio de tributación «de acuerdo con» o «según» la capacidad económica, todo el edificio dogmático de la obligación tributaria y su función garantista en la realidad práctica del derecho tributario se derrumba. No debe olvidarse que, más allá de casos singulares, *la conexión entre capacidad económica y la magnitud de la base imponible es una exigencia de la justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE*.

Y de un examen atento de la cuestión debatida en la imposición municipal sobre las plusvalías inmobiliarias resulta que «esa falta de correspondencia se produce en el supuesto de existencia tanto de una plusvalía como de una minusvalía», como bien dicen C. Palao y D. Marín-Barnuevo⁷. Sin embargo,

actividad tipificada como hecho imponible» (Orón, 2010: 1151-1171; Cortés, 1968: 490-500). «[...] si el hecho imponible descrito por la ley encierra en abstracto y en general una manifestación de capacidad económica, son la base imponible y el tipo de gravamen los que han de adaptar la prestación a la capacidad económica concreta demostrada por el hecho realizado y el sujeto que lo efectúa. El art. 31.1 CE no es sólo un mandato al legislador, sino un precepto que exige los resultados que debe arrojar el sistema tributario y, en consecuencia, sus principios habrán de estar presentes en la configuración del quantum de la prestación, imponiendo así una vinculación material a la cuantificación del tributo» (Sainz, 1970: 19-20; Martín *et al.*, 2007: 268).

⁷ Palao (2017), Marín-Barnuevo (2017a). Para Palao, «he aquí el fundamento del extraño fallo de la sentencia: mientras exista un incremento de valor, cualquiera que sea su cuantía, la normativa sobre la base imponible del IIVTNU —que se limita a regular

lo que el Tribunal Constitucional viene a afirmar, sin mayor argumentación (y eso es lo que cabe reprocharle a su doctrina y a la *ratio decidendi* de las SSTC citadas), es que *solamente en el primer supuesto se suscita un problema de constitucionalidad*.

Lo expresa clara y rotundamente Diego Marín-Barnuevo:

[...] creemos que la doctrina defendida en la sentencia no se corresponde fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso concreto. En efecto, en nuestra opinión, el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano; lo que sucede es que las reglas de cuantificación del tributo determinan que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que establece que esas *reglas de cuantificación* no permitan excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento. Por tanto, aunque la diferencia en este supuesto es ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición, pese a que en la construcción dogmática del fallo defienda la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema.

Sustentar la inconstitucionalidad del tributo únicamente en la vulneración del principio de capacidad económica como «fundamento» [de la imposición] nos llevaría a otras situaciones manifiestamente injustas, como sería considerar que en los casos de existencia de un mínimo incremento de valor del suelo el tributo no vulnera el principio de capacidad económica aunque la obligación tributaria asociada a dicho incremento fuera notablemente superior al incremento obtenido⁸.

Se puede decir más alto, pero no más claro.

el método de determinación del incremento de valor— es perfectamente conforme con el principio de capacidad económica, el principio se ha respetado porque está presente la capacidad contributiva como fundamento del impuesto. Y puesto que dicho principio no sirve como medida de la carga tributaria —habría que añadir: dado que el IIVTNU no es uno de los tributos centrales del sistema— el legislador goza de absoluta libertad para regular el método para determinar dicho incremento, por muy lejano que sea el resultado del real». «Es, pues, la actual disciplina del IIVTNU en sí misma la que es inconstitucional, ya que prescinde por completo de la capacidad contributiva que pueda derivarse de la transmisión del terreno».

⁸ Marín-Barnuevo, 2017a: 20.

II. LAS DEBILIDADES DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALÍA Y EL PLANTEAMIENTO DE NUEVAS CUESTIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, EN PARTICULAR POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO: LAS DUDAS DE INCONSTITUCIONALIDAD, ¿INEXISTENCIA DE CAPACIDAD ECONÓMICA O CARÁCTER CONFISCATORIO «COMO SU REVERSO»?

La futilidad de la interpretación del principio de capacidad económica por el Tribunal Constitucional en las citadas resoluciones —que llevó como hemos dicho a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del gravamen de las plusvalías inmobiliarias «en la medida en que someten a tributación *situaciones de inexistencia de incrementos de valor*»— se revelaba en el hecho de que con tal interpretación se venía a dejar en «el limbo de la justicia» a aquellos contribuyentes que habiendo obtenido una plusvalía pequeña o mínima, se veían sujetos, sin embargo, al impuesto calculado sobre una base imposible muy superior, esto es, muy superior a la capacidad económica por él puesta de manifiesto en la realización del hecho imponible del impuesto.

Dicha futilidad se ha puesto de manifiesto, a las claras, en 2019 con el planteamiento de varias cuestiones de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107.1, 107 2. a), 107.4 y 108 de la Ley de Haciendas Locales de 2004 reguladores de la base imponible con apoyo exactamente en ese supuesto fáctico: existencia de una plusvalía inmobiliaria, *pero de cuantía muy inferior a la cuota impositiva* determinada de acuerdo con las reglas objetivas de estimación. Así, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid (Auto de 8 de febrero de 2019) y por la Sala 3ª, Sección 2ª, de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Auto de 1 de julio de 2019, rec. 981/2018), esta última pendiente de sentencia por el Tribunal Constitucional.

El Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid plantea su duda de inconstitucionalidad sobre la adecuación de los arts. 107 y 108 LHL «a la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de carácter confiscatorio y progresividad de los tributos»: puesto que «existiendo un incremento de valor, la cuota a pagar es superior al incremento real experimentado por la venta del terreno, por lo que el contribuyente ve cómo dicho incremento le es “expropiado” de facto, lo que podría tener carácter confiscatorio». Además de lo anterior, en el supuesto de que no concurra tal situación, el órgano judicial plantea alternativamente la duda de «si la falta de valoración de la capacidad económica en la determinación de la cuota tributaria, siendo indiferente para el legislador el beneficio obtenido por el contribuyente, respeta los principios recogidos en el art. 31 de

la Constitución, es decir si pudiera ser contrario a la Constitución que la cuota tributaria no sea proporcionada al incremento patrimonial real que grava»⁹.

Por su parte, el Tribunal Supremo quiere poner el acento en algo que el Tribunal Constitucional pasó por alto en su STC 59/2017 (y también el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de julio de 2018 interpretativa del alcance del fallo), y es lo que suscitan ahora los hechos objeto de su enjuiciamiento, a saber:

[...] si resulta compatible con el art. 31.1 CE y, en particular, con los principios de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad establecidos en este precepto, la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU prevista en los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 de la LHL en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble *se ha generado una plusvalía, pero la ganancia patrimonial obtenida es notablemente inferior al importe de la cuota tributaria que deriva de la liquidación del Impuesto.*

En efecto, el Tribunal Supremo en su extenso y prolijo Auto de 1 de julio de 2019 de planteamiento de Cuestión de Inconstitucionalidad expone sus dudas de inconstitucionalidad y el modo de resolverlas, que a su entender no reside en un diferente entendimiento del principio de capacidad económica *como medida de la imposición* respecto de las reglas (objetivas) de estimación de la base imponible del impuesto en cuestión (IIVTNU), sino en la aplicación al caso de la «prohibición del alcance confiscatorio de la imposición» del art. 31.1 CE que, en su decir, «opera como reverso del principio de capacidad económica [entendido] como fundamento de la imposición». Y en esta concreta determinación la prohibición constitucional se proyecta, como veremos, *sobre todos y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario*; al contrario de lo que acontece con el principio de capacidad económica [entendido] como «medida de la imposición», según la interpretación de la jurisprudencia del TC antes expuesta.

Pero ¿qué significa exactamente «operar como reverso»? Un mero artificio, un juego de palabras para *subsumir la prohibición de confiscatoriedad en el principio de capacidad económica*, o como ya en la doctrina sostuvo desde

⁹ En el caso seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid núm. 32, según se dice en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, la diferencia entre el precio de venta y el de compra era de 4.343,67 euros suma muy inferior al valor calculado por el Ayuntamiento para girar la liquidación, que según el art. 107 LHL generó un incremento de valor de 17.800,02 euros, practicándose una liquidación por importe de 3.560,02 euros. Es decir, la cantidad a abonar supone el 83,89 % de la diferencia entre el precio de compra y el de venta.

un principio respecto de esta novedosa innovación de nuestro art. 31.1 CE el profesor Palao: una reiteración de cuanto ya cabe deducir, naturalmente y sin esfuerzo, de la capacidad contributiva o de la garantía de la propiedad privada del art. 33 CE. Por continuar el juego de palabras (o de imágenes) ideado por el Tribunal Supremo en su Auto de planteamiento, podría decirse que si el mandato de prohibición de alcance confiscatorio de la imposición es «el reverso» de la capacidad económica, eso significa que son caras de la misma moneda y el significado de ambas se funde *en un único y mismo valor o significado*.

Lo que arriesga, desde luego, la singularidad propia y autónoma de *qué sea lo confiscatorio* de un tributo o de un sistema impositivo a tenor de este precepto del art. 31.1 CE, al presentarlo, subsumido en la capacidad económica, como una redundancia constitucional.

Pero ¿por qué este artificio verbal del Tribunal Supremo? A mi modo de ver, todo deriva y es consecuencia de un único punto de partida ya expuesto: la equivocada doctrina del Tribunal Constitucional sobre el distinto significado y alcance del principio de capacidad económica, en tanto límite jurídico a la libertad de configuración del legislador, tras el novedoso cambio en su jurisprudencia a raíz del ATC 71/2008 sobre la Tasa Fiscal del Juego y reafirmado con rotundidad en la STC 26/2017, FJ 2º sobre el Impuesto Municipal de Plusvalía.

En tanto «fundamento de la imposición», la capacidad económica se proyectaría sobre el hecho imponible definido por la ley, de manera que no caben tributos que no recaigan sobre alguna fuente reveladora o manifestación de capacidad económica, real o potencial; impidiéndose así gravar manifestaciones de riqueza inexistentes o ficticias. Este límite opera «en todo caso» y respecto de «todos y cada uno de los tributos» sea cual sea la posición que ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal e incluso de su finalidad fiscal o extrafiscal. Y además opera «singularmente respecto de cada persona», esto es «respecto de cada uno» en tanto llamado al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por el contrario, como «medida de la imposición», proyectado sobre la base imponible y demás elementos de cuantificación del tributo como exigencia y límite a la libertad de configuración del legislador, la concreta exigencia de que la carga tributaria «se module» en la medida de la capacidad económica, *solo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto*, de manera que solo 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 su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber constitucional de contribuir al sostenimiento a los gastos *públicos*» (STC 59/2017). Lo que, desde luego, excluye de su aplicación el caso del IIVTNU.

Conclusión que choca con la realidad práctica fiscal, ante el hecho de que cada vez que el legislador diseña los elementos de cuantificación del tributo (como ocurre en los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 de la Ley de Haciendas Locales de 2004) mediante la aplicación de reglas objetivas de cálculo para la estimación de la base imponible en aquellos casos en que, como consecuencia de la venta de un inmueble se ha generado una plusvalía, la ganancia patrimonial puede ser notablemente inferior al importe de la cuota tributaria que resulta de la liquidación del IIVTNU. Lo que significa que en numerosos casos —como ocurre en momentos de crisis económica e inmobiliaria— ello conduzca a gravar una capacidad económica inexistente o ficticia, en tanto se gravan incrementos de valor muy superiores a los realmente producidos, con el resultado de que la cuantía de la deuda tributaria no solo consume o agota la riqueza sometida a gravamen, sino que la supera.

Lo absurdo de esta conclusión y de la interpretación dada por el TC al principio de capacidad económica «como medida de la imposición», es lo que lleva al Tribunal Supremo en su Auto de 1 de julio de 2019 de planteamiento de Cuestión de Inconstitucionalidad a construir una artificiosa disquisición centrada en la «prohibición constitucional de confiscatoriedad» enunciada en el art. 31.1 CE como «un reverso» de la capacidad económica como fundamento de la imposición.

De esta manera, lo que el TC había expulsado por la puerta en las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017 sobre el IIVTNU entra de nuevo por la ventana *transfigurado*, merced a un ardid de técnica verbal en el Auto del Tribunal Supremo, en «prohibición de resultado confiscatorio de la imposición». Se llega así, a través de un arduo camino hermenéutico, a la misma conclusión que se llegaría afirmando más sencillamente (aunque ello implique una revisión o matización por parte del TC de su propia jurisprudencia) que el principio de capacidad económica, en tanto «medida de la imposición», *también* vincula al legislador cuando fija las reglas de determinación o de estimación (según reglas o parámetros objetivos) de la base imponible. Concepto este de la dogmática del tributo que no puede ser entendido sino como la medición concreta del elemento material del hecho imponible y por ello predicable y exigible, con todas las modulaciones que se quiera por mor de «la practicabilidad administrativa»¹⁰, *en todo impuesto cualquiera que sea la posición que ocupe en el sistema tributario*.

¹⁰ Sobre el criterio de «la practicabilidad de las normas» (Rodríguez, 2011: 107-109).

III. LA APLICACIÓN AL CASO DE LA PROHIBICIÓN DE RESULTADO CONFISCATORIO COMO REVERSO DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA. SU SUBSUNCIÓN EN ESTE PRINCIPIO

Quizá por esa razón, el Auto de planteamiento del Tribunal Supremo centra las dudas de inconstitucionalidad, como he dicho, en la posible vulneración de la *prohibición de alcance confiscatorio* de la imposición recogida en el último inciso del art. 31.1 CE que, a su decir, operaría «*complementariamente a la capacidad económica* en tanto fundamento de la imposición *como su reverso*, exigiendo no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición, so pretexto del deber de contribuir». Y que se predicaría tanto respecto del sistema tributario en su conjunto como de todos y cada uno de los tributos que lo integran, sin que opere aquí la restricción establecida en el ATC 71/2008 y STC 26/2017, FJ 3º, de que representen u ocupen una posición central de dicho sistema desde la perspectiva del cumplimiento del deber de contribuir.

Es esta concreta determinación de la prohibición de confiscatoriedad, que obliga al legislador a no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición, la que genera al Tribunal Supremo serias dudas de compatibilidad con el mandato constitucional en la regulación de la base imponible del Impuesto Municipal de Plusvalía. Citando en apoyo de esta conclusión las SSTC 233/1999, FJ 23º, 242/1999 y más recientemente el ATC 69/2018, FJ 3c) respecto del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Y concluye el Tribunal Supremo:

[...] así pues, cada vez que el legislador diseña los elementos de cuantificación del tributo de tal forma que, como consecuencia de la exacción de la cuota tributaria resultante, se agota la riqueza imponible que está en la base de la imposición, *se incurre en un resultado confiscatorio* que incide negativamente en la prohibición constitucional que establece el art. 31.1 CE. *Y este resultado se produce de forma más evidente, si cabe, en aquellos casos en los que, como consecuencia del diseño legal de los elementos de cuantificación de la prestación (o de alguno de ellos) la cuantía de la deuda tributaria exigida al sujeto pasivo, no sólo agota o consume el importe de la riqueza que se somete a gravamen, sino que lo supera.*

En el sentir del Tribunal Supremo en su Auto «este último es el efecto que, sin duda, se produce en el caso sometido al enjuiciamiento de la Sección 2ª de la Sala Tercera en que como consecuencia de la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU [arts. 107.1, 107.2a) y 107.4 de la LHL de 2004]. Es esta diferencia entre el valor de adquisición

y el de transmisión del inmueble, reflejados en las escrituras públicas, inferior al importe del recibo del IIVTNU girado por la Agencia Municipal Tributaria, la que ha producido el “efecto confiscatorio” proscrito por el art. 31.1 CE».

En apoyo de sus dudas de constitucionalidad, razona el Tribunal Supremo en su Auto de 1 de julio de 2019 que la interdicción de confiscatoriedad, en tanto garantía o salvaguarda del derecho de propiedad privada del art. 33 CE, impone la observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de carga fiscal excesiva, la denominada «excepción tributaria» acuñada por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la interpretación del art. 1º del Protocolo núm.1 del Convenio de 1950 respecto del derecho de propiedad¹¹.

Y el auto concluye que «atendiendo a la jurisprudencia dictada por el TEDH, la contradicción con las exigencias que dimanarían del art. 1 del Protocolo núm. 1 sería aún más evidente en los casos en que un contribuyente, ante la precariedad de su situación económica —escenario en modo alguno infrecuente en los años de crisis económica—, se viera, de una parte, obligado a transmitir la titularidad de un inmueble obteniendo —en el mejor de los casos— una plusvalía y, de otra parte, desposeído de una suma de dinero de importe superior a la ganancia patrimonial conseguida por dicha compraventa. Y es que, en estos casos, no es solo que la carga adquiera “una naturaleza confiscatoria”, es que la cuota tributaria girada por la Hacienda local supone, al decir del Tribunal de Estrasburgo, “una carga fiscal excesiva para la situación financiera de los recurrentes”».

Queda planteado así un problema de justicia tributaria del Impuesto Municipal de Plusvalía de extraordinaria fuerza expansiva, extrapolable, por demás, a muchos otros impuestos de nuestro sistema tributario, a saber: «el resultado [confiscatorio] que se produce cuando la carga fiscal singular que deben soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción», para decirlo con las palabras empleadas en su auto por el Tribunal Supremo para definir cuándo, a su juicio, la imposición deviene en «confiscatoria».

¹¹ «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del derecho internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.»

La reciente STC 126/2019, de 31 de octubre, ha estimado la primera de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, declarando la inconstitucionalidad del art. 107.4 de la LHL aplicable en la determinación de la base imponible del IIVTNU «únicamente en aquellos casos [como acontecía en el caso a quo] en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial [sic] realmente obtenido por el contribuyente» (véase FJ 5^oa) por vulneración del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad.

El TC, en el FJ 4^o de la STC 126/2019, subraya, en primer lugar, la singularidad del caso frente a los anteriores que motivaron las SSTC 26/2017, 59/2017 y 72/2017, pues no se trata del gravamen de «una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento», sino la del gravamen de una situación en que «frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de la regla de cálculo [objetiva para la determinación de la base imponible] en el art. 107.4 LHL ascendió a 17.800,12 euros». De modo que «es un hecho incontrovertible que —en el caso que ahora se somete al conocimiento del TC— la cuota tributaria derivada *superó el cien por cien de la riqueza generada*; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos *mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada”* [en la terminología del TEDH, del Tribunal Constitucional alemán o del Consejo Constitucional francés, con cita de algunas decisiones de dichos tribunales al respecto¹²].».

El TC recuerda brevemente la doctrina de las SSTC sobre el IIVTNU antes citadas de que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, inexistente o ficticia». E incorporando un *obiter dictum* de resoluciones anteriores, el TC *advierte*: «Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos,

¹² SST del TEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Biffalo Srl contra Italia*; de 9 de marzo de 2006, asunto *Eko-Elda AVEE contra Grecia*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. contra Hungría*; y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. contra Hungría*; del Tribunal Constitucional [Federal] alemán, SST de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995; y de 18 de enero de 2006; del Consejo Constitucional francés, Decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre; y 2013-684, de 29 de diciembre.

estaría incurriendo, *además*, [sic], “en un resultado obviamente confiscatorio” (STC 26/2017, FJ 2º, y ATC 69/2018, FJ 3º)».

La *ratio decidendi* se formula en los términos siguientes:

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que *de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno en el momento del devengo)* se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, 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 debe operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE) (véase FJ 4º).

Aplicando al caso el canon jurisprudencial de «la normalidad de los casos»¹³, considera el TC que la situación enjuiciada «no puede considerarse, en modo alguno, como excepcional» en el marco de la generalidad de la norma, por lo que «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)». En consecuencia, el precepto objeto de la cuestión de inconstitucionalidad «es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente» (véase FJ 5º).

En lo que ahora importa, el Tribunal Constitucional viene a concluir así en dos afirmaciones de relevancia dogmática significativa, sin que ello se acompañe, a la luz de su propio acervo jurisprudencial, de la necesaria reflexión hermenéutica o argumentación constitucional que las sustente o explique:

1ª. Que el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio enunciados ambos, separadamente, en el art. 31.1 CE *se subsumen en una sola y misma determinación constitucional* (separadas tan solo por la conjunción ilativa y *de la*), sin que quepa deslindar en el caso un

¹³ El criterio de «la normalidad o generalidad de los casos» es un canon que el TC ha ido perfilando a lo largo de su jurisprudencia a propósito del juicio de razonabilidad de la norma sometida a su control, de modo que el efecto contrario a los principios o normas de la Constitución no debe producirse en supuestos puntuales no previstos, pues las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan para la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un efecto o supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (Rodríguez, 2011: 103 y 112-114).

contenido declarado específico de cada uno. Esto es, que significan, constitucionalmente, lo mismo¹⁴.

2ª. Que la prohibición del alcance confiscatorio de la imposición formulado en el art. 31.1 CE como límite último no se proyecta tan solo frente al sistema tributario en su conjunto (a modo de límite al exceso de progresividad), como ha venido sugiriendo el propio Tribunal en su larga jurisprudencia desde la STC 150/1990, sino que es aplicable asimismo ante una concreta figura impositiva, como así se hace por vez primera en la *ratio decidendi* de esta sentencia. Afirmación que, dada su trascendencia, habría requerido alguna argumentación al respecto.

En aplicación de la doctrina de dicha sentencia constitucional, el Tribunal Supremo, Sección Segunda de la Sala Tercera, Sentencia 1689/2020 de 9 de diciembre, ha declarado nula, por confiscatoria, una liquidación del IIVNTU «que establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable» (FJ 3º), índice de la capacidad económica que ha de ser respetado en todo tributo¹⁵.

¹⁴ Llama la atención, una vez más —como ya se hiciera en la STC 59/2017— que el TC omita incorporar a su argumentación las controvertidas —y en mi opinión equivocadas— consideraciones interpretativas a propósito del diferente alcance del principio de capacidad económica en tanto límite a la libre configuración del legislador tributario, según se trate de su consideración como «fundamento» o como «medida» de la imposición, que se vertían en el Fundamento Jurídico 2º de la STC 26/2017 antes reseñado y que trae causa de la doctrina del ATC 71/2008, en el sentido de que la capacidad económica, como «medida» de la imposición, se proyecta *solo sobre el sistema tributario en su conjunto* y únicamente se aplica, para la modulación de la carga tributaria, *en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres sean determinantes en la concreción del deber de contribuir*. Aunque si estamos a los términos de la *ratio decidendi* de la STC 126/2019 no queda claro si esa línea interpretativa ha sido desechada por el Tribunal.

¹⁵ Razona el TS en su FJ 3 «que la capacidad económica debe ser respetada por todo tributo, en el bien entendido que ésta puede ser real o potencial, aunque nunca inexistente como sucedería en los casos en que la transmisión del bien inmobiliario no pusiera de manifiesto incremento alguno». Pero incluso en los supuestos en que la enajenación del bien permita identificar una plusvalía existente, «la no confiscatoriedad supondría un límite infranqueable al esfuerzo tributario exigible a los contribuyentes». De suerte que la distribución de la carga tributaria —en aplicación de las reglas de cuantificación del impuesto— «no podría implicar en ningún caso que los obligados tributarios acabasen viendo gravemente comprometido su patrimonio o una gran parte del mismo o, en definitiva, su derecho de propiedad para poder hacer frente al pago de esa carga tributaria». Confiscatorio según el *Diccionario* de la RAE

En este sentido, la STC 126/2019, de 31 de octubre (y particularmente la que es su consecuencia, la importante STS 1689/2020 de 9 de diciembre), parece que hubiesen estado considerando, con el rabillo del ojo, los términos del Auto del TS de 1 de julio de 2019, rec. 981/2018, de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, con cuya argumentación sugieren tantos puntos de coincidencia.

El ATC 20/2020, de 30 de junio, inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo por pérdida sobrevenida de objeto, al plantear un supuesto idéntico al resuelto por la STC 126/2019, «pues la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente».

IV. LA PROHIBICIÓN DE ALCANCE CONFISCATORIO DE LA IMPOSICIÓN. SINGULARIDAD Y DIFICULTADES INTERPRETATIVAS. SU APLICACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

Desde hace tiempo he sostenido el carácter normativo, plenamente jurídico, del principio de prohibición de alcance confiscatorio del art. 31.1 CE como

es «aquello que detrae una proporción excesiva de la renta gravada» y «tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone claramente *una carga excesiva, exagerada*, y desde luego no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente».

Y la plena coincidencia entre la riqueza gravada y el coste fiscal para el contribuyente es lo que ocurre en el caso enjuiciado en que «la cuota tributaria que debe abonar nuestro sujeto pasivo (17.473, 71 euros) coincide plenamente con el incremento (17.473,71 euros) que constituye el hecho imponible del impuesto y que determina, por tanto, la medida de capacidad económica tenida en cuenta por el legislador para exigirlo».

Dado que solo al legislador —como ha declarado el TC— corresponde regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual y sin que, a fecha de hoy, se haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y la confianza legítima y la previsibilidad en sus efectos, entendida como expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, FJ 5º), el TS «sólo puede limitarse a fijar doctrina sobre el supuesto analizado y con arreglo a dicha doctrina, resolver el recurso de casación y las pretensiones ejercitadas por las partes. En consecuencia, el TS acuerda la rectificación de la autoliquidación tributaria acordada por la Administración con la consiguiente devolución del ingreso indebido efectuado en virtud de aquélla».

límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, frente a una corriente de opinión que negaba su condición de principio vinculante —en defensa o garantía del derecho de propiedad privada— so capa de su carácter más ideológico o político que jurídico. Se ha dicho también, no sin cierta razón, que estamos ante un principio tautológico, pues los conceptos de confiscación y de tributo son en sí mismos incompatibles o una contradicción en los términos. Pues todo impuesto es, por su propia naturaleza, confiscatorio en tanto detracción o transferencia coactiva de riqueza privada en favor del Estado para la cobertura de los bienes y servicios públicos en orden a la satisfacción de las necesidades colectivas. Y en este sentido sería redundante de cuanto resulta y cabe deducir del principio de capacidad económica por sí mismo. Una repetición inútil más que, propiamente, un principio jurídico tributario autónomo.

Y ha sido común en la doctrina académica y en la jurisprudencia —vaga e imprecisa en la determinación del contenido declarado de este novedoso principio constitucional— concebirlo como predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto, en tanto límite explícito a la progresividad fiscal, disolviéndolo en el juego de los enunciados de la justicia tributaria enunciados en el art. 31.1 CE generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad, progresividad.

Por mi parte, he sostenido la singularidad y autonomía de este nuevo principio introducido en la Constitución de 1978 como limitación al poder fiscal del Estado no solo respecto del sistema tributario en su conjunto —como límite último a la progresividad excesiva del sistema tributario como instrumento de transformación del sistema económico garantizado en la Constitución— sino también respecto de cada tributo en concreto aisladamente considerado. Tanto más en situaciones de descentralización fiscal, como acontece en nuestro Estado de las autonomías, en que el poder tributario ha sido transferido, en medida nada irrelevante, a otros niveles de gobierno; por lo que no cabe descartar que la superposición o acumulación de impuestos resultantes de la concurrencia de distintos ordenamientos tributarios sobre una materia imponible o sobre un mismo objeto de imposición pueda desembocar en un resultado confiscatorio. De ahí que haya propugnado que cabe atribuirle un significado autónomo y singular respecto de los demás principios del art. 31.1 CE, no como una mera reiteración inútil de la capacidad económica, sino como una *concreción específica* en materia tributaria del más general *principio de proporcionalidad* consustancial al Estado de Derecho y a la idea de impuesto justo (la prohibición del exceso o la desmesura)¹⁶.

¹⁶ Rodríguez (2015: 216), Papier *et al.* (1998: 608), Palao (2018: 187). Papier se ha mostrado especialmente rotundo al rechazar la aplicación del principio de proporcio-

Pero dado que toda la Constitución es normativa, con voluntad de vinculación aunque su eficacia pueda diferir por la naturaleza y estructura de cada precepto constitucional (derechos, principios, mandatos al legislador, garantías institucionales...), en la hermenéutica constitucional hay que estar al significado y contenido propio que, en sí mismos, cabe atribuir a los diferentes enunciados de la Constitución mediante los cuales se pretende lograr el justo reparto de la carga fiscal entre los llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Porque si todo gravamen que no respete la capacidad económica del contribuyente, vulnerando dicho principio constitucional, es un *resultado confiscatorio en el sentido constitucional*, parece claro que ambas determinaciones distintas del art. 31.1 CE tendrían un ámbito coextenso y vendrían a significar prácticamente lo mismo, como se ha sostenido en la doctrina (Palao, Pérez Royo, Martín Queralt, Calvo Ortega...).

De las consecuencias hermenéuticas de servirse del ámbito definido de un precepto de la Constitución —o de un principio constitucional, como ahora es el caso— para explicar el alcance concreto de otro diferente como si tuviesen un mismo ámbito coextenso, ya se ha ocupado el propio TC en la STC 182/1997, a propósito del límite material al uso del decreto ley en materia tributaria¹⁷.

nalidad y de prohibición del exceso al ámbito del sistema fiscal, pues «el mandato de optar por la intervención menos gravosa y más ponderada con relación al fin propuesto no resulta particularmente iluminador cuando el objetivo de la medida es recaudar medios económicos. Las posibles motivaciones de fondo o exorbitantes del legislador para la intervención se desvanecen, dado el objetivo, constitutivo del tributo, de recaudar fondos, un proceso que se ve además reforzado por el principio presupuestario de unidad de los medios de cobertura y la no vinculación de los impuestos a un determinado fin. Ordinariamente no existe la vinculación entre medios y fines, necesaria para poder realizar el control de proporcionalidad de la medida». También Carlos Palao comparte esta idea de Papier de que «tampoco es útil como límite el principio de proporcionalidad de los medios respecto a los fines, porque el producto de los impuestos cubre indistintamente todos los gastos estatales» (2018: 187).

¹⁷ Cfr. STC 182/1997, FJ 8º, que cambia la jurisprudencia («overruling») merced a una interpretación del art. 86.1 C.E. a la luz de unos cánones más atentos al propio sentido de su tenor literal: «A los efectos de la interpretación del límite material establecido por la Constitución *no es preciso vincular* —como se hizo en la STC 6/1983— *el ámbito del art. 86. 1 CE* («afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I entre los que se encuentra el deber de contribuir del art. 31.1 CE») *con el de la reserva de ley que establece el art. 31.3 CE y el art. 133.1 CE como si fueran ámbitos coextensos*; de modo que cualquier modificación tributaria que afecte a los elementos o aspectos del tributo cubiertos por el ámbito de la reserva de ley en la materia quedarían

Desde la inicial STC 150/1990, FJ 9º, el Tribunal Constitucional ha ido añadiendo —eso sí, casi siempre *obiter dictum*— cierta densidad al contenido declarado de la prohibición de alcance confiscatorio de la imposición del art. 31.1 CE como límite referido al sistema tributario que, a su decir:

[...] 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 vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada] (STC 233/1999, FJ 23º; también SSTC 150/1990, FJ 9º; 14/1998, FJ 11º B), y 242/1999, FJ 23º; y AATC 71/2008, FJ 6º; 120/2008, FJ 1º; y 342/2008, FJ 1º).

Recientemente, en la STC 26/2017, FJ 2º *in fine*, se hace, *obiter dictum*, una importante matización:

[...] que aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al sistema tributario en su conjunto [...] *no hay que descuidar que también exige que dicho efecto [no agotar la riqueza imponible] 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, FJ 9º) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional*¹⁸.

vedados en la regulación mediante Decreto ley». «Un esfuerzo hermenéutico semejante no se concilia con el propio sentido literal del precepto constitucional que limita el ámbito material del Decreto ley sin referencia alguna a la reserva de ley.»

¹⁸ Con toda razón hace notar Marín-Barnuevo (2017a: 22) que «esa interpretación nos parece afortunada porque amplía el significado y alcance del principio de no confiscatoriedad, que hasta el momento se consideraba que constituía un límite del sistema tributario en su conjunto y no sería para enjuiciar un tributo individualmente considerado», sin embargo, *dada la reiterada jurisprudencia del TC en sentido distinto* «creemos que el cambio de doctrina producido debería ir acompañado de una mayor argumentación jurídica». Ese es el riesgo de los *obiter dicta* en la jurisprudencia: se deja caer una consideración doctrinal que no es relevante para la cuestión que se debate en el caso, ni, por tanto, viene exigida por la razón de decidir que determina el fallo, pero que luego puede (y suele ser) manejado como un precedente más del acervo jurisprudencial. A mi modo de ver, sobre la base de un *obiter dictum* (o de varios *obiter dicta*) no debería entenderse *fijada* la interpretación del TC respecto del contenido declarado de un precepto constitucional; por más que ello resulte de comodidad para la doctrina académica y para el propio Tribunal.

Aunque en este largo párrafo, *obiter dictum*, se echa en falta, en mi opinión, una mayor precisión para diferenciar adecuadamente cuál sea el contenido declarado de ambos principios constitucionales, sin confundirlos. Pulsión esta la de *subsumir la prohibición de resultado confiscatorio en el principio de capacidad económica* que puede apreciarse en la doctrina y en la jurisprudencia, tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo.

Por todo lo dicho hasta aquí, comparto las dudas de inconstitucionalidad planteadas por la Sala Tercera, Sección 2ª del Tribunal Supremo en su Auto de planteamiento, aunque tenga algunas reservas respecto del camino propuesto para su solución constitucional.

La razón de mis reservas radica en el diferente modo de entender la capacidad económica como «medida» de la imposición y, por consiguiente, respecto de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 2º de la STC 26/2017, según ha quedado expuesto —claramente, espero— en las páginas anteriores. Camino, a mi juicio, más apropiado al caso enjuiciado en las cuestiones de inconstitucionalidad, para no matar mosquitos a cañonazos, como suele decirse.

Si la *ratio legis* de la prohibición del alcance confiscatorio de la imposición reside, además de la interdicción del exceso de la imposición, en *la garantía del derecho de propiedad privada del art. 33 CE*, su aplicación como límite del poder fiscal del Estado habría de hacerse, con prudencia, *en aquellos casos que van más allá de lo que ya cubre por sí mismo el principio de capacidad económica y resulte afectada la esencia misma de dicho derecho constitucional*. Esto es, a mi modo de ver, los supuestos de «fiscalismo tout court» o hiperfiscalidad del poder del Estado y la concreta configuración que, mediante el sistema fiscal, se otorgue al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (STC 182/1997, FJ 6º) estableciendo, con fines políticos o de redistribución y nivelación social, una carga tributaria excesiva o desproporcionada que transforme el tributo (*exacción coactiva*) en un medio de confiscación; vaciando de contenido el derecho de propiedad privada. Moviéndose así en la línea roja que separa el impuesto de la mera confiscación de la propiedad, lo cual exige la afectación en cada caso de *su contenido esencial* («que se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades», dijo el propio Tribunal Constitucional en la STC 150/1990, FJ 9º), con las dificultades que ello conlleva, como se ha puesto de manifiesto en la jurisprudencia constitucional también en otros países. La afectación de un bien jurídico (en este caso la propiedad o esfera patrimonial de la persona y la limitación de su libertad económica) mediante el ejercicio del poder tributario —en la medida en que la propiedad es una condición y garantía de las libertades personales y contribuye a la autonomía individual y al libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10 CE— no puede ir más allá de lo que es necesario y proporcionado para la protección de otros bienes, derechos o

intereses también constitucionalmente protegidos, como, sin duda, concurre en el establecimiento y regulación de los tributos (el interés público ínsito en el deber de solidaridad social y económica de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos).

Claro está que el control jurisdiccional desde el canon de la violación del derecho de propiedad privada presenta una mayor rigidez y dificultad que el de la capacidad económica/igualdad tributaria, en la medida en que el juez deberá determinar si la norma fiscal entraña una desposesión arbitraria o si la medida tributaria entraña una violación de la propiedad de tal intensidad que produzca como resultado la desnaturalización del derecho de propiedad al despojarlo de su «sustancia» o «contenido esencial». Lo cual conduce, seguidamente, a la ardua cuestión de establecer un *umbral constitucional* a partir del cual un impuesto se convierte en confiscatorio del derecho individual de propiedad constitucionalmente garantizado por afectar a su «contenido esencial» (art. 53.1 CE), desfigurándolo¹⁹.

La tarea de precisar un concepto jurídico indeterminado tan abierto como el de «alcance o resultado confiscatorio» no resulta sencilla en la realidad de los casos²⁰. Un arcano que únicamente puede ser precisado a través de la

¹⁹ He sido crítico con la jurisprudencia del TC (STC 11/1983, STC 37/1987, STC 89/1994) sobre la garantía del derecho de propiedad privada (art. 33 CE) que, a mi modo de ver, pierde todo referente *ex Constitutione* cuando deja a la acción del legislador, de acuerdo con la función social de la propiedad, la configuración del *contenido esencial* de este derecho fundamental. O dicho de otro modo, que el contenido esencial del derecho de propiedad no puede ser lo que el legislador diga en cada caso según el criterio dominante en cada momento histórico. Me permito remitir al lector a mi voto particular discrepante, que suscribe también Pedro Cruz Villalón, a la STC 89/1994, donde expongo mi posición crítica sobre el contenido esencial del derecho a la propiedad privada del art. 33 CE (Palao, 1979: 277; Bourget, 2017: 161-170).

²⁰ «De hecho, en materia fiscal, 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», se dice en la STC 150/1990, FJ 9º. El propio TC ha sido consciente de «la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica», véanse STC 14/1998, FJ 11º B) y el ATC 69/2018, FJ 4º; «asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio», como se dijo en la STC 150/1990, FJ 9º. De ahí la exigencia de que el

tópica jurisprudencial. Las abundantes referencias de la jurisprudencia constitucional (la mayoría, *obiter dictum*) son, hasta el momento —incluida desde luego la reciente y antes citada STC 126/2019 de 31 de octubre— más bien parcas, dichas con fórmulas tan abiertas como «que mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades», o «que [el impuesto] agotase la riqueza imponible del contribuyente sustrato, base o exigencia de toda imposición» o, en fin, «un impuesto sobre la renta de las personas físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100% de la renta»... que dejan un tanto impreciso el alcance concreto del mandato constitucional que incorpora el art. 31.1 CE en esta última determinación normativa.

Es evidente que todo impuesto de alcance o resultado confiscatorio, que afecta al contenido esencial del derecho de propiedad privada (art. 33 CE) es, necesariamente, contrario al principio de capacidad económica. Pero la cuestión es si también es cierta la proposición contraria; esto es, que todo impuesto o acto de imposición que vulnere la capacidad económica es, necesariamente, también confiscatorio «en el sentido constitucional» del precepto. Si la respuesta es afirmativa se trataría, como he dicho, de dos determinaciones de nuestro texto constitucional que vienen a decir lo mismo. Y, por tanto, una reiteración inútil que nada añade a la garantía de la justicia tributaria que la Constitución propugna. Desde una perspectiva dogmática, cuando todo está o se presenta junto o mezclado —como acontece ahora con las prescripciones del art. 31.1 CE— cabe plantearse, metodológicamente, si no sería conveniente separarlos, delimitar el campo aislando cada uno de sus componentes a fin de un mejor y más preciso análisis de su alcance y efectos jurídicos.

De ahí la trascendencia —hermenéutica y práctica— de una futura sentencia del Tribunal Constitucional que esclarezca el alcance del mandato constitucional de prohibición de alcance confiscatorio del impuesto y dilucide el juego de este límite jurídico respecto del principio de capacidad económica que se enuncia asimismo en el art. 31.1 CE; puesto que, como hemos visto, de la reciente STC 126/2019 de 31 de octubre poco más cabe deducir al respecto.

En la determinación, caso por caso, de los conceptos jurídicos indeterminados —y los principios tributarios de nuestra Constitución lo son en alto grado— cobra su mayor relevancia el esfuerzo intelectual de la dogmática jurídica. Porque el razonamiento jurídico de los jueces y tribunales cuando se trata de precisar, en las circunstancias del caso concreto, el significado de

recurrente o el órgano judicial que denuncia dicha vulneración constitucional aporte los correspondientes datos o argumentos que la sustenten.

conceptos tan abiertos e indeterminados «necesitan apoyarse en lo que se sabe de ellos». Y ahí la doctrina académica tiene una indeclinable responsabilidad.

Bibliografía

- Bourget, R. (2017). Le principe constitutionnel de non-confiscation fiscale en Espagne. *Revue Européenne et internationale de Droit fiscal*, 2, 161-170.
- Cortés, Matías (1968). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Tecnos.
- Falsitta, G. (2015). *Manuale de Diritto Tributario. Parte Generale*. Padua: CEDAM.
- Marín-Barnuevo, D. (2017). La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC [26] de 16 de febrero de 2017. *Revista de Derecho. La Ley*, 154.
- (2017a). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 409, 5-44.
- Martín, J., Lozano, C., Tejerizo, J. M. y Casado, G. (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Orón, G. (2010). La determinación de la base imponible. En M. A. Arrieta y J. Zornoza. *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo I* (pp. 1151-1171). Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters.
- Palao, C. (1979). La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. En VV.AA. *Hacienda y Constitución* (pp. 277-305). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.
- (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters.
- Papier, H. J. (1998). *Ley Fundamental y orden económico*. En E. Benda, W. Mainhofer, H. J. Vögel, K. Hesse y W. Heyde. *Manual de Derecho Constitucional* (pp. 561-612). Madrid: Marcial Pons.
- Rodríguez, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero*, 42, 379-401.
- (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.
- (2015). *La Constitución Fiscal de España*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Sainz de Bujanda, F. (1970). *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del tributo*. Madrid: Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.