

*Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo (e.f.), el 25 de marzo de 2021, sobre la solicitud de recurso inconstitucional formulada contra el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, por el que se da nueva redacción al artículo 30 de la Ley 19/1991 de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio*

*(Boletín Oficial del Estado, núm. 341, de 31 de diciembre 2020)*

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.** Las entidades comparecientes centran sus alegaciones de inconstitucionalidad, como ha quedado expuesto, en el artículo 66 de la norma presupuestaria, contenido en la sección cuarta (Impuesto sobre el Patrimonio) del capítulo primero (Impuestos directos) de su título VI (Normas tributarias), cuyo tenor literal es el siguiente:

### **Artículo 66. Escala de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio**

Con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley y vigencia indefinida, se modifica el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que queda redactado de la siguiente forma:

### **Artículo 30. Cuota íntegra**

La base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

1. La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.
2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

<i>Base liquidable Hasta euros</i>	<i>Cuota Euros</i>	<i>Resto Base liquidable Hasta euros</i>	<i>Tipo aplicable Porcentaje</i>
0,00	0,00	167. 129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336. 999,51	8.523,36	1.336. 999,50	1,3
2.673. 999,01	25.904,35	2.673. 999,02	1,7
5.347. 998,03	71.362,33	5.347. 998,03	2,1
10.695. 996,06	183.670,29	En adelante	3,5

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

La ley de presupuestos generales del Estado para 2021 entró en vigor el 1 de enero de 2021, día siguiente al de su publicación oficial, de acuerdo con lo dispuesto en su disposición final cuadragésimo sexta.

**SEGUNDO.** Las entidades referidas justifican su solicitud de recurso al apreciar que el impuesto sobre el patrimonio es una figura impositiva escasamente utilizada en el derecho comparado por los problemas que plantea y que la redacción dada al artículo 30 de la ley de este impuesto vulnera el límite establecido por el artículo 31 de la Constitución que impide la confiscatoriedad y exige la justicia del sistema fiscal.

La solicitud viene acompañada de un informe, elaborado por el despacho Roca Junyent, que desarrolla y precisa dicha argumentación, acotándola al examen de si el mencionado tributo, tal y como ha quedado configurado, puede resultar contrario a la Constitución por vulnerar el principio de capacidad económica que está en relación con el concepto constitucional de justicia tributaria. Dicho principio, según tiene indicado el Tribunal Constitucional, opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria (STC 221/1992, FJ 4).

Ello lleva a los solicitantes de recurso a plantearse cuál es la fuente de capacidad económica objeto de gravamen por el impuesto de patrimonio. Se defiende que si la fuente de capacidad económica gravada es el patrimonio, al tratarse de un tributo periódico y de carácter recurrente, este resultaría confiscatorio, puesto que cuando no se generen rentas de manera periódica el sujeto tributario se vería abocado a la venta de su patrimonio para poder atender sus obligaciones fiscales.

Distinta consideración merecería, a criterio del informe que acompaña a la solicitud, si se considera que lo que realmente se somete a gravamen es la renta, en donde en principio no cabría entender que se incurre en inconstitucionalidad, aunque, aún en ese supuesto, podrían generarse problemas de injusticia si el resultado de la suma del IRPF y el impuesto sobre el patrimonio alcanzara un importe casi igual o superior al de las rentas obtenidas en el periodo a liquidar. En defensa de esta posición se aducen dos argumentos:

- Que al regularse esta exacción en la Ley 19/1991 (LIP) se configuró como complementaria del IRPF, como explica la propia exposición de motivos de la norma: «gravando la capacidad de pago adicional que la posesión de patrimonio supone y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En opinión del informe que se acompaña a la solicitud de recurso, el hecho de que se grave la capacidad de pago adicional que la posesión de un patrimonio supone, gravada en realidad la renta ya que la capacidad

adicional solo existirá cuando el patrimonio en cuestión genere rendimientos.

- Que hay establecido un límite a la cuota íntegra entre ambos impuestos referenciada a un determinado porcentaje de la renta. En su opinión, si bien la norma se refiere al patrimonio al que aparentemente atribuye capacidad contributiva es la renta la que somete a gravamen, ya que de no ser así no tendría sentido, a su juicio, el establecimiento de un límite conjunto.

A partir de tal premisa se repasa la jurisprudencia constitucional referida a la capacidad económica hasta llegar a las sentencias que se considera que marcan un punto de inflexión, dado que se pasa de una posición en la que lo relevante era el examen de si el sistema fiscal en su conjunto podía tener o no un carácter confiscatorio, a asumir que un determinado tributo puede resultar individualmente confiscatorio cuando lo que se somete a gravamen es una riqueza irreal, inexistente o ficticia. Así lo afirmó el Tribunal en las sentencias en que se ocupó del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) —SSTC 26/2017, 37/2017, 59/2019 y 126/2019—. En concreto, en la última de las sentencias hasta el momento dictada sobre el referido impuesto de gestión municipal se perfila aún más la cuestión, al haberse establecido que la inconstitucionalidad también alcanza a los supuestos en que la liquidación del tributo implica el agotamiento de la riqueza imponible.

Los solicitantes de recurso consideran que se produce aquí una situación semejante, que se daría en el impuesto de patrimonio al excluirse del cómputo para la determinación del límite conjunto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio los bienes que por su naturaleza o destino resulten no susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF, en los términos establecidos en el párrafo b) del artículo 31 LIP, así como por el juego del tope mínimo del 20% de la cuota íntegra del impuesto como cantidad que, en todo caso, habría de abonarse [art. 31.c) LIP]. A estos efectos el informe ilustra su razonamiento con varios ejemplos de tributación.

A tenor de lo indicado, los peticionarios de recurso concluyen que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad no debería circunscribirse solo al precepto ahora modificado, sino que debería extenderse a las disposiciones concordantes de la norma en su conjunto; esto es a la Ley del impuesto sobre patrimonio, por su deficiente incardinación con el IRPF, así como por el hecho de que contemplaría supuesto generadores de rentas ficticias desconectadas de la real capacidad económica.

Finalmente se solicita, hay que entender que, con carácter subsidiario, que el Defensor del Pueblo sugiera a las Cortes Generales la derogación o modificación de la referida ley sobre el impuesto del patrimonio, en aplicación de lo previsto en el artículo 2 de la ley orgánica reguladora de esta institución.

**TERCERO.** Al objeto de contextualizar las cuestiones que deben ser objeto de análisis en esta resolución, ha de señalarse que el impuesto sobre el patrimonio se introdujo en

España, en principio con carácter excepcional y transitorio, por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que creó el denominado Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Desde ese momento la aplicación de esta figura tributaria ha tenido en nuestro ordenamiento un itinerario que bien puede calificarse de complejo y hasta de errático.

La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, lo incorpora a nuestro sistema tributario con vocación de permanencia, configurándolo como un tributo ordinario, de carácter directo, personal y progresivo que grava el patrimonio neto del sujeto pasivo. Su devengo se establece el 31 de diciembre de cada año, fecha en la que se debe ponderar el valor de los bienes, derechos, deudas, cargas y gravámenes exclusivamente de las personas físicas vivas, que deben además tributar de manera individual.

Con efectos del 1 de enero de 2008 se suprimió el gravamen —que no el impuesto— a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, mediante la introducción de una bonificación general de la totalidad de la cuota tributaria, a la que se unieron de derogación de las obligaciones de autoliquidar y abonar el impuesto. En su momento fue objeto de crítica doctrinal la decisión de optar por una bonificación total y no directamente por la supresión, término que incluso figura en la rúbrica del título de la propia norma. Las explicaciones para este proceder pueden encontrarse en la exposición de motivos, donde, tras recordar los motivos que llevaron a establecer en su día esta exacción, se puede leer:

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir.

En consecuencia, el precepto que modifica determinados artículos de la Ley 19/1991, al igual que la derogación que afecta a otras disposiciones de dicha Ley, tiene por objeto eliminar el gravamen por este impuesto, sin necesidad de modificar al mismo tiempo la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan la medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, puesto que cualquier modificación de esta Ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Solo tres años después, a través del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, en principio con un carácter temporal acotado a los años 2011 y 2012, se eliminó la bonificación general para todos los sujetos pasivos, al tiempo que se introdujeron algunas modificaciones con respecto a la determinación del mínimo exento (que se

establece en 700.000 euros) el incremento del límite de la exención por la vivienda habitual o el restablecimiento de la obligación de declarar y autoliquidar este tributo. La justificación para medida fue la siguiente:

La necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos.

En la configuración de estas medidas, que complementan otras ya adoptadas, resulta esencial la aplicación del principio de equidad para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica.

Así, las circunstancias actuales y los efectos de la crisis económica hacen necesario el restablecimiento efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España. (...)

Por tanto, el objetivo del restablecimiento del gravamen del impuesto es la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa. Con ello se logrará una mejor distribución de la renta y la riqueza complementando, en estos momentos de especiales dificultades presupuestarias, el papel que desempeñan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cualquier caso, el restablecimiento del impuesto tiene carácter temporal ya que se contempla exclusivamente en 2011 y 2012, debiéndose presentar las consiguientes declaraciones, respectivamente en 2012 y 2013, años en los cuales se ha de continuar con el desarrollo de las políticas públicas y con el esfuerzo para reducir el déficit en todos los niveles de la Administración.

A pesar de la enfática proclamación del carácter temporal del restablecimiento —en realidad de la reactivación—, del gravamen de este impuesto, lo cierto es que desde 2013 dicha reactivación se ha mantenido por exigencias vinculadas a la consolidación fiscal hasta que se dictó el Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social, que nuevamente recogió una bonificación total sobre la cuota íntegra a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, aunque no desplegaría efectos hasta 1 de enero de 2021; dejando, por tanto, a salvo la obligación de tributación para el ejercicio 2020.

Finalmente, dicha previsión ha sido rectificada y el tipo de gravamen máximo elevado a través la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, que ahora se examina.

Al margen de la competencia reconocida a los territorios de régimen foral, este impuesto, como ya ha quedado reflejado más arriba, está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica 8/1980,

de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). La Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dispone la cesión del rendimiento total en su territorio del impuesto sobre el patrimonio que corresponda a sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en cada uno de estos territorios (art. 25 y ss.).

Tal cesión alcanza a la competencia normativa y de aplicación de los tributos cedidos, lo que implica la capacidad para determinar el mínimo exento, el tipo de gravamen y para introducir deducciones y bonificaciones a la cuota. En ejercicio de dicha capacidad cada Comunidad Autónoma ha establecido un régimen propio, lo que ha dado lugar a una notable heterogeneidad. Así, Aragón, Cataluña, Comunitat Valenciana y Extremadura han modificado el mínimo exento; Canarias y Castilla y León han regulado exenciones referidas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad; se han establecido tarifas propias en Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña, Comunitat Valenciana, Extremadura, Illes Balears, Galicia y la Región de Murcia; la Comunidad de Madrid tiene establecida una bonificación total de la cuota y la de La Rioja mantuvo una del 75 % que ha derogado, mientras que Aragón, Asturias, Cataluña e Illes Balears tienen establecidas otras bonificaciones y Galicia ha previsto varias deducciones.

Por tanto, la tarifa recogida en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, solo se aplicará a residentes en Comunidades Autónomas que no hayan hecho uso de la posibilidad de regular la tarifa, así como a aquellos sujetos no residentes que deban tributar por obligación real o personal.

Los últimos datos de recaudación disponibles sobre la liquidación de este impuesto en las Comunidades Autónomas de régimen común pueden verse en el portal de la Agencia Tributaria:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2018/jrubikf4854497e2c209874b07b84ad280ae67c7cbd6bcc.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2018/jrubikf4854497e2c209874b07b84ad280ae67c7cbd6bcc.html)

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.** El planteamiento que los solicitantes de recurso hacen de la cuestión, aunque se centra en la concreta modificación legal que se ha introducido en la LIP por medio de la norma de presupuestos generales para 2021, no deja de poner de manifiesto una discrepancia frontal con la existencia misma de este tributo, cuya incardinación en el sistema tributario español se considera poco acertada, reiterativa — en cuanto gravaría una parte adicional de la renta no consumida— y hasta confusa.

No obstante, los solicitantes de recurso conocen que en el trámite que ahora se sustancia es preciso identificar al menos un precepto constitucional infringido, cuya

eventual vulneración abra paso al juicio de constitucionalidad. Dicho precepto, según ha quedado expuesto, sería el párrafo primero del artículo 31 de la norma fundamental, y ello porque —en determinadas circunstancias (según se precisa en el informe que se acompaña a la solicitud)— el precepto ahora modificado podría implicar «una vulneración del principio de capacidad económica [...] debido a que podría llegar a tener alcance confiscatorio».

La configuración constitucional de la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica como un deber que se contiene en el indicado precepto, con el que se inicia la sección segunda del capítulo segundo del título dedicado a los derechos y deberes fundamentales, constituye, además de una constante de nuestro constitucionalismo histórico, la constatación de su absoluta necesidad para la existencia y operatividad del Estado que la propia Constitución establece y articula. Un Estado que, además, se define como social (art. 1 CE), lo que resulta acorde con las menciones que en el precepto se introduce a la justicia del sistema tributario «inspirado en los principios de igualdad y progresividad».

Como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional a través de varias fórmulas, el artículo 31.1 de la Constitución, contiene los principios ordenadores del sistema tributario (SSTC 19/1987, FJ 3; 116/1194, FJ 5 o 182/1997), entre los que sin duda el principio de capacidad económica tiene una especial relevancia.

La capacidad económica, que debe determinar el alcance de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no es más que la concreción del alcance de la riqueza que se atribuye a cada persona. Lo que, como dejó tempranamente sentado el mentado tribunal en expresión a la que luego ha acudido en varios de sus pronunciamientos, «tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981, F J 4).

La tarea de elucidar qué elementos son reveladores de riqueza y en qué medida esta debe ser sometida a gravamen corresponde al legislador (ex art. 13 CE), para lo cual se le reserva la determinación del hecho imponible, es decir «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal» (art. 20.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT).

En lo que ahora interesa, dicha tarea está concretada en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), en cuyo artículo 3 se define el hecho imponible en los siguientes términos: «Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley»; esto es, «el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales

de las que deba responder» (art 1 LIP).

En la exposición de motivos de la norma queda patente los objetivos que esta persigue:

La regulación del nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, pone fin al carácter excepcional y transitorio que se predicaba del hasta ahora actualmente vigente, dando cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hasta ahora, el Impuesto sobre el Patrimonio ha cumplido principalmente una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, limitando en consecuencia su operatividad como tributo independiente y, por tanto, su capacidad distributiva.

El nuevo impuesto, sin olvidar estos objetivos tradicionales asume, además, otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es decir, que el legislador aprecia razones de equidad en el establecimiento de esta exacción, lo que se conecta con la noción de justicia, para aflorar a través de este impuesto una vía de pago adicional a la de la renta, fundamentada en que la posesión de un bien es per se reveladora de riqueza y que dicha riqueza, con independencia de su forma o titularidad, ha de estar subordinada al interés general, según se establece el artículo 128. 1 de la Constitución.

A ello se une el objetivo de lograr una mayor justicia redistributiva, al considerarse que un sistema tributario centrado únicamente en la renta, que hiciera entera abstracción de la acumulación de la riqueza y sólo gravara aquella parte en que esta produce frutos con una determinada periodicidad, resultaría menos justo. Además —y nuevamente en esto puede verse una opción del legislador para dar cumplimiento a la subordinación de toda riqueza al interés general— la norma pretende también un objetivo de política económica general, que es fomentar una mayor eficacia en la utilización, o dicho en términos más al uso, en la gestión, de los patrimonios; función esta que el Tribunal Constitucional ha reconocido a los tributos en diversas sentencias (por todas STC 46/2000) y que alcanzado rango legal en el párrafo segundo del artículo 2.1 LGT, cuando indica: «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Se viene a defender por los solicitantes de recurso que la mera titularidad de unos bienes y derechos no resultaría intrínsecamente reveladora de capacidad económica, por

lo que no constituye un signo idóneo para determinar un hecho imponible. Pero ello supone equiparar capacidad con disponibilidad, lo no resulta acorde con el concepto de riqueza que se maneja en la Constitución, que se refiere a esta en un sentido amplio y, por ello, alcanza tanto a los bienes o cosas y a las rentas —en su acepción de utilidad o beneficio— que estos puedan llegar a generar. Luego no resulta contrario a la lógica constitucional que la existencia de un patrimonio neto puede constituir un presupuesto de hecho o «hecho imponible» distinto al que tiene que ver con la obtención de una renta por dicho patrimonio o por cualquier medio lícito de enriquecimiento.

Lo que aquí se somete a gravamen es el hecho de ser titular de un patrimonio que supere cierta entidad y ello con independencia de los rendimientos que dicho patrimonio genere. Por tanto, no puede acogerse la interpretación que se hacen en el informe que acompaña a la solicitud de inconstitucionalidad que apunta a que la fuente de capacidad económica realmente gravada por el impuesto sobre el patrimonio sería la renta. En la realidad tributaria, cualquier impuesto, como por ejemplo los que gravan el consumo en sus distintas formas, es ordinariamente abonado con el producto económico a disposición del obligado tributario —producto económico que ya está en la inmensa mayoría de los casos sujeto al IRPF—, pero eso no es suficiente para entender que lo que se está produciendo es un gravamen de la renta.

De hecho, y en lo que ahora se sustancia, el propio Tribunal Constitucional ha afirmado que la los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio someten a tributación diferentes manifestaciones de la capacidad contributiva (STC 295/2006, F J 2) sin apreciar problema alguno a este respecto.

Los argumentos que se ofrecen por los solicitantes de recurso lo que realmente ponen de manifiesto es que el legislador, cuando configuró el impuesto sobre el patrimonio, estableció un cierto grado de correspondencia entre este el impuesto sobre la renta de las personas físicas, a través de las previsiones del artículo 31 LIP, dedicados a regular los límites de la cuota íntegra. Ahora bien, estas disposiciones parecen concebidas para satisfacer el propósito expresado en la exposición de motivos, relativo al establecimiento de un gravamen sobre la capacidad adicional de pago que la posesión de un patrimonio supone, así como para incentivar —en lo que constituye un típico ejemplo de objetivo extrafiscal— la utilización productiva de los recursos.

**SEGUNDO.** Los razonamientos de los solicitantes de recurso conceden particular relevancia a una serie de sentencias del Tribunal Constitucional en las que el alto intérprete de la Constitución analizó diversos preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), contenidos de los artículos 107 y 110 del Texto Refundido de la Ley Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

La doctrina tradicional del Tribunal Constitucional respecto del principio de no confiscatoriedad pueda sintetizarse en los siguientes términos:

La prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrada constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto 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. (STC 150/1990, FJ9).

A partir de la STC 26/2017, encuentran los solicitantes de recurso que el alto tribunal matiza su propia doctrina para admitir que el principio de capacidad económica puede verse vulnerado en el supuesto de que un impuesto sometiera a tributación una renta inexistente, virtual o ficticia.

De hecho, ya desde la STC 276/2000 (FJ 4), el Tribunal Constitucional vinculó la capacidad económica con la noción constitucional de tributo, al afirmar que el hecho imponible debe proyectarse necesariamente sobre un presupuesto de hecho revelador de aquella. En la STC 193/2004 (FJ 5) el propio tribunal resume la evolución de su doctrina en los siguientes términos:

El Abogado del Estado niega que esta diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, en virtud de la doctrina sentada por este Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto, razón por la cual resulta constitucionalmente legítima la existencia de figuras tributarias —en concreto, impuestos de carácter real como el ahora enjuiciado— que, no ocupando una posición central dentro de dicho sistema, se exijan por una capacidad económica, no ya real o potencial, sino «meramente virtual» o ficticia. El razonamiento del Abogado del Estado no puede ser acogido.

Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31. 1 CE, constituye un «criterio inspirador del sistema tributario» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3, un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, F). Pero también hemos dicho que el tributo —cualquier tributo— «grava un presupuesto de hecho o 'hecho imponible' (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y

14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo).

En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31. 1 CE impide 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 (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)— 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.

Procede ahora examinar la doctrina invocada por los solicitantes de recurso cuya síntesis puede hallarse en la STC 59/2017 (FJ 3):

Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31. 1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3).

En efecto, declaramos en una y otra sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando 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», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «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» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «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 de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «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» (STC 26/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años(máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el 'incremento de valor' de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31. 1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado —la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos— en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales 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 artículo 31. 1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo 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; y 37/2017, FJ 3)».

En esa misma línea, una nueva sentencia sobre el IIVTNU, la STC 126/2019 (FF JJ 4 y 5) perfila aún más las consecuencias de esta jurisprudencia, al declarar la inconstitucionalidad de la norma para aquellos casos en que la cuota a satisfacer supere el incremento patrimonial realmente obtenido con la transmisión, por resultar en tal caso confiscatorio.

Es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente 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 Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Sri c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957, de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)].

Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, 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, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). 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, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y

ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3). 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 al 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 deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31. 1 CE).

La declaración de inconstitucionalidad. La 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). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 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, 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.

- a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108. 1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Deducen correctamente los solicitantes de recurso que el Tribunal Constitucional ha declarado que un tributo puede ser calificado como confiscatorio y, por tanto, como inconstitucional por vulneración del artículo 31 CE «si somete a tributación manifestaciones irreales, ficticias o inexistentes de capacidad económica o bien cuando con su gravamen agota la riqueza imponible, viéndose obligado a disponer de otros bienes o riqueza a su disposición para atender el pago del impuesto.» Sostienen los solicitantes de recurso que esta es una situación que puede producirse con el impuesto sobre el patrimonio en determinados casos, por el juego de las excepciones establecidas al límite de la cuota íntegra (art. 31 LIP) que excluyen los bienes que por su naturaleza o

destino resulten no susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF para calcular el límite conjunto de las liquidaciones de los impuestos sobre renta y patrimonio, así como por el tope del 80 % que se establece en la reducción de la cuota.

Para el examen de estas alegaciones hay que tomar necesariamente en cuenta la naturaleza de las dos figuras impositivas que se están considerando, así como su impacto en el sujeto pasivo.

En el caso de IIVTNU al que se refieren las sentencias del Tribunal Constitucional se trata de una exacción que

grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos (los de naturaleza urbana) y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104 TRLHL).

Como resultado de esa transmisión, que es un acto singular, se genera una obligación de tributación cuyo devengo es instantáneo.

En esas circunstancias el Tribunal Constitucional ha entendido, de una parte, que respecto de ese negocio jurídico, resultaba inconstitucional establecer una regulación legal basada en la ficción de que en toda transmisión se habría producido un incremento del valor de los terrenos, impidiendo siquiera la presentación de prueba en contrario («que los sujetos pasivos puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica» STC 59/2017, FJ 5) y, por otra, que resulta igualmente contrario a la Constitución que la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 TRLHL lleve a una situación en que la cuota resultante consuma la totalidad del beneficio económico realmente obtenido o incluso exceda de este, pues en tal caso se estaría tributando por una riqueza que no es tal. Ahora bien, el alto intérprete de la Constitución afirma también que este tributo no es, con carácter general, contrario a la norma suprema en su actual configuración sino solo en los concretos supuestos que se han señalado.

En el caso del impuesto sobre el patrimonio estamos, como ya se ha dicho, ante un tributo también de carácter directo, pero periódico en cuanto a su devengo y liquidable por anualidades. Superado el umbral del mínimo exento que esté establecido para cada territorio y, únicamente en el caso, de que no proceda la aplicación de una escala autonómica, se aplicará la establecida en el artículo 30 LIP. Pues bien, respecto de dicho precepto se observa que la única variación introducida en ella por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, es el incremento de un punto porcentual en el tipo marginal aplicable a patrimonios netos con bases liquidables superiores a 10.695.996,06 euros, que pasan a tributar al 3,5 % por la cantidad de la base liquidable que exceda de la referida cifra, en lugar de al 2,5 %. Además, sobre el resultado de dicha operación habrá que aplicar las previsiones del artículo 31 LIP que ya han sido aludidas en esta resolución.

Aprecian los solicitantes de recurso que, en este segundo caso, para algunos

supuestos concretos en que los bienes no generen rendimientos gravados por el IRPF o el beneficio obtenido sea escaso con relación al montante global del patrimonio neto, llegaría a producirse una merma en el patrimonio del sujeto pasivo ante la necesidad de atender anualmente sus obligaciones tributarias. Tal resultado determinaría, en su opinión, que el impuesto resulte confiscatorio y, por tanto, contrario a la norma suprema.

Sin embargo, dicho planteamiento no tiene en cuenta dos cuestiones: La primera es que en el caso del IIVTNU la inconstitucionalidad parcial que ha sido declarada se vincula al hecho de que se estaría tributando por una renta calculada de forma tal que da lugar a una capacidad económica irreal, mientras que en el impuesto de patrimonio dicha capacidad económica existe, con carácter real o bien potencial, y está vinculada a la titularidad de un bien o derecho que es susceptible de tráfico económico. A este respecto no puede obviarse lo que tiene afirmado el Tribunal Constitucional en sentencias tales como la 233/1999 (F J 23) «es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta; y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.», o la 292/2006 (FJ 6):

Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que «en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas —hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas «es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)

Y la segunda cuestión a considerar es que uno de los objetivos de este impuesto es precisamente la utilización más productiva de los recursos y que a tal utilización se vinculan una serie de medidas para moderar la cuota en caso de que dicho empleo productivo de los recursos se produzca, por lo que los sujetos pasivos podrán adoptar las medidas que estimen más oportunas para acogerse a estas limitaciones de la cuota, si las consideran globalmente más beneficiosas para sus intereses.

Por otra parte, no puede dejar de apuntarse que en la actual configuración del impuesto sobre el patrimonio y con independencia del tipo marginal que corresponda, de resultar aplicable la escala prevista en la LIP, dicho tipo se verá afectado por lo dispuesto en el artículo 31 de la norma, con lo que la cuota íntegra se verá reducida a su quinta parte (lo que para la parte que deba tributar por el tipo marginal implica un gravamen efectivo de un 0,7 %). No puede estimarse que ello suponga un riesgo de confiscatoriedad, sobre todo si se pone en relación con la cifra que debe alcanzar el

patrimonio neto de un sujeto pasivo para que deba llegar a tributar al tipo máximo en esta escala.

**TERCERO.** Acompañan los solicitantes de recurso a su informe una serie de ejemplos cuantitativos con los que intentan ilustrar sus postulados sobre la vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Se trata de tres supuestos, expuestos a modo de casos prácticos, que pretenden demostrar el efecto perjudicial que el impuesto sobre el patrimonio tiene en determinadas situaciones, por la interacción del IRPF y el impuesto sobre el patrimonio.

Debe señalarse, no obstante, que ninguno de los tres ejemplos se refiere al concreto asunto que ha dado pie a la formulación de la solicitud del recurso de inconstitucionalidad, porque la reforma de la ley, como ha quedado dicho, tan solo ha implicado un incremento del tipo marginal máximo, sin cambio en cuanto al resto de la escala de tributación y en ninguno de los ejemplos aportados se analiza esta cuestión. Por lo tanto, en los términos de la solicitud que ahora se sustancia, no pueden servir de base para fundamentar un recurso de inconstitucionalidad respecto de la norma controvertida.

La vía que de alguna manera se sugiere en la propia petición —que el Defensor del Pueblo extienda el recurso que eventualmente pudiera formular a preceptos de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, no afectados por la modificación ahora efectuada— es, cuando menos, incierta.

Una petición así tan sólo podría articularse acudiendo a lo indicado en el artículo 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, esto es la declaración de inconstitucionalidad de otros preceptos de la misma norma no impugnados —ni impugnables por quien ejercita la acción— por conexión o consecuencia; facultad que se reconoce al propio tribunal pero que no parece adecuada para plantear ante dicha instancia la constitucionalidad de la totalidad de una norma so pretexto de una modificación puntual de uno de sus preceptos. Además, no se ha demostrado, ni tan siquiera de forma indiciaria, que la modificación adoptada conlleve un cambio en el sentido y alcance de otros preceptos de la ley del impuesto sobre el patrimonio que hagan que estos, cuya constitucionalidad no se cuestionó en el momento de su promulgación, deban ser declarados ahora inconstitucionales por haberse contaminado por su conexión con la norma que sí ha sido modificado.

A la vista de todo ello cabría entender que estos ejemplos estén destinados a exponer ante esta institución los efectos que puede conllevar la pervivencia del impuesto sobre el patrimonio, al menos en determinados supuestos. Probablemente esta pretensión esté vinculada a la alusión a la «vigencia indefinida» que se contiene en el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, y que en opinión de los interesados establece el mantenimiento indefinido de este tributo.

Respecto de esta cuestión ha de señalarse que la redacción del precepto cuestionado se limita a un concreto precepto, el artículo 30 LIP, en el que introduce una modificación. La vigencia indefinida a la que se alude está destinada a hacer que dicha modificación despliegue sus efectos más allá del año 2021, al que se refieren los presupuestos generales aprobados por la norma a la que se ha incorporado esta previsión. Por otra parte, el impuesto sobre el patrimonio ya es un tributo de vigencia indefinida, cuya modulación, que puede llegar a la supresión práctica del gravamen mediante la bonificación de la totalidad de la cuota, está en manos de las Comunidades Autónomas.

También puede considerarse que estos ejemplos persiguen el objetivo de que el Defensor del Pueblo disponga de elementos con los que articular una recomendación a las Cortes Generales, en los términos previstos en el artículo 28 de la ley orgánica reguladora de esta institución, para la derogación o modificación sustancial de la Ley del impuesto sobre el patrimonio.

La institución no puede más que agradecer todos los elementos de análisis que se le aportan, pero ha de señalar que, gracias a su tarea ordinaria de atención a las quejas que los ciudadanos le plantean, dispone ya de una muy relevante fuente de conocimiento para evaluar el impacto de las normas en la vida y la economía de aquellos.

La materia que ahora nos ocupa, la tributación sobre el patrimonio, ha dado lugar en las últimas décadas a un escaso número de quejas, algunas de ellas, como ahora es el caso, solicitudes de recurso de inconstitucionalidad. Entre las restantes quejas recibidas las más frecuentes ponen esencialmente en cuestión las diferencias de tributación ocasionadas por la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas. Tales quejas no se pueden admitir a trámite porque la propia existencia de un Estado de las autonomías, en las que éstas están dotadas de amplia capacidad legislativa en la materia que aquí se contempla conlleva necesariamente la posibilidad de que existan diferencias en el tratamiento jurídico de los ciudadanos entre los distintos territorios.

Otras quejas aluden al sistema de valoración de los bienes en el contexto de la crisis o a cuestiones de gestión. También hay algunas quejas que pretenden la eliminación de este impuesto, junto a otras que consideran incorrecta la supresión del gravamen por contrariar el principio de contribución a los gastos públicos conforme a la capacidad económica.

Esta institución entiende que sería conveniente favorecer una reflexión sobre la coherencia y equilibrio del entero sistema tributario. Ahora bien, dicha reflexión no debiera realizarse de manera fragmentaria y, por ello, no estima prudente plantear unas propuestas sobre una concreta figura tributaria sin tomar en consideración la visión general y el encaje de este impuesto en el conjunto del sistema de financiación de las administraciones públicas.

A este respecto, ha de recordarse que permanece abierto, desde hace largo tiempo, el debate sobre la financiación autonómica, sobre cuyas consecuencias para la adecuada articulación de los modelos de políticas públicas no parece necesario extenderse. También hay que aludir, por ejemplo, a la demora ya acumulada en la modificación de la normativa sobre el IIVTNU, tras las declaraciones de inconstitucionalidad de varios de los preceptos de la legislación de haciendas locales, que está dando lugar a no pocos problemas para los ciudadanos y para las administraciones municipales. No parece, pues, que la solución más acertada sea propiciar la adopción de soluciones parciales y menos en un contexto en que las incertidumbres económicas y sociales derivadas de la pandemia que estamos padeciendo aconsejan afrontar cambios de calado en los modelos productivos que, de manera inevitable, habrán de tener su reflejo en el sistema impositivo.

Dicho esto, el Defensor del Pueblo debe llamar la atención sobre el hecho de que hacer pivotar la tributación exclusivamente sobre la renta, es decir únicamente sobre el producto de remuneración obtenida en el curso de un año a través de los bienes y derechos que se posean o por el propio trabajo, supondría en la práctica incrementar el esfuerzo fiscal de las rentas del trabajo y constituiría una prima a las rentas más altas y con mayor capacidad de ahorro, lo que favorecería probablemente un proceso de convergencia de la riqueza que se vería además liberada de gravamen en cuanto tal.

La Constitución establece en su artículo 9. 2 que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas. Ello pasa por y al tiempo necesariamente requiere desfavorecer la mayor correspondencia en el reparto de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos entre riqueza y carga tributaria; lo que obliga a considerar la capacidad económica en todas sus manifestaciones y no únicamente en la que resulte de la renta de las personas físicas, pues resulta evidente que esta figura tributaria no puede proyectarse más que sobre determinados aspectos de dicha capacidad económica.

Todo lo dicho en nada se opone a que puedan realizarse ajustes, en el impuesto sobre el patrimonio o sobre otras figuras impositivas, para mejorar la coherencia de conjunto del sistema tributario, o para que se ajusten mejor determinados tipos impositivos sobre el capital a la realidad, ya prolongada, de bajos tipos de interés remuneratorios. Mas esta no es una cuestión que quepa plantear ante el Tribunal Constitucional, sino que ha de ser fruto del debate social e institucional que habría de cristalizar en reformas legislativas, que corresponde adoptar a las Cortes Generales.

**CUARTO.** En atención a lo hasta aquí expuesto, y con pleno respeto a cualquier otra opinión discrepante, se estima que la presentación del recurso de inconstitucionalidad solicitado no cuenta con fundamento constitucional suficiente para que pudiera prosperar.

## RESOLUCIÓN

De acuerdo con el informe emitido por la Junta de Coordinación y Régimen Interior, en su reunión de 25 de marzo de 2021, el Defensor del Pueblo (e. f.), en el ejercicio de la atribución que le confieren los artículos 162.1.a) de la Constitución, 32 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y 29 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, reguladora de esta institución, ha resuelto **no interponer** el recurso de inconstitucionalidad solicitado contra el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2021, por el que se da nueva redacción al artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.