

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA¹

O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA CONSTITUIÇÃO ESPANHOLA

Irene Araguàs Galcerà

Resumen

Los objetivos de justicia que inspiran el ordenamiento con carácter general también son extensibles a todas y cada una de sus ramas del Derecho como el Derecho Financiero y el Derecho Tributario. En el ámbito del Derecho financiero, uno de los objetivos de justicia que tiene más importancia, sino el que más, es el de la justicia tributaria, esto es, cómo debe ser repartida la carga tributaria para que el resultado sea un sistema tributario justo. Y el instrumento idóneo para perseguir este objetivo son las constituciones, vértice de la pirámide normativa en la que se recogen los principios básicos del Ordenamiento Jurídico de cada país. Llegamos así al concepto de Derecho constitucional tributario, entendido como aquel conjunto de normas, pertenecientes al Derecho constitucional, cuyo contenido hace mención a la caracterización que debe tener el Derecho tributario; en otras palabras, el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. En la Constitución, el estudio del principio de no confiscatoriedad y su relación con el principio de progresividad y con el deber de contribuir son fundamentales.

Palabras-Clave: Derecho Tributario. Derecho Financiero. Constitución. Justicia. Confiscatoriedad.

Resumo

Os objetivos de justiça que inspiram o ordenamento com carácter geral também são extensíveis a todos e cada um dos ramos do Direito como o Direito Financeiro e o Direito Tributário. No âmbito do Direito Financeiro, um dos objetivos da justiça que tem maior importância é o da justiça tributária, isto é, como deve ser repartida a carga tributária para que o resultado seja um sistema tributário justo. E o instrumento idóneo para perseguir este objetivo são as constituições, vértice da pirâmide normativa na que se reconhecem os princípios básicos do Ordenamento Jurídico de cada país. Chegamos assim ao conceito de Direito constitucional tributário, entendido com aquele conjunto de normas, pertencentes ao Direito Constitucional, cujo conteúdo faz menção à caracterização que deve ter o Direito tributário; em outras palavras, o conjunto de princípios e normas constitucionais que governam a tributação. Na Constituição, o estudo do princípio da vedação ao confisco e sua relação com o princípio da progressividade e do dever de contribuir são fundamentais.

¹ Artigo recebido em: 02/05/2011. Pareceres emitidos em: 29/08/2011 e 02/09/2011. Aceito para publicação em: 16/09/2011.

Palavras-Chave: Direito Tributário, Direito Financeiro, Constituição, Justiça e Confisco.

Sumário: I. INTRODUCCIÓN. LA NO CONFISCATORIEDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. II. LA INSTITUCIÓN DE LA CONFISCACIÓN Y LOS EFECTOS CONFISCATORIOS. III. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD. Ámbito de aplicación subjetivo. Ámbito de aplicación objetivo. Ámbitos en los que no se aplica. IV. LA PROHIBICIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD EN RELACIÓN CON EL DERECHO DE PROPIEDAD PRIVADA. V. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR. LAS DIFICULTADES EN LA DETERMINACIÓN DE LOS LÍMITES DE LA CONFISCATORIEDAD. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I INTRODUCCIÓN. LA NO CONFISCATORIEDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Cuando hablamos de Derecho tributario, debemos tener en cuenta que este se enmarca en el Derecho financiero que, a su vez, se encuentra integrado en el sistema jurídico español, entendido como el conjunto de normas que regulan la vida social de nuestro Estado. En este sentido, los objetivos de justicia que inspiran el ordenamiento con carácter general también son extensibles a todas y cada una de sus ramas (ALONSO GONZÁLEZ, 1993).

En el ámbito del Derecho financiero, uno de los objetivos de justicia que tiene más importancia, sino el que más, es el de la justicia tributaria, esto es, cómo debe ser repartida la carga tributaria para que el resultado sea un sistema tributario justo. Y el instrumento idóneo para perseguir este objetivo son las constituciones, vértice de la pirámide normativa en la que se recogen los principios básicos del Ordenamiento Jurídico de cada país. En esta línea afirma Ferreiro Lapatza (1991, p. 322) que “la Constitución refleja, debe reflejar, la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado y los principios constitucionales de justicia tributaria deben reflejar, por tanto, esa idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos”.

Llegamos así al concepto de Derecho constitucional tributario, entendido como aquel conjunto de normas, pertenecientes al Derecho constitucional, cuyo contenido hace mención a la caracterización que debe tener el Derecho tributario; en

otras palabras, el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación (NAVEIRA DE CASANOVA, 1996, p. 25).

Dichos principios, en la Constitución Española de 1978, se sitúan en los artículos 14 y 31, de manera que es indiscutible su aplicación inmediata, tal como queda plasmado en el art. 53.1 CE. Así, no estamos ante meros principios generales del Derecho, sino que se trata de principios que han sido incluidos en la Constitución, por lo que están revestidos de una protección especial, que les hace prevalecer sobre otros principios secundarios o instrumentales no mencionados en la Constitución².

Al estudiar estos principios nos encontramos con las dificultades típicas de los principios jurídicos, en general, y de los principios tributarios, en particular, y éstas son su indeterminación, que conlleva un esfuerzo interpretativo y analítico para dar contenido a los mismos, así como la falta de confianza en el resultado obtenido pues, dada la amplitud de su formulación, las interpretaciones acerca de los mismos no pueden ser sino diversas. En este ámbito, el Tribunal Constitucional tiene que realizar una tarea unificadora pues por tratarse, precisamente, de principios constitucionales, es este órgano el máximo intérprete. Sin embargo, y tal como veremos, los pronunciamientos del TC en materia de no confiscatoriedad son, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo, limitados³.

Pese a los inconvenientes ya apuntados y que son intrínsecos a los principios constitucionales tributarios, su interpretación debe realizarse, en todo caso, desde la perspectiva de la justicia, pues la misma Constitución hace referencia a un sistema tributario justo.

La idea de justicia, que nos permitirá resolver las posibles dudas de articulación entre los diferentes principios en juego, se tendrá que asociar, a su vez, con la idea de racionalidad, pues tal como dijo Sainz de Bujanda (1987, p. 6 y ss.), “un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si

² Ver en este sentido Alonso González, 1993, p. 30; Pont Mestre, 1981, p. 369; Lozano Serrano, 1990, p. 20 y 21.

³ El mismo TC, en su Sentencia 150/1994, pronunciándose sobre la interpretación del principio de no confiscatoriedad decía estábamos ante una “*cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu*”.

se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho”.

Pese a que una norma como la Constitución debe ser interpretada en su conjunto y no puede considerarse cada artículo de forma aislada, entendemos que, en la Constitución Española de 1978, gran parte de esos principios y normas que deben ser respetados a la hora de establecer el sistema tributario se encuentran en su art. 31.1, cuyo contenido es el siguiente:

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

De la literalidad de este precepto se deducen claramente dos de los principios tributarios que van a ser objeto de este estudio: por un lado, la interdicción de la confiscatoriedad del sistema tributario y, por otro, y estrechamente relacionado con el primero, el deber de contribuir. Ambos, que a priori podrían parecer incluso contradictorios, son en realidad las dos caras de una misma moneda, que se complementan y a la vez limitan para conseguir el objetivo del legislador a la hora de establecer los tributos: un sistema tributario justo.

Así, tal como veremos, el principio de no confiscatoriedad y el deber de contribuir guardan una especial relación, pero en ningún caso ello implica que puedan ser considerados de forma aislada respecto a los demás principios, pues todos ellos son piezas configuradoras de ese sistema tributario justo que persigue la Constitución y, por ello, deberán ser interpretados en su conjunto.

Y si la interpretación de la Constitución siempre requiere tomar la norma en su conjunto, esto adquiere un matiz especial en el caso del principio de no confiscatoriedad tributaria, pues se trata de un principio difícil de perfilar, tanto por el alcance del mismo, así como por su conexión con los demás principios constitucionales.

Uno de los principios que, además del deber de contribuir, también guarda una especial relación con el principio de no confiscatoriedad es el de progresividad, ya que la prohibición de los efectos confiscatorios del sistema tributario actúa como

un contrapeso a la progresividad para evitar una progresividad excesiva, cuyo resultado sería la violación de otros derechos constitucionales.

Debe tenerse en cuenta que hay algunos autores que consideran que ante el correcto funcionamiento de los demás principios tributarios no hay cabida teórica para el principio de no confiscatoriedad, pues éste se ve como una cláusula de estilo carente de operatividad en la determinación de la estructura del sistema tributario. Se sostiene así que “con carácter general, se podría concretar que el principio de no confiscación viene a confirmar el juego de los restantes principios en cuanto que mientras no se dé la confiscación estamos en el ámbito de los demás principios” (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 1994). En esta misma línea, otros autores sustentan que la mención a la confiscatoriedad es inútil por superflua, pues consideran que el sistema tributario no es el instrumento más idóneo para realizar confiscaciones coactivas de bienes y rentas, así como que la idea de justicia se opone a cualquier tipo de confiscación o de alcance confiscatorio.

Sin embargo, y por muy respetables que puedan ser todas las posiciones doctrinales, nosotros opinamos que no es incompatible reconocer la autonomía propia de cada uno de estos principios y, además, afirmar una clara conexión entre ellos, complementándose mutuamente.

El principio de no confiscación nos permite valorar si la afectación de los bienes del contribuyente mediante el sistema tributario es legítima o no, esto es, fija el límite a partir del cual podemos entender que se está desnaturalizando el tributo, usando el mismo como un medio sancionador, así como se fija un límite a la acción redistributiva del Estado. La prohibición constitucional de alcance confiscatorio se configura, no como un límite a la justicia del sistema tributario, sino más bien como un principio que aporta un ingrediente más para conformar el ideal de justicia tributaria

Así las cosas, la no confiscatoriedad como principio constitucional puede servir para evitar que el sistema tributario, aún cumpliendo con determinados fines constitucionales como la igualdad material o la redistribución de la renta, pueda llegar a tener una estructura caracterizada como sistema confiscatorio. Entendemos, por tanto, que el principio de no confiscatoriedad aporta un valor importante que enriquece de significado el deber de tributación recogido en la Constitución y que si

el legislador constituyente lo incluyó fue para que ejerciera un papel relevante junto con los demás principios de justicia que ordenan el sistema tributario.

II LA INSTITUCIÓN DE LA CONFISCACIÓN Y LOS EFECTOS CONFISCATORIOS

Para entender la prohibición constitucional de que el sistema tributario tenga efectos confiscatorios es necesario analizar, con carácter previo, qué se entiende por confiscación y por efectos confiscatorios.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, confiscar consiste en “penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco”. Así las cosas, se trata de una institución considerada como una pena⁴ que provoca un traspaso de bienes del ámbito de la propiedad privada a la pública sin indemnización alguna y que, según la rama jurídica en la que se produzca, puede perseguir fines sancionatorios (principales o accesorios), preventivos como medida de seguridad, o meramente civiles como una sanción civil. Visto, pues, que se entiende por confiscación, podemos entender que una medida tendrá “efectos confiscatorios” cuando, cualquiera que fuere la intención que subyazga, se produzca una merma sustantiva de tipo patrimonial.

Según el Tribunal Constitucional (STC 150/1990, de 4 de octubre), “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 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”.

Sin embargo, nosotros entendemos que el tributo nace de unas premisas diferentes a las de la institución confiscatoria, pues tiene naturaleza obligacional y lo que hace es gravar una determinada manifestación de capacidad económica y, aunque es evidente que supone una privación o exacción, al menos parcial, de

⁴ Históricamente, ya en el Derecho Romano era una institución que tuvo primero un carácter acentuadamente penal, como pena de tipo pecuniario y luego se desarrolló en otros campos jurídicos, como el Derecho civil. En tiempos de la Monarquía era utilizada como pena accesoria a otras, tales como la pena de muerte y fue en la República cuando los bienes confiscados dejaron de aplicarse al culto de los dioses para pasar directamente al Fisco.

bienes, rentas o derechos patrimoniales, no se puede considerar como una confiscación sin compensación, ya que su función no es otra que posibilitar la financiación del gasto público o propiciar otros objetivos derivados de los principios rectores de la política social y económica contenidos en la Constitución.

Así las cosas, un tributo, per se, no se identificará nunca con la institución de la confiscación en un sentido estricto, pero sí puede suceder que la carga tributaria, si el concurso de tributos sobre un mismo sujeto produce una ablación tal que disminuya en cierta proporción su patrimonio, tenga efectos confiscatorios, que es, precisamente, aquello que pretende evitar la Constitución. Ordenadas así las cosas, el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria se identifica con el deber del legislador tributario de no establecer tributos que provoquen una situación irracional, anulando las posibilidades de actuación económica del sujeto, cuya situación económica debe estar lo más próxima posible al resultado de su iniciativa y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, lo que a priori parece sencillo no lo es tanto en realidad, pues si bien es más o menos fácil saber cuál es el límite superior de la confiscación, ya que será la totalidad del patrimonio afectado, las dificultades surgirán a la hora de determinar el límite inferior, esto es, el punto donde se empiezan a producir los efectos confiscatorios. En esta materia, el Tribunal Constitucional español, hasta el momento, no se ha pronunciado de forma clara sobre un límite cuantitativo en la imposición.

Esta postura adoptada por el más alto intérprete de la Constitución contrasta con la de algún otro Tribunal Constitucional europeo, como es el caso del alemán. Así, aunque la Constitución alemana no contempla expresamente la interdicción de los tributos confiscatorios, en la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 relativa al Impuesto sobre el Patrimonio se hizo una aproximación en cuanto a dónde se encuentra la frontera o límite que la carga tributaria no debería traspasar. El Alto Tribunal alemán señaló que la imposición no puede incidir sobre la sustancia del patrimonio ni exceder de un límite situado aproximadamente en la mitad de los rendimientos. Esta argumentación la basó en el precepto de la Constitución alemana 14.2, relativo a la función social de la propiedad, que establece que: “la propiedad debe servir igualmente al interés general”. Con este

pronunciamiento se vino a acuñar el principio de la partición por mitad, que implica que la carga total impositiva del producto potencial no debe exceder del 50 por 100 entre la mano privada y la pública.

En contraposición, ante la prohibición constitucional de confiscatoriedad en el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional español, cuando ha tenido la oportunidad de hacerlo, no lo ha hecho de una forma clara, útil y precisa al respecto, no aportando prácticamente nada a la definición de la prohibición constitucional de confiscatoriedad en la materia tributaria.

Ante un recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid del 3% sobre la cuota líquida del IRPF, se planteó un recurso de inconstitucionalidad en el que uno de los argumentos esgrimidos por el Defensor del Pueblo en contra del mismo era la posible violación del principio de no confiscación. Dicho recurso dio lugar a la ya citada STC 150/1990, de 4 de octubre, en cuyo FJ 9º, nuestro Tribunal Constitucional se expresaba en los siguientes términos:

“ [...] Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que 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 cifrado 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. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”.

De lo que no hay duda es que una tributación del cien por cien tendría efectos confiscatorios, pues al sujeto se le privaría totalmente de su renta, impidiéndole cualquier estímulo económico y haciendo el Estado totalmente suyo el resultado de su actividad. Asimismo, la suma de la tributación de los distintos impuestos que recaen sobre una determinada manifestación de capacidad económica tampoco puede superar el 100%. Este porcentaje, por tanto, es un límite

que jugaría para cada impuesto aisladamente considerado y también para las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica.

En conclusión, una primera aproximación a la determinación de los efectos confiscatorios nos permite afirmar que para que un impuesto (o una acumulación de impuestos sobre una misma renta) sea considerado constitucional, hay un límite, al menos, del 100% (LÓPEZ ESPADAFOR, 2008, p. 33 y ss.).

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, además del límite porcentual, el significado del principio de no confiscatoriedad se verá influido por la condición necesaria de que los gastos tengan la consideración de públicos, de tal forma que, caso de fijarse gastos que no respondieran a la finalidad pública podría conllevar la calificación de los mismos como confiscatorios y, a su vez, también se produciría una tributación confiscatoria.

Así, en la determinación de cual debe ser el alcance confiscatorio prohibido, “habría que tener en cuenta el carácter de los bienes y servicios recibidos por el ciudadano a cambio de los tributos” (LASARTE ÁLVAREZ). En el mismo sentido, si se recaudan sumas, cualquiera que sea su cuantía, que no se destinen a fines públicos sino a la satisfacción exclusiva del grupo político que ocupe el poder mediante decisiones de ingreso o gasto ocultados, formal o substancialmente, a un parlamento democrático, también estaremos en el ámbito que veta el principio de no confiscatoriedad.

III LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

1 ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO

La Constitución española establece, en su artículo 31.1, la obligación de “todos” a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dicho término se debe entender de forma amplia, incluyendo no sólo a los españoles sino también a los extranjeros residentes en territorio español o que realicen actividades en él.

Esta sujeción amplia al deber de contribuir es un reflejo de los principios de igualdad y solidaridad que reconoce la Constitución y que se plasman en las leyes tributarias elaboradas por el legislador.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que el término “todos” no sólo abarca al deber de contribuir, sino también al hecho de que deberán hacerlo mediante un sistema tributario justo. La consecuencia lógica de ello es que todos los principios de justicia tributaria, en general, y la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, en particular, se establecen a favor de “todos”. De ello se deriva que la prohibición de confiscatoriedad no sólo es aplicable a aquellos contribuyentes con una mayor capacidad económica, lo que sucedería si sólo tuviéramos en cuenta la progresividad como límite a la imposición, sino que abarca a todos los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica.

La garantía que reconoce el principio de no confiscatoriedad al poner un límite a la intensidad de gravamen no puede ser un beneficio para unos pocos, los de rentas más altas, sino que habrá de ser aplicable a todos los contribuyentes.

A pesar de esto, debemos tener en cuenta que el deber de contribuir, así como los principios que lo revisten, únicamente serán de aplicación a aquéllos que, en abstracto, posean capacidad económica.

En consecuencia, serán titulares del deber de tributación, y por tanto, del derecho a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin alcance confiscatorio aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico les permite ser titulares de un conjunto de relaciones jurídicas de contenido económico que manifiestan una cierta capacidad económica.

2 ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO

La Constitución española se refiere a un sistema tributario justo mediante el que los ciudadanos puedan cumplir con el deber de tributación y hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

En la realidad social, la riqueza económica no se muestra de forma unitaria, sino que se manifiesta de múltiples formas. Por ello, el sistema tributario está constituido por un conjunto de tributos y cada uno de ellos refleja o recoge una de

las capacidades económicas parciales que forman, por agregación, la capacidad económica global de una persona. Y es que no parece posible diseñar un tributo que represente o refleje por sí sólo y de forma suficientemente exacta la capacidad económica global del individuo.

En la realidad, por tanto, no es un tributo sino un sistema de tributos lo que sirve de instrumento para el cumplimiento del deber de tributación. Esto supone que cada ciudadano, como titular del deber de tributación, está sometido a un conjunto de tributos que gravan su capacidad económica total, de tal forma que sus gravámenes tributarios se van sumando, acumulando, formando la denominada “carga individual tributaria global” del sujeto pasivo, a la cual ha de hacer frente con sus recursos.

Partiendo pues de la inexistencia de un tributo único y global que pueda gravar toda la capacidad económica de un sujeto pasivo y ante el conjunto de figuras tributarias singulares que conforman nuestro sistema tributario, cada una de ellas, de acuerdo con su naturaleza, habrá de cumplir con todos y cada uno de los principios que componen, articulan y han de inspirar ese sistema tributario para que sea justo. Así pues, el ámbito de los principios de justicia tributaria se debe conjugar atendiendo a cada tributo y al sistema tributario en su conjunto.

De acuerdo con esto, la prohibición de confiscatoriedad se tendrá por infringida bien cuando un determinado tributo incida de forma desproporcionada en la riqueza gravada, o bien como consecuencia del efecto global producido por diversas figuras del sistema tributario.

Una cuestión distinta será la diferente intensidad con la que el principio de prohibición confiscatoria actúe sobre las diferentes figuras tributarias. Así, por ejemplo, puede tener más alcance en un tributo sobre la renta que sobre el consumo⁵, aunque ello no significa que sean admisibles los tributos sobre el consumo con alcance confiscatorio.

⁵ Debe tenerse en cuenta, no obstante, que la prohibición de la confiscatoriedad en el ámbito de los impuestos sobre el consumo revestirá perfiles especiales en aquellos bienes y servicios de primera necesidad.

A las consideraciones anteriores debemos añadir que el Estado español, con fundamento jurídico en la Constitución española de 1978, tiene una estructura fiscal basada en la existencia de diversos poderes tributarios. Es decir, todas las figuras tributarias que integran el sistema tributario, aunque sean establecidas y exigidas por diferentes entes públicos, en última instancia, inciden sobre la riqueza del país y recaban ingresos de cada persona en calidad de único sujeto titular del deber de tributación.

La prohibición de confiscatoriedad, por tanto, habrá que declararla no sólo del sistema tributario estatal, sino del conjunto de sistemas tributarios que inciden sobre un sujeto pasivo único frente a todos ellos, estatal, autonómico y local.

3 ÁMBITOS EN LOS QUE NO SE APLICA

Una vez vistos los ámbitos en los que se aplica el principio de no confiscatoriedad, procede ver ahora aquéllos en los que no hay aplicación alguna del mismo.

Así, en el ámbito de las ejecuciones forzadas de deudas ciertas, cuando la cuantía del tributo está definitivamente determinada y el contribuyente no cumple con su pago, esa ejecución parece que es inatacable por cuestiones de confiscatoriedad (NAVEIRA DE CASANOVA, 1996, p. 405).

Asimismo, también está vedado a la invocación del principio de no confiscatoriedad el campo relativo a las multas así como a los diferentes recargos por cumplimiento retrasado o incumplimiento, pues la deuda nace en virtud de la aplicación de una sanción, por lo que estamos (en este caso sí) ante una confiscación.

IV LA PROHIBICIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD EN RELACIÓN CON EL DERECHO DE PROPIEDAD PRIVADA

Teniendo en cuenta el concepto de efectos confiscatorios en el ámbito tributario que hemos analizado en el segundo apartado de este estudio, no es difícil atisbar la vinculación existente entre la prohibición de confiscatoriedad y el derecho

de propiedad, en virtud de la cual la prohibición de confiscatoriedad se configura como una especificación o especial protección del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario.

Hay así, en el marco de un sistema jurídico de base económica capitalista, una relación necesaria entre el derecho de propiedad individual reconocido a los sujetos de derecho y el deber de los mismos a contribuir al sostenimiento del Estado mediante el sistema tributario. Hay una dependencia recíproca entre ambas instituciones, pues no podría haber tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad, lo cual se deriva de la misma definición de tributación, que implica la detracción de riqueza de manos de los particulares hacia manos estatales.

El derecho a la propiedad privada (y a la herencia) está reconocido en el art. 33 CE, aunque se establece que su contenido estará delimitado por su función social. Atrás queda así la concepción del derecho de propiedad de los códigos decimonónicos, en los que el derecho de propiedad se presentaba como un derecho absoluto que sólo excepcionalmente podía verse limitado. Esta limitación contenida en el art. 33.2 CE está inspirada en la Constitución de Weimar de 1919, que establecía en su artículo 153 que la propiedad no sólo era un derecho, sino que también obligaba y, por ello, su uso debía constituir un servicio para el más alto interés común.

Así las cosas, el derecho de propiedad, tal como sucede con todos los derechos que reconoce el Ordenamiento Jurídico, no tiene carácter absoluto, sino que hay una serie de límites institucionales que lo perfilan y que se instrumentan a través de unas instituciones que son ampliamente reconocidas⁶.

Cuando hablamos de derecho de propiedad como una garantía recogida en la Constitución, no estamos significando que lo protegido sea el derecho de propiedad sobre cada bien concreto, individualmente considerado, sino que se trata de una garantía institucional, que protege no tanto la posición jurídica de quienes ya

⁶ Más allá de la confiscación hay muchas otras formas que se han dado históricamente y se siguen dando y que influyen en el derecho de propiedad privada, entre los que destaca la figura de la expropiación forzosa, institución regulada por la aún vigente Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954.

son propietarios, sino la perdurabilidad de la institución de la propiedad en un sentido objetivo.

La regulación de la propiedad privada contenida en el art. 33 CE refleja el compromiso equilibrado asumido por el constituyente de 1978 ya que, mientras que el párrafo primero contiene un reconocimiento constitucional de la propiedad privada en términos de libertad en la esfera económica, asegurando al individuo la protección y disfrute de sus bienes; el párrafo segundo posibilita la privación de bienes y derechos por motivos de utilidad pública o interés social (mediante indemnización y de conformidad con las leyes), lo cual es un reflejo de las exigencias de la justicia social y la solidaridad, procurando así que se pueda hacer efectivo el valor constitucional superior de igualdad.

El deber de tributación se configura como una de las manifestaciones de esa función social que debe satisfacer la propiedad privada, aunque con sujeción al límite de la no confiscatoriedad contemplado en el art. 31.1 CE, y es que la tributación debe respetar, en todo caso, las bases del sistema económico que lo sustenta.

Por lo tanto, el derecho de propiedad privada no dificulta el desarrollo de un sistema tributario justo, ya que redistribuir la riqueza no implica eliminarla, sino conservarla y difundirla en mayor medida y de forma más equitativa. Así, pese a que es innegable que la imposición actúa sobre la propiedad, ambas instituciones se encuentran en ámbitos de actuación diferentes y, ante una posible colisión entre las mismas, actuará la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, como garantía al derecho de propiedad.

La redistribución de la renta no tendrá nunca, por tanto, carácter absoluto, sino que se inspirará en los principios contenidos en el art. 31 CE (y en el resto de preceptos de la Constitución).

Teniendo en cuenta que la propiedad privada es un derecho consagrado en la Constitución con carácter general (para todos los ciudadanos) y extensible a todas las ramas del ordenamiento jurídico, es evidente que la tutela que lo reviste ya alcanza por sí misma la materia tributaria. De acuerdo con esto, se ha planteado por algún sector de la doctrina si la protección que le brinda el art. 31.1 CE no resulta, entonces, inútil o reiterativa. Sin embargo, y desde la perspectiva de la técnica

legislativa, hay que recordar que la consagración general de una idea no tiene porqué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico (LÓPEZ ESPADOR, 2008, p. 62.). Así las cosas, la Constitución consagra el derecho de propiedad y, con el objetivo de que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, se refuerza hablando expresamente de no confiscatoriedad en el art. 31.1 CE, evitando así posibles interpretaciones contrarias al espíritu de la norma.

Tal como dice Ferreiro Lapatza, la Constitución protege la propiedad privada impidiendo que los tributos tengan alcance confiscatorio, pero ello no le impide dejar claro que la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos se debe interpretar dentro del precepto que la contiene, es decir, la cláusula no debe ir referida a la propiedad como institución separada del tributo, sino a la propiedad como objeto del mismo, como riqueza que se posee y que revela capacidad económica en la que debe basarse el sistema tributario justo, esto es, en la propiedad como una concreción del deber de tributación (FERREIRO LAPATZA, 2000, p. 60 y s).

De acuerdo con lo anterior, la prohibición confiscatoria en la configuración del deber de contribuir puede ser un importante refuerzo, aunque de forma indirecta, al derecho a la propiedad privada, a la herencia y a la libertad de empresa en el marco de una economía de mercado, derechos todos ellos, ya consagrados en la Constitución. En este sentido la expresión del artículo 31.1, in fine, en “ningún caso tendrá alcance confiscatorio”, tendría la virtualidad de agudizar aún más el sentido garantista y de protección de la libertad y propiedad individuales.

Ordenadas así las cosas, la propiedad privada cumple una función social y el Derecho Financiero una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de Derecho, pero todo ello con determinados límites; y es que, aunque el Sistema tributario pueda afectar al derecho de propiedad privada, no puede hacerlo de modo que este último quede vacío de contenido, dejando de ser propiedad privada para ser propiedad pública. Así, la propiedad del contribuyente no puede ser, en ningún caso, más pública que privada y, por ello, sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al suyo propio, regla que se rompería si el sistema tributario tuviera efectos confiscatorios.

V LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR. LAS DIFICULTADES EN LA DETERMINACIÓN DE LOS LÍMITES DE LA CONFISCATORIEDAD

El ejercicio de la potestad tributaria, tal como ya hemos visto, se concreta en una privación coactiva, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas “sin compensación”, por el establecimiento del deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, el poder tributario no puede ejercerse de forma discrecional e ilimitada, sino que estamos ante potestades ejercidas por el poder legislativo y que la Constitución limita.

En la configuración del deber constitucional de tributación se contienen, mediante principios jurídicos, los límites que el legislador ordinario ha de tener en cuenta para el establecimiento de los tributos que formen el sistema tributario justo. Estos principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución conforman una serie de límites que dejan entrever las ideas de compromiso y de consenso plasmadas en la Constitución española de 1978. Por eso, en atención a esta idea, a unos principios de clara finalidad redistributiva que reflejan el valor superior de igualdad les sigue la prohibición confiscatoria como garantía del valor superior libertad, logrando así una configuración equilibrada del deber de tributación.

De acuerdo con esto, la Constitución española de 1978 consagra en su art. 31.1, dentro del Título Primero, que trata de los derechos y deberes fundamentales, en su Capítulo II, Sección Segunda (“De los derechos y deberes de los ciudadanos”), el deber de contribuir, bajo la fórmula de que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...] mediante un sistema tributario justo”.

El deber de contribuir, actualmente, está contemplado como una obligación generalizada en todos los Estados modernos, aunque se debe poner en relación con el cumplimiento por parte del Estado de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución responda a los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 CE). Así, la necesidad de tributar se conecta con la existencia previa de garantizar unos bienes públicos mediante los recursos correspondientes (GARCÍA DORADO, 2002).

El deber contribuir encuentra su ratio en la propia existencia del Estado como una colectividad que necesita de unos medios para cumplir con las funciones

que se le encomiendan. El problema surge a la hora de determinar qué funciones y en qué intensidad se deben cumplir por el Estado y, por ende, cuántos recursos son necesarios y la porción de los mismos que corresponde aportar a cada ciudadano. Para resolver esta última duda, el deber de contribuir está revestido en la misma Constitución de una serie de principios que no podrán ser ignorados a la hora de establecer el sistema tributario. De acuerdo con los mismos, el deber de contribuir se cumplirá conforme a la capacidad económica y sus límites vendrán determinados por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. El cumplimiento de todos ellos conllevará el cumplimiento de un principio mayor que los engloba a todos: el principio de justicia tributaria.

Debemos analizar si el legislador español respeta ese derecho de los contribuyentes a sostener los gastos públicos de acuerdo con los principios de justicia tributaria, especialmente el de no confiscatoriedad, estableciendo unos límites al deber de contribuir.

Al respecto, hemos de constatar la inexistencia del establecimiento explícito de un límite a la carga tributaria global, posiblemente, por la también inexistencia de un único tributo que recoja la capacidad económica global del contribuyente. La ausencia de este límite máximo imponible a la carga tributaria global en la normativa tributaria impide llevar a cabo el control de la producción de efectos confiscatorios por el sistema tributario en su conjunto.

Sin embargo, al analizar pieza a pieza los tributos que conforman el sistema tributario encontramos establecidos algunos límites que, aunque parcialmente, sirven al principio de no confiscatoriedad. Este es el caso del tope establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En esta norma tributaria se establece un límite a la cuota íntegra de este impuesto que ,conjuntamente con la correspondiente al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 70 por 100 de la total base imponible de este último. Parece, que este límite sirve y es reflejo de la aplicación del principio de no confiscatoriedad de los tributos⁷. Sin embargo, este porcentaje no deja de ser una aproximación de la

⁷ Este tipo de limitación es frecuente en el derecho comparado. Así, en el ordenamiento holandés, la carga tributaria conjunta de los impuestos sobre la renta y el patrimonio no pueden exceder del 75

detracción a la que están sometidos algunos contribuyentes, teniendo en cuenta que no se contemplan en este límite todos los tributos que componen el sistema tributario.

Una vez visto que no hay fijado en ninguna norma un límite global, más allá del cual la tributación se considerará confiscatoria, la primera pregunta que nos planteamos es si realmente existe este límite. La segunda de las preguntas surge por sí misma si la primera es afirmativa, y es dónde (cuantitativamente) se sitúa dicho límite.

En cuanto a la primera de las cuestiones, está claro que hay una línea que separa aquella tributación que respeta la propiedad privada de los contribuyentes de aquella que desconoce este derecho. Así, resulta evidente que existe un límite pues es necesaria una división entre estas dos tributaciones, pues habrá un momento, más o menos determinado, mejor o peor delimitado, estrecho o amplio, marcado o difuso, traspasado el cual habrá una violación del derecho de propiedad y viceversa (NAVEIRA DE CASANOVA, 1996, p. 413).

Visto pues que existe un límite a partir del cual el cumplimiento del deber de contribuir tendría efectos confiscatorios, abordemos ahora la segunda cuestión, esto es, la cuantificación de dicho límite.

De lo visto en los apartados anteriores se desprende claramente que no es que no sea fácil, sino que es prácticamente imposible, cuantificar el citado límite, entre otras cosas, por cuestiones temporales. Si se fijara un límite porcentual o una fórmula que permitiera conocer las “cifras de la confiscatoriedad”, el mismo sería impasible ante los acontecimientos que se pudieran producir en el futuro, lo que coartaría significativamente las posibilidades del gobierno a la hora de establecer políticas fiscales. En este sentido, se debería plantear la procedencia de establecer un sistema de actualización de dicho límite para que el mismo no quedara desfasado o se pudiera acoplar a las contingencias económicas o circunstancias extraordinarias

por 100 de la renta gravada. Algo semejante ocurre en Dinamarca y Suecia donde no se puede exceder del 73,5 por 100 de la renta del contribuyente. En Francia, el Impuesto de solidaridad sobre el patrimonio conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta del año precedente no puede exceder del 85 por 100 de los ingresos.

que viviera el país. Entendemos que establecer este sistema de actualización tampoco sería una cuestión pacífica.

Como alternativa a fijar ese límite de forma cuantitativa (estableciendo una cantidad determinada u obteniendo ésta a partir de una serie de operaciones aritméticas), encontramos la posibilidad de establecer este límite de forma cualitativa, esto es, mediante fórmulas que se basan en la apreciación de algunos conceptos, tales como el efecto de sustitución, el hecho de tener que desprenderse de todo o parte del patrimonio para pagar la obligación tributaria o en la llamada afectación sustancial del derecho de propiedad, del capital, de la renta, etc.

Dentro de la doctrina, destaca Pérez de Ayala (1996), que contempla un límite cualitativo, considerando que hay confiscatoriedad cuando para el pago del tributo se debe recurrir a la venta de la totalidad o de parte del patrimonio, sean bienes de producción o de consumo, pero integrantes de la capacidad productiva del individuo. Puede considerarse que hay confiscatoriedad antes aún, añade, cuando con carácter general se deja al contribuyente como renta disponible después de un impuesto una parte muy magra de patrimonio neto, que no compensa ni el coste, ni el riesgo, ni el esfuerzo que supone obtenerla, configurando lo que la doctrina francesa conoce como efecto de sustitución. Así, este autor considera que la capacidad contributiva relativa implica que exista una adecuación de equidad entre los valores de la renta y del patrimonio y la cuota del impuesto que sobre los mismos recaiga, añadiendo que “esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico positivo mediante la aplicación conjunta de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad”.

En esta línea de que la prohibición de confiscatoriedad establece un límite en el deber de contribuir de forma cualitativa y de que la tributación no puede implicar que quede sin compensar el coste, el riesgo y el esfuerzo invertidos en obtener una renta, el principio constitucional que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos es uno de los que configuran el deber de tributación como proyección del valor libertad.

El poder tributario del Estado, ejercido mediante el establecimiento y aplicación de los tributos, está limitado de tal forma que permita al individuo un ámbito de libertad económica, social y cultural.

El reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.

Esta garantía de libertad que aporta el principio de no confiscatoriedad, se concreta en que la detracción tributaria de riqueza imponible sea limitada, parcial, de tal forma que, por un lado, queden libres de tributación los recursos mínimos necesarios para una vida digna y libre, que permitan al individuo ser partícipe activo de la vida económica, social y cultural. Por otro lado, los recursos sobrantes en poder del contribuyente, una vez cumplido el deber de tributación, no pueden ser tan escasos que impidan al individuo una actividad económica en libertad que les permita mantener su nivel de vida y, en su caso, el ahorro y la inversión. Es decir, la carga tributaria del individuo no debe ser tan elevada que reduzca su capacidad económica futura y, en último término, la recaudación tributaria del Estado.

Así las cosas, el principio de no confiscatoriedad como principio inspirador del deber de tributación obliga al poder tributario a respetar derechos y libertades que pueden ponerse en peligro en el establecimiento y aplicación de los tributos. Estos derechos y libertades contemplados en el texto constitucional son, por un lado, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de su personalidad (artículo 10), el derecho a la vida y a la integridad física y moral (artículo 15) y otros económico-sociales que reconocen y garantizan al individuo unos recursos suficientes para llevar una vida digna. Por otro lado, y específicamente dentro de los derechos económicos, el derecho a la propiedad privada y a la herencia (artículo 33.1), ya visto en el apartado anterior; el derecho a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (artículo 38); y el derecho al trabajo y a la libre elección de profesión y oficio (artículo 35.1), que facilitan la participación en la actividad económica de forma libre y atendiendo al esfuerzo y riesgo utilizados en ella.

VI CONCLUSIONES

La prohibición de confiscatoriedad se configura en el art. 31.1 CE como un principio de justicia tributaria con autonomía propia. La no confiscatoriedad no es,

por tanto, un límite a la justicia tributaria, sino que es uno de los elementos que ayudan a configurar la misma, junto con los demás principios tributarios constitucionales, así como con aquellos principios consagrados en la Constitución que, aún no perteneciendo estrictamente a la materia tributaria, tienen una aplicación general en nuestro Ordenamiento Jurídico, tales como el principio de igualdad y el de solidaridad.

Muestra de la autonomía de este principio y de su importancia en la configuración del sistema tributario es que su ámbito de aplicación no se circunscribe, desde un punto de vista subjetivo, a aquellos contribuyentes que tienen una capacidad económica más elevada, sino que se aplica a “todos” los contribuyentes, contemplándose este último término en su vertiente más amplia.

Asimismo, la no confiscatoriedad es una característica que debe predicarse de todos y cada uno de los tributos que conforman el sistema tributario, así como del sistema en general, pues tan confiscatorio sería que a través de un tributo se produzcan efectos confiscatorios, así como que de la superposición de las distintas figuras tributarias existentes en el Ordenamiento Jurídico se produjeran efectos confiscatorios.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que hay determinados ámbitos que están excluidos de la aplicación de la prohibición de confiscatoriedad, tal como sucede en aquellos casos en los que lo que se persigue, precisamente, es la confiscación, como en el caso de las sanciones.

El perfil de este principio que, tal como ha afirmado el Tribunal Constitucional, no está doctrinalmente clarificado, se completa al estudiarlo en relación con el derecho de propiedad así como con el deber de contribuir. En cuanto al derecho de propiedad, como derecho reconocido por la Carta Magna, está revestido de una protección que alcanza a todas las facetas del Ordenamiento Jurídico. Sin embargo, la especial referencia que hace el art. 31 CE a la prohibición de confiscatoriedad dota la protección de este derecho de una especial relevancia en el ámbito tributario, pues estando la propiedad sujeta a la satisfacción del interés social, la interdicción de los efectos confiscatorios nos permite saber hasta dónde puede llegar dicha satisfacción y, por tanto, en qué momento estaremos omitiendo el contenido del derecho reconocido en el art. 33 CE.

En cuanto al deber de contribuir, el principio de no confiscatoriedad nos permite discernir a partir de qué momento el cumplimiento de este deber se desnaturaliza, convirtiéndose en una sanción. Así las cosas, la no confiscación se constituye como un límite al deber de contribuir, aunque es una tarea ardua poder determinar dicho límite. En primer lugar, hay una imposibilidad de establecer un límite a nivel global, pues no existe un único tributo que grave toda la capacidad económica y, en consecuencia, no puede haber un único límite. En segundo lugar, reconocida la necesidad de establecer dicho límite, son pocas las referencias que encontramos en la ley a la hora de cuantificar el mismo. Por último, las interpretaciones del Tribunal Constitucional en esta materia no han aclarado en nada esta cuestión. La solución, así, a la hora de determinar el límite en que la tributación reviste alcances confiscatorios, pasa por establecer un límite no cuantitativo, sino cualitativo, estableciendo determinados valores o premisas que deberán ser respetadas por el sistema tributario para que este sea no confiscatorio y, por tanto, sea justo.

En conclusión, la no confiscatoriedad se presenta como un principio contenido en nuestra Carta Magna, cuyo cumplimiento es condición *sine qua non* para obtener un sistema tributario justo. A pesar de su importancia, ni la doctrina ni la jurisprudencia constitucional han acotado el alcance del mismo, por lo que es necesario un trabajo de campo que permita ir acotando sus límites, así como ir actualizando los mismos para evitar que las nuevas figuras tributarias tengan como resultado aquello que la Constitución prohíbe claramente: que el sistema tributario tenga efectos confiscatorios.

VII BIBLIOGRAFÍA

AGULLÓ, A. "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del Sistema Tributario". Publicado en **Civitas: Revista Española de Derecho Financiero**, n. 36, octubre-diciembre 1982, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. **Jurisprudencia Constitucional Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1993.

BIBLIOTECA DEL PENSAMIENTO: "Confiscación". **En línea**. <<http://www.e-torredebabel.com/Biblioteca/Voltaire/confiscación-Diccionario-Filosofico.htm>>.

CASANA MERINO, F. "El Principio Constitucional de Interdicción de la Confiscatoriedad en el Ámbito Tributario", **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública**, Núm. 216, Noviembre-Diciembre, Madrid, 1991.

CHICO DE LA CAMARA, P. "Un apunte sobre el concepto, alcance y aplicación del principio de no confiscatoriedad en el sistema tributario español". **Revista de Actualidad Financiera**, Vol. I, Nº 4, 1996, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero español**. Volumen I. Barcelona: Ed. Marcial Pons, 2000.

FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero español**. 13. ed. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1991, p. 322.

GARCÍA DORADO, F. "La difícil compatibilidad del Impuesto mínimo sobre el Patrimonio: comentario a la AN 8 Jun. 2000". **Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia**, Ed. La Ley-Actualidad, T. II; Madrid, 2002.

GARCÍA DORADO, F. "Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio". **Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal**, Núm. 22, Diciembre, Madrid, 2001.

GARCÍA DORADO, F. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**. Primera Edición, Ed. Dykinson, Madrid, 2002.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. **El principio de no confiscación y las Haciendas locales**. Ministerio de Justicia, Madrid, volumen II, 1994.

LAGO, M.A. "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad". **Revista Española de Derecho Financiero**, Núm. 57, Enero-Marzo, Madrid, 1988.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. **La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo**. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008.

LOZANO SERRANO, C. **Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario**, Ed. Civitas, Madrid, 1990, p. 20 y 21.

MARTÍN QUERALT, JUAN. **Derecho Tributario**. Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2009.

NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. **El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina**. Ed. McGRAW-HILL, Madrid, 1996.

NEIRA RIZZO, J. "La confiscación". **En línea**. <http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2002/15/15_La_Confiscación.pdf>.

PÉREZ DE AYALA, J.L. **Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española**. Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

PONT MESTRES, M. "La justicia tributaria y su formulación constitucional", **CIVITAS R.E.D.F**, Núm. 31, 1981, p. 369.

ROBLES MORENO, C. "A propósito de la no "confiscatoriedad" en materia tributaria". **Tribuna & Dogma**. **En línea**. <<http://tributoygogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoiedad-en.html>>.

RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. "Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español". **Crónica Tributaria**, núm. 64, Madrid, 1992.

SAINZ DE BUJANDA, F. **La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales**. Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana. Valencia, 1987.