

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078845

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 641/2020, de 17 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1194/2018

**SUMARIO:**

**IP. Base imponible. Bienes y derechos. Bienes inmuebles. Límite de la cuota íntegra. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica. Duplicidad con el IBI.** Sostiene la parte actora que el art. 10 Ley IP es inconstitucional por vulnerar el art. 31.1 CE, pues al establecerse en el art. 10.Uno Ley IP tres valores para computar los bienes inmuebles se vulnera el principio de igualdad al que se refiere el art. 31.1 CE y se cita al respecto la STC, n.º 295/2006, de 11 de octubre de 2006 (NFJ024032), en la que se declara inconstitucional y nulo el párrafo primero del art. 34.b) de la Ley 18/1991 (Ley IRPF), en su redacción originaria en cuanto al inciso que remite «al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio», pero no anula ni directa ni indirectamente el art. 10.Uno Ley IP. La alegación de la parte recurrente de que el impuesto sobre el patrimonio es inconstitucional por la doble imposición que supone con el IBI, que también grava la propiedad de los bienes inmuebles, y por su carácter confiscatorio, también ha de ser desestimada, de acuerdo con la STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (NFJ008394), pues no puede afirmarse que se produzca una duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible ya que el IP es un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo y el IBI es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados. Por tanto, ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del IP y el IBI transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Por otro lado, el legislador en su libertad de configuración ha establecido para fijar el valor a efectos del Impuesto de los bienes de naturaleza urbana o rústica el mayor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición, como dispone el art. 10.Uno Ley IP, pero esto no supone vulnerar el art. 31.1 CE, pues son valores ciertos para la Administración y para el administrado. El establecimiento del mayor valor de los tres mencionados no supone una vulneración del art. 31.1 CE. Esta previsión conlleva un mayor acercamiento de la realidad económica de la base imponible, como resulta de la STS, de 12 de febrero de 2013, recurso n.º 10/2011 (NFJ050206). No está de más añadir que en el art. 46.3 TR Ley ITP y AJD, también se contempla que cuando el valor declarado por los interesados sea superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de la base imponible, y el Tribunal Supremo no ha apreciado que ese precepto sea inconstitucional [Vid., STS de 31 de enero de 2019, recurso n.º 1095/2018 (NFJ075763)]. **Legalidad. Reserva de ley. Empleo de la figura del Real Decreto Ley.** Finalmente, el restablecimiento del IP no vulnera el límite formal previsto en el art. 86 CE, pues atiende a una situación de crisis económica y el Tribunal Constitucional ha admitido que en esas situaciones se puede recurrir a esa legislación de urgencia y el control que le compete en este punto es un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno y al Congreso de los Diputados en el ejercicio de la función de control parlamentario.

**PRECEPTOS:**

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 1, 9 y ss y 29 y ss y disp. trans.

Ley 4/2008 (Supresión IP y generalización del sistema de devolución mensual IVA).

RD Ley 13/2011 (Restablecimiento temporal del IP).

Ley 58/2003 (LGT), art. 28.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), arts. 25 y ss.  
Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 34.  
Constitución española, arts. 14, 31, 86 y 133.

**PONENTE:**

*Doña Adriana Cid Perrino.*

Magistrados:

Don JAVIER ORAA GONZALEZ  
Don RAMON SASTRE LEGIDO  
Don ADRIANA CID PERRINO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 00641/2020

Equipo/usuario: MGC

Modelo: N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

Correo electrónico:

N.I.G: 47186 33 3 2018 0001166

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001194 /2018 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Erica

ABOGADO JORDI DE JUAN I CASADEVALL

PROCURADOR D./Dª. MIGUEL ANGEL SANZ ROJO

Contra D./Dª. TEAR, CONSEJERIA DE HACIENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./Dª. ,

S E N T E N C I A Nº 641

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE DE LA SECCIÓN:

DON JAVIER ORAÁ GONZÁLEZ

MAGISTRADOS:

DON RAMÓN SASTRE LEGIDO

DOÑA ADRIANA CID PERRINO

En Valladolid, a diecisiete de junio de 2020.

Visto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso nº 1194/2018 en el que se impugna:

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº. NUM000 formulada contra el acuerdo del Servicio de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León, que desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 2014 y de devolución del importe que había sido ingresado de 10.839'95 €.

Son partes en dicho recurso: como recurrente D<sup>a</sup>. Erica, representada por el Procurador D. Miguel Ángel Sanz Rojo, bajo la dirección del Letrado D. Jorge de Juan Casadevall.

Como demandada LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Como codemandada LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON, representada y defendida por Letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrado D<sup>a</sup>. Adriana Cid Perrino.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en la que, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución del TEAR aquí impugnada así como los actos administrativos de los que trae causa, por no resultar ajustados a derecho, y ordene la nulidad de las autoliquidaciones de IP presentadas.

Por medio de primer otrosí solicitó que se promueva cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional sobre las distintas normas y preceptos que en el mismo se especifican.

#### Segundo.

En el escrito de contestación de la Abogacía del Estado, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso e imponga las costas a la parte actora.

#### Tercero.

En el escrito de contestación de la representación de la Administración Autónoma codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando conforme a derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo impugnada, sin que proceda plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna, y con expresa imposición de las costas causadas a la parte recurrente.

#### **Cuarto.**

Al no haberse solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se concedió el trámite de conclusiones que fue evacuado por todas las partes con los escritos obrantes en autos.

#### **Quinto.**

Declarados conclusos los autos, se señaló para votación y fallo el día 16 de junio de 2020.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna por la representación de D<sup>a</sup>. Erica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León de 31 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 formulada contra el acuerdo del Servicio de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León, que desestimó las solicitudes de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 2014 y de devolución del importe que había sido ingresado de 10.893'95 €, y se pretende por la parte actora que se anule dicha resolución así como los actos de los que trae causa. En este sentido alega la parte demandante que esa anulación procede por la inconstitucionalidad del tributo en cuestión regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en los aspectos que se indican en la demanda, así como del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece ese impuesto, por lo que pide que se promueva por esta Sala la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos que menciona de esas normas con rango de Ley.

#### **Segundo.**

Antes de analizar las alegaciones de la parte actora se considera conveniente hacer las siguientes precisiones:

1- El Impuesto sobre el Patrimonio, regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP), es, como dispone su art. 1, un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en ella. En esta Ley se regulan, entre otros aspectos:

- el hecho imponible, constituido, como dispone su art.3, por la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley.
- el sujeto pasivo, en los términos contemplados en su art. 5.
- la base imponible, constituida por el "valor del patrimonio neto del sujeto pasivo", que se determina, como dispone el art. 9, por la diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

En los arts. 10 y ss. LIP se establecen las normas para computar los distintos valores a los que se refieren esos preceptos y, entre ellas, las reglas para computar los bienes de naturaleza urbana o rústica en su art. 10, sobre el que luego se volverá.

- la base liquidable, que se regula en su art. 28.
- el devengo del impuesto, que será "el 31 de diciembre de cada año" y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha, como dispone su art. 29.
- la cuota en los términos previstos en los arts. 30 y ss. de dicha Ley.
- la gestión del impuesto se establece en el capítulo VIII, regulándose la autoliquidación (art. 36) y las personas obligadas a presentarla.

Debemos destacar desde este momento que en la Disposición Final Segunda LIP se establece: "La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española, las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio".

2- La Ley estatal 4/2008, de 23 de diciembre, no suprimió el Impuesto sobre el Patrimonio, sino el "gravamen" derivado de ese impuesto al modificar el art. 33 LIP y establecer una bonificación general de la cuota íntegra del 100 por ciento. En esa Ley también se derogaron los arts. 6, 36, 37 y 38 y la disposición transitoria LIP.

3- El rendimiento del IP está cedido a las Comunidades Autónomas, como establecen los arts. 25 y ss. de 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. En relación con dicho impuesto las Comunidades Autónomas pueden ejercer competencias normativas en los términos indicados en el art. 47 de esa Ley.

4- El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, que restablece el IP con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012, no crea ex novo dicho impuesto, pues lo que hace es "reactivarlo" al eliminar la bonificación estatal existente que se había introducido en el citado art. 33 de la Ley 4/2008.

En el preámbulo de ese Real Decreto-ley se señala que " 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".

Y más adelante se indica: " En cuanto a la figura jurídica a través de la cual se aprueba esta medida, debe destacarse, que no se introducen modificaciones sustanciales en la estructura del impuesto, que se reactiva eliminándose la bonificación estatal hasta ahora existente y recuperando los elementos del tributo que fueron objeto de una eliminación técnica en ese momento. Sin embargo y para dotar de coherencia al tributo y reforzar su carácter extraordinario y dirigido a obtener la contribución de un número relativamente reducido de contribuyentes, con una especial capacidad económica, se han elevado los importes de la exención parcial de la vivienda habitual y del mínimo exento, aunque hay que recordar que las Comunidades Autónomas ostentan amplias competencias normativas sobre este último extremo, y se ha programado la exigibilidad del tributo durante los dos años antes apuntados.

De igual modo, cabe señalar que a la vista de la situación económica y presupuestaria, se hace necesaria la adopción de la medida de manera inmediata, para garantizar la obtención de ingresos en los dos próximos ejercicios a fin de asegurar los objetivos de estabilidad asumidos por España.

La urgencia en la aprobación de estas normas se justifica, además, por la necesidad de dejar un tiempo suficiente para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer, de así desearlo, sus competencias normativas en este escenario de recuperación del impuesto".

### Tercero.

Sostiene la parte actora que el art. 10 LIP es inconstitucional por vulnerar el art. 31.1 de la Constitución (CE). Se alega, así, que al establecerse en el art. 10.Uno LIP tres valores para computar los bienes inmuebles se

vulnera el principio de igualdad al que se refiere el art. 31.1 CE y se cita al respecto la STC 295/2006, de 11 de octubre.

Esta alegación no puede prosperar por las razones que se exponen a continuación.

En el art. 10 LIP se dispone: " Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición".

En la citada STC 295/2006 se declara inconstitucional y nulo el párrafo primero del apartado b) del art. 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas ( LIRPF), en su redacción originaria en cuanto al inciso que remite "al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio", pero no anula ni directa ni indirectamente el art. 10.Uno LIP.

En el citado art. 34 LIRPF se regulaban los rendimientos íntegros del capital inmobiliario a efectos del IRPF y se consideraba, por lo que ahora interesa, en su letra b) como rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados -los " restantes" bienes inmuebles no contemplados en la letra a) de ese precepto- "la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio". Se establecía, así, una renta " potencial" que se sometía a tributación en el IRPF.

Como se dice en el fundamento jurídico 8 de esa STC 295/2006, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial -que no ficticia-, que permite someterla a imposición en el IRPF, " es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE , razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE ".

Pero de esa STC no resulta que por ser inconstitucional el citado art. 34.b) LIRPF deba serlo el art. 10.Uno LIP. Al contrario, como se indica en el fundamento jurídico 2 de dicha STC: " El objeto del presente proceso lo constituye única y exclusivamente la forma de cuantificar el rendimiento imputado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el hecho de ser titular de un bien inmueble no arrendado. En consecuencia, es correcto el planteamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al limitar el objeto de la cuestión al precepto de la Ley reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas que establece dicha imputación, con independencia de que para su cuantificación haya que aplicar el porcentaje previsto en la norma cuestionada sobre uno de los valores a los que hace referencia la norma remitida. No debemos olvidar que la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta por las personas físicas ( art. 5.1 de la Ley 18/1991 ), entendida como «la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio» ( art. 2 de la Ley 18/1991 ), entre los cuales, se encuentran «los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades» empresariales o profesionales ( art. 5.4 de la Ley 18/1991 ), el otro somete a tributación «el patrimonio neto de las personas físicas» ( art. 1 de la Ley 19/1991 ), determinado por la diferencia entre «el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo» y las «cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo» ( art. 9 de la Ley 19/1991 ).

Dicho de otro modo, en la medida en que el órgano judicial alega que el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 vulnera el principio de igualdad al gravar desigualmente idénticos índices de riqueza, sin fundamento que lo justifique, y los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio someten a tributación diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, ha de entenderse correctamente fijado el objeto de esta cuestión al limitar las dudas de constitucionalidad exclusivamente a dicho art. 34 b), por más que éste se

remita de manera expresa a la normas de valoración recogidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio , del impuesto sobre el patrimonio".

Y más adelante, en su fundamento jurídico 7 se precisa: " Como puede apreciarse, el Abogado del Estado parte de la premisa de que si es constitucional el art. 10.1 de la Ley 19/1991 , del impuesto sobre el patrimonio, en la medida en que se remite al mismo, también lo será necesariamente el art. 34 b) de la Ley 18/1991 , del impuesto sobre la renta de las personas físicas, razón por la cual su argumentación va exclusivamente dirigida a demostrar que el citado art. 10.1 respeta escrupulosamente el principio de igualdad tributaria. Sin embargo, como hemos señalado en el fundamento jurídico 2, ni el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de la regla del mayor valor establecida en el impuesto sobre el patrimonio, ni la circunstancia de que esa regla respetara el principio de igualdad tributaria establecido en el art. 31.1 CE en dicho impuesto determina necesariamente que deba llegarse a la misma conclusión cuando se emplea para cuantificar el rendimiento del capital inmobiliario en el impuesto sobre la renta de las personas físicas porque, como se desprende de los hechos imponible configurados por las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio, dichos tributos someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes, en la medida en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas grava la «obtención de renta» por las personas físicas ( art. 5.1 de la Ley 18/1991 ) y el impuesto sobre el patrimonio «el patrimonio neto de las personas físicas» ( art. 1 de la Ley 19/1991 ). En efecto, conforme a la Ley 18/1991, aquél tiene como objeto «la renta de las personas físicas», esto es «la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio» (art. 2 ), renta que «se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma» (art. 5.2) y que se integra por los rendimientos del trabajo, los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, los rendimientos de actividades económicas, los incrementos de patrimonio, así como las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal ( art. 5.4). En cambio, conforme a la Ley 19/1991 , el impuesto sobre el patrimonio grava la titularidad por las personas físicas del patrimonio neto, es decir, de los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del devengo (art. 3), patrimonio neto que se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como las deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo (art. 9.2).

Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas; de la misma manera que los posibles vicios de inconstitucionalidad que se atribuyan a la norma reguladora de impuesto sobre la renta de las personas físicas tampoco son trasladables a la del impuesto sobre el patrimonio ".

#### Cuarto.

Descartado por lo expuesto en el fundamento jurídico anterior que el art. 10.Uno LIP sea inconstitucional en virtud de lo señalado en la STC 295/2006, debemos también descartar que ese precepto vulnere el art. 31.1 CE. En este precepto se dispone: " 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".

Como ha señalado el Tribunal Constitucional el principio de capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, comporta la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra ( SSTC 27/1981 y 150/1990). " Esto significa -como recuerda la STC 26/2015, de 19 de febrero - que el legislador (estatal o autonómico) no podrá establecer tributos sobre una materia que no refleje riqueza real o potencial, o lo que es lo mismo, sea inexpressiva de capacidad económica ( STC 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), exigiéndose por tanto siempre que se someta a tributación "una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia" ( SSTC 221/1992, de 11 de diciembre , FJ 4 ; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6 ; y 19/2012, de 15 de febrero , FJ 7)".

El legislador regula el impuesto sobre el Patrimonio en la LIP poniendo fin al carácter excepcional que tenía en la anterior Ley 50/1977, de 14 de noviembre, 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, como se indica en su Exposición de Motivos. En ésta también se señala: " En el plano de la técnica fiscal, el Impuesto sobre el Patrimonio se plantea como un impuesto estrictamente individual sobre las personas físicas, en el que se excluye cualquier alternativa de imposición familiar conjunta consolidando la solución establecida en la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Se trata de un tributo cuyo hecho imponible recae sobre la titularidad de bienes y derechos, objeto impositivo perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde el punto de vista de su delimitación como desde el de la determinación de la capacidad contributiva".

El legislador en su libertad de configuración ha establecido para fijar el valor a efectos del Impuesto de los bienes de naturaleza urbana o rústica el mayor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición, como dispone el art. 10.Uno LIP, pero esto no supone vulnerar el art. 31.1 CE, pues son valores ciertos para la Administración y para el administrado. Como se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de la LIP: " La reforma de los elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio plantea como problema central el de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo. La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. La consecuencia es la aparición en el sistema tributario de nuevas reglas de valoración respecto de bienes que ya son objeto de valoración o de comprobación de valores a efectos de otros tributos, singularmente los transmisivos, lo que determina, a su vez, la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario.

No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución".

Debe también señalarse que la existencia de la utilización del "mayor valor" también se contempla en el art. 16 LIP en relación con la valoración de acciones y participaciones al señalarse: " Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances".

Y el establecimiento del mayor valor de los tres mencionados no supone una vulneración del art. 31.1 CE sino una previsión al mayor acercamiento de la realidad económica de la base imponible, como resulta de la STS de 12 de febrero de 2013 (casación 10/2011).

No está de más añadir que en el art. 46.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, también se contempla que cuando el valor declarado por los interesados sea superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de la base imponible, y el Tribunal Supremo no ha apreciado que ese precepto sea inconstitucional ( sentencia de 31 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación 1095/2018).



Por todo ello ha de desestimarse este motivo de impugnación de la parte actora.

#### Quinto.

No procede plantear ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el IP con carácter temporal -únicamente para los ejercicios 2011 y 2012-, como se pide por la parte actora al no apreciarse que el mismo sea inconstitucional por las razones que se exponen a continuación.

Dispone el art. 86 CE: " 1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.

3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia".

Como ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, el Decreto-Ley está sujeto a límites formales y materiales. Como se indica en esa sentencia " El art. 86 CE habilita, desde luego, al Gobierno para dictar, mediante Decreto-ley, normas con fuerza de Ley, pero en la medida en que ello supone la sustitución del Parlamento por el Gobierno, constituye una excepción al procedimiento legislativo ordinario y a la participación de las minorías que éste dispensa, y como tal sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de todos los presupuestos circunstanciales y materiales enunciados en dicho precepto que lo legitime. Entre los que se incluyen, en lo que aquí importa, la necesaria conexión entre la facultad legislativa excepcional y la existencia del presupuesto habilitante, esto es una situación «de extraordinaria y urgente necesidad».

Nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del Decreto-ley que, por una parte, no lleva a su completa proscripción en aras del mantenimiento de una rígida separación de los poderes, ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta», de modo que la utilización de ese instrumento normativo se estima legítima «en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta», como señalamos en la STC 6/1983 , fundamento jurídico 5º, al enjuiciar la modificación de unas bonificaciones tributarias en favor de viviendas de protección oficial. Doctrina que ha sido mantenida al enjuiciar, luego, las medidas legislativas adoptadas por el Gobierno en otras circunstancias distintas, entre ellas la reconversión industrial ( SSTC 29/1986 y 177/1990 ) o la liberalización de actividades empresariales y comerciales ( SSTC 23/1993 , 225/1993 y 228/1993 ). En todos estos supuestos, así como en otros que por sus disimilitudes no son del caso aquí (como las reformas del aparato administrativo que fueron objeto de la STC 60/1986 , o las normas procesales a las que se extendió el fallo de la STC 93/1988 ), este Tribunal ha aplicado los mismos criterios, teniendo siempre presentes «las situaciones concretas» y los «objetivos gubernamentales» que han dado lugar a la aprobación de cada uno de los Decretos-leyes enjuiciados ( STC 6/1983 , fundamento jurídico 5). Pues es claro que el ejercicio de la potestad de control que compete a este Tribunal implica que la definición por los órganos políticos de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad» sea explícita y razonada y que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan ( STC 29/1982 , fundamento jurídico 3º), de manera que estas últimas guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar".

En el presente caso el Real Decreto-ley 13/2011 se dicta en un contexto de crisis económica y financiera y se justifica en su preámbulo en la necesidad de dotar de estabilidad a la economía y favorecer la recuperación y el empleo, lo que "aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos". Por ello se señala en ese preámbulo que " 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".

También se pone de manifiesto en ese preámbulo: " Es importante resaltar que el Impuesto sobre el Patrimonio que ahora se restablece sigue siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que recuperan de manera efectiva su capacidad normativa y la recaudación corresponde a estas Comunidades Autónomas, lo que supondrá para las mismas la posibilidad de obtener en esos años unos recursos adicionales a los que resulten del nuevo modelo de financiación, que ayudarán a cumplir los objetivos antes citados".

El restablecimiento del IP obedece, así, como se indica por la Abogacía del Estado, a una doble justificación: allegar recursos financieros para combatir el déficit público y fortalecer el principio de justicia tributaria, a lo que se añade una motivación adicional y es que, recuperada la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas con la reactivación del impuesto, pueda ser ejercida si éstas así lo estiman oportuno, para que los ciudadanos puedan conocer con la antelación necesaria las normas tributarias que les son efectivamente aplicables.

El Real Decreto-ley 13/2011 no vulnera el límite formal previsto en el art. 86 CE, pues atiende a una situación de crisis económica y el Tribunal Constitucional ha admitido que en esas situaciones se puede recurrir a esa legislación de urgencia. Además, como también ha señalado el Tribunal Constitucional el control que le compete en este punto es un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno y al Congreso de los Diputados en el ejercicio de la función de control parlamentario ( art. 86. 2 CE).

Ha de añadirse a esto: a) que el Real Decreto-Ley 13/2011 fue convalidado por el Congreso de los Diputados en su sesión de 22 de septiembre de 2011, como consta en el BOE de 29 de septiembre de 2011; y b) que el hecho de que no se tramitara luego como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, no impide que mantenga su eficacia una vez que fue convalidado por el Congreso de los Diputados.

#### **Sexto.**

Frente a lo que se alega por la parte actora, el Real Decreto-ley 13/2011 no vulnera los límites materiales establecidos en el art. 86.1 CE. En efecto, en ese precepto se dispone, como antes se ha puesto de manifiesto, que los Decretos-leyes " no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general".

Como ya se ha dicho, el art. 31 CE dispone: " 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

También en el art. 133.1 CE se contempla que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, "mediante ley".

Pero de lo dispuesto en esos preceptos no se sigue que quede absolutamente impedida la utilización del Decreto-ley en materia tributaria. Así lo ha señalado la STC 182/1997 que matiza la jurisprudencia anterior e indica lo siguiente: " A los efectos de la interpretación del límite material establecido por la Constitución no es preciso vincular -como se hizo en la STC 6/1983 - el ámbito del art. 86.1 C.E . (<-afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C.E .) con el de la reserva de Ley que establecen el art. 31.3 C.E . (<-sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley») y el art. 133.1 C.E . (<-la potestad originaria para establecer los tributos corresponde al Estado, mediante Ley»), como si fueran ámbitos coextensos; de modo que cualquier modificación tributaria que afecte a los elementos o aspectos del tributo cubiertos por el ámbito de la reserva de Ley en la materia, quedaran vedados a su regulación mediante Decreto-ley.

Un esfuerzo hermenéutico semejante no se concilia con el propio sentido literal del precepto constitucional, que limita el ámbito material del Decreto-ley sin referencia alguna a la reserva de Ley. Ya hemos advertido en la STC 6/1983 , fundamento jurídico 6º que «no se puede decir que el Decreto-ley afecte a lo que el art. 86 de la Constitución llama "derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I" por el hecho de que en el referido Título se encuentra el art. 31.3, según el cual -como anteriormente hemos visto- "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley"». Es cierto que inmediatamente después, en el mismo fundamento jurídico, se añadía: «Pues ya hemos dicho que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo». Ello, sin embargo, se dijo porque era imprescindible para dar respuesta al órgano judicial, que en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad había esgrimido la reserva de Ley tributaria ( art. 133.1 C.E . y art. 31.3 C.E .) como ámbito constitucionalmente vedado al Decreto-ley, y para rechazar que dicho precepto constitucional (el art. 31.3 C.E .) pudiera ser traído allí a colación, dado que la medida adoptada en el Decreto-ley cuestionado [ Real Decreto-ley 11/1979, disposición transitoria segunda, letra b ) que reducía los beneficios fiscales de las viviendas de protección oficial en la Contribución Territorial Urbana] quedaba fuera del ámbito de la reserva de Ley tributaria.

(...)

Por tanto, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley ( art. 31.3 y art. 133.1 y 3 C.E .) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria ( STC 6/1983 , fundamento jurídico 4º), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no «afecte», en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas. Límite material que no viene señalado por la reserva de Ley, de modo que lo reservado a la Ley por el art. 31.3 C.E . tenga que coincidir necesariamente con lo que haya de entenderse por «afectar» al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C.E .

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 C.E . no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido «afectación» por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate".

Esto se reitera en la posterior STC 185/2005, de 7 de julio, en la que se indica: " Esto sentado, es preciso recordar asimismo que, respecto de la interpretación de los límites materiales de la utilización del Decreto-ley, hemos venido manteniendo siempre una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución ("no podrán afectar") debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución...ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I» ( SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8 ; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4 ; 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6 ; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 ; y 108/2004, de 30 de junio , FJ 7). Posición que nos ha llevado a concluir que el Decreto-ley «no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir», lo que exige precisar «cómo se encuentra definido dicho deber en la Norma fundamental, concretamente en su art. 31.1; y es que, como señalamos en la STC 111/1983 , comprobar cuándo el Decreto-ley "afecta" a un derecho, deber o libertad "exige también que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho -en este caso, deber- afectado en cada caso" (FJ 8 )» (por todas, STC 108/2004, de 30 de junio , FJ 7).

Pues bien, como dijimos en las mencionadas SSTC 182/1997 , 137/2003 y 108/2004 , el art. 31.1 CE «conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981 , 37/1987 , 150/1990 , 221/1992 y 134/1996 ), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 CE , en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981 , "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad

económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" (FJ 4). Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» (FJ 7). De manera que vulnerará el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (FFJJ 6 y 7, respectivamente)".

En esa STC 189/2005 se declaran inconstitucionales los preceptos que en ella se citan del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica al modificar el régimen tributario en el IRPF, porque este impuesto, "constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario" y "se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal (SSTC 182/1997, 137/2003, y 108/2004, ya citadas), están prohibidos por el art. 86.1 CE".

En esa STC 189/2005, sin embargo, no se anulan los preceptos del Real Decreto-ley 7/1996 que se refieren el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque este impuesto, a diferencia del IRPF, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, por lo que no puede considerarse que ese Real Decreto-ley en este aspecto "haya afectado al deber de contribuir en los términos que le está vedado por el art. 86.1 CE".

Y esto es lo que sucede con el Real Decreto-ley 13/2011 que, al eliminar la bonificación general de la cuota íntegra del impuesto a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir que se había establecido en la Ley 4/2008 al modificar el art. 33 LIP, va a permitir que se grave nuevamente y con carácter temporal una manifestación concreta de capacidad económica, como es el patrimonio neto de las personas físicas y siempre que se supere el mínimo exento previsto en el art. 28 para fijar la base liquidable, al reducirse la base imponible en "700.000 euros" cuando la Comunidad Autónoma no hubiere regulado ese mínimo exento.

Sucede además, frente a lo que se alega por la parte actora, que el citado Real Decreto-ley 13/2011 no crea ex novo el IP y no altera los elementos esenciales de dicho Impuesto, establecidos en la Ley 19/1991, como antes se ha puesto de manifiesto, pues esa alteración no se produce -se insiste en los elementos esenciales de impuesto- por el hecho de elevarse la exención de la vivienda habitual del contribuyente "hasta un importe máximo de 300.000 euros" (modificación del apartado nuevo del art. 4 LIP) ni por fijarse el deber de los sujetos pasivos de presentar la correspondiente autoliquidación (nuevo art. 36 LIP) y demás aspectos que se regulan en ese Real Decreto-ley.

La afectación al derecho de propiedad por el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio por el citado Real Decreto-ley no convierte a éste en inconstitucional, pues la exigencia del pago de todos los tributos afecta a ese derecho y existe un deber constitucional de que todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y con arreglo a la ley ( art. 33 CE), lo que aquí se cumple, pues el Real Decreto-ley tiene fuerza de ley y se ha dictado dentro de los límites previstos en el art. 86 CE, como antes se ha dicho.

### Séptimo.

No impide las anteriores conclusiones la regulación que se contiene en el art. 31.Uno LIP en el que se establece: " La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último".

El establecimiento de ese límite del 60% no supone que el Impuesto sobre el Patrimonio tenga un carácter global como el IRPF y tampoco que con esa previsión se vulnere el principio de igualdad ni que sea confiscatorio en contra de lo dispuesto en el art. 31.1 CE.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional los principios de capacidad económica y de igualdad no pueden reconducirse a los términos del art. 14 CE, puesto que el texto constitucional contempla un sistema tributario que no puede separarse de la progresividad. Por ello, como se indica en la STC 27/1981, de 20 de julio, " una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se

realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta".

En relación con la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, que esa prohibición " obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir", lo que tendría lugar "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución " [ SSTC 150/1990, fundamento jurídico 9 º, y 14/1998 , fundamento jurídico 11 B)]".

Pues bien, el mencionado límite legal previsto en el art. 31. Uno LIP no vulnera el principio de igualdad en los términos indicados y tampoco tiene carácter confiscatorio, pues no priva al sujeto pasivo de sus rentas y propiedad y, además, para evitar ese carácter se establece el citado límite de la cuota íntegra. No está de más añadir que el citado límite del 60 por 100 fue fijado por la Disposición final cuarta de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, pues ese límite era del "70 por 100" en la LIP en su redacción originaria.

#### **Octavo.**

La alegación de la parte recurrente de que el impuesto sobre el patrimonio es inconstitucional por la doble imposición que supone con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que también grava la propiedad de los bienes inmuebles, y por su carácter confiscatorio, también ha de ser desestimada. Basta para ello con remitirnos a lo señalado al respecto en la antes citada STC 233/1999.

En efecto, como se indica en esa STC, " debe recordarse que, en reiteradas ocasiones, este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible -toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición- y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible -el presupuesto fijado por la Ley "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" ( art. 28.1 L.G.T .)-, ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [ SSTC 37/1987, fundamento jurídico 14 ; 149/1991, fundamento jurídico 5º A ); 186/1993, fundamento jurídico 4 º); 14/1998 , fundamento jurídico 11 C)]. Siendo esto así, en el supuesto que nos ocupa no puede afirmarse que esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible se produzca, pues, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio es en la actualidad, conforme al art. 3, párrafo 1, de la Ley 19/1991, de 6 de junio , reguladora del tributo, un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo (el 31 de diciembre), el I.B.I. es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados ( art. 61 L.H .L.).

Por lo demás, frente a lo que denuncian los recurrentes, existen sólidos argumentos para afirmar que ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el I.B.I. transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

En primer lugar, es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta.

Al contrario, el art. 31.1 C.E . vincula la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos, capacidad económica que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, "tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" ( SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4 º; 150/1990, fundamento jurídico 9 º; y 221/1992 , fundamento jurídico 4º); y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición".

Por lo que respecta a la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, como hemos dicho en varias ocasiones, ésta "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir", lo que tendría lugar "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [ SSTC 150/1990, fundamento jurídico 9 º , y 14/1998 , fundamento jurídico 11 B)]". Y esto último, además de no ha sido acreditado

por la parte recurrente, no resulta de la propia regulación de la LIP, que establece en su art. 31. Uno un límite en la cuota íntegra como antes se ha puesto de manifiesto.

No está de más citar también el ATC de 20 de junio de 2018, que inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad a la que se refiere, en el que se indica: "...no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición "permitida". En este sentido, la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6, citada por el Fiscal General del Estado, referida a dos tasas autonómicas sobre la autorización para realizar obras y para utilizar dominio público, aclara: "Es más, incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)..."

(...)

Fuera de los tributos propios autonómicos, para los que está expresamente prohibida, la situación en que un mismo sujeto pasivo debe tributar por similares manifestaciones de su capacidad de pago tiene lugar en distintos supuestos, especialmente (aunque no solo) entre el sistema tributario estatal y local. Así sucede, a título de ejemplo: i) entre el IAE y los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas: IRPF; impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes); ii) entre tales impuestos personales sobre la renta y el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; y iii) entre el impuesto sobre el patrimonio, que gravita sobre el conjunto de bienes y derechos de las personas físicas, y los tributos locales que recaen sobre determinadas titularidades ya gravadas por aquel, como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". Los supuestos anteriores no se diferencian sustancialmente de la concurrencia entre el impuesto sobre el valor de la energía eléctrica y el IAE que motiva las dudas de constitucionalidad de la Sala, constituyendo todos ellos casos de doble imposición permitida, lo que puede justificarse por el margen de configuración del legislador ( STC 183/2014, FJ 3), movido tanto por la existencia de distintos poderes tributarios en un Estado descentralizado, como por la dificultad de obtener toda la recaudación fiscal a través de una sola figura tributaria. El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre varias de las situaciones reseñadas. Así, la superposición entre el IBI y el impuesto sobre el patrimonio fue estudiada en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23, negando el Tribunal que el IBI, al "incurrir en duplicidad con el impuesto estatal sobre el patrimonio -de manera que 'un mismo bien estaría doblemente sometido a un impuesto'-, resulte contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el art. 31.1 CE ". Sobre otro de los casos de solapamiento entre tributos estatales y locales que hemos identificado anteriormente, la concurrencia del IRPF con el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, el ATC 261/2003, de 15 de julio, inadmitió por notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad referida al doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal, por el IRPF, y municipal, por el citado impuesto). El Auto mencionado (FJ 5) reiteró que dicho efecto de doble tributación "no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que 'sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales' [ STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)"]".

#### Noveno.

En el art. 72 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, se establece en relación con el IP:

" Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

"Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir."

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38."

En términos análogos se establece esa previsión en el art. 61 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 y con efectos de 1 de enero de 2015, como se indica en la demanda.

En el art. 134.7 CE se dispone que la "Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea".

Pues bien, frente a lo que se alega por la parte actora no puede considerarse que las citadas previsiones contempladas en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado vulneren lo dispuesto en el citado art. 134.7 CE, toda vez que están amparadas en la Disposición final segunda LIP en la que se establece, como antes se ha puesto de manifiesto pero no está de más reiterar: " La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 art. 134 de la Constitución Española , las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio".

No impide la anterior conclusión la STC 195/1994, de 28 de junio, que se cita por la parte actora, que se refiere a un supuesto distinto al aquí contemplado. Por el contrario, como ha señalado la STC 27/1981, de 20 de julio, el artículo 134.7 CE " prohíbe en todo caso la creación de tributos, pero prohíbe también su modificación, con la excepción de que ésta aparezca prevista en una Ley tributaria sustantiva. Sucede, sin embargo, que la interpretación de este precepto constitucional exige que tengamos en cuenta el debate parlamentario del que surgió esta redacción definitiva, en el curso del cual se contemplaron, tanto las razones de flexibilidad del sistema tributario que, a juicio de algunos, requerían, a fin de servir a una política económica congruente, el dotar al Poder Ejecutivo de instrumentos adecuados para realizarla, como la buena ordenación de la Hacienda Pública, que otros detectaban en nuestra tradición legislativa y que exigiría que no se utilicen los Presupuestos para introducir modificaciones que correspondan a las Leyes tributarias sustantivas.

La conclusión del debate, plasmada en el texto a cuyo examen nos contraemos, parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y, en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad.

Se trataría de salvar la cualificación de la Ley de Presupuestos como vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno, cuando elabora el proyecto y en la que participa el Parlamento, en función peculiar -la de su aprobación- que el artículo 66.2 de la Constitución enuncia como una competencia específica desdoblada de la genérica "potestad legislativa del Estado".

A esa STC 27/1981 se refiere el Tribunal Supremo en la sentencia de 6 de junio de 2013 (casación 5542/2006) para desestimar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que en ese caso se ha habido solicitado por la parte recurrente. En el mismo sentido se pronuncia el ATC de 20 de julio de 2004, que inadmite la cuestión de inconstitucionalidad a la que se refiere, y en el que se señala: " Ciertamente el artículo 134.7 CE prohíbe la creación de tributos mediante Leyes de presupuestos. Ahora bien, también es cierto que dicho precepto, como hemos anticipado anteriormente, admite su modificación cuando una ley sustantiva así lo permita, debiendo entenderse por «ley sustantiva» no sólo la ley propia reguladora de cada tributo, es decir, la norma legal por la que se crea ex novo un tributo y se configuran sus elementos esenciales, sino también «cualquier Ley (propia del impuesto o modificadora de ésta) que, exceptuando la de presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria» ( STC 27/1981, de 20 de julio , FJ 3). Así podemos afirmar que aunque la función propia de la Ley de Presupuestos en materia tributaria es -en principio- la de la adaptación de las normas del tributo a la

realidad de cada momento, es decir, acoger las variaciones del impuesto que consistan en la mera adecuación circunstancial del mismo, sin que para ello se exija habilitación especial alguna por ley sustantiva, sin embargo ello no es óbice para que se realicen alteraciones sustanciales del mismo, en cuyo caso habrá de cumplirse con la exigencia constitucional de que la modificación aparezca prevista en una ley tributaria sustantiva ( STC 27/1981, de 20 de julio , FJ 3)". Que es lo que aquí sucede en virtud de la citada Disposición final segunda LIP.

#### **Décimo.**

Por todo lo anteriormente expuesto procede desestimar el presente recurso sin necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad que ha solicitado la parte actora. En este aspecto ha de destacarse que no todas las normas con rango de ley que se citan por esa parte son aplicables en el ejercicio de que aquí se trata, y que no se aprecia respecto de las que son aplicables que sean inconstitucionales por las razones antes expuestas.

La desestimación del recurso se hace sin una especial imposición de las costas causadas al apreciarse que el supuesto litigioso ofrecía las dudas que permiten tal pronunciamiento conforme a lo autorizado por el artículo 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción 29/1998.

#### **Undécimo.**

De acuerdo con la previsión contenida en el artículo 86.3 de la citada Ley 29/1998 contra esta sentencia cabe interponer el recurso de casación previsto en ese precepto.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS:**

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 1194 /2018 interpuesto por la representación de D<sup>a</sup>. Erica, sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes. Esta sentencia no es firme y contra ella cabe interponer recurso de casación si concurren los requisitos exigidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.