

LA (IN)CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TEMPORAL
DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (STC
149/2023, DE 7 DE NOVIEMBRE)

*THE (IN)CONSTITUTIONALITY OF THE TEMPORARY SOLIDARITY
TAX OF THE GREAT FORTUNES (STC 149/2023, OF NOVEMBER 7)*

Actualidad Jurídica Iberoamericana N° 20, febrero 2024, ISSN: 2386-4567, pp. 1392-1417

Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 18 de noviembre de 2023

ARTÍCULO APROBADO: 12 de enero de 2024

RESUMEN: La Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre, viene a dar respuesta al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que creó el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Las cuestiones jurídico-constitucionales que se plantearon en dicha sentencia son de una relevancia capital para el Derecho Tributario, a saber: (i) vulneración del art. 23.2 CE, por la falta de homogeneidad, respecto de la proposición de ley original, de la enmienda por la que se introdujo; (ii) infracción de los arts. 156.1 y, en conexión con este, del art. 137 y 157.3 CE, porque, en lugar de modificar el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio, se crea el nuevo tributo para armonizar de manera impropia dicho impuesto cedido; (iii) vulneración del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, por establecer un impuesto con carácter retroactivo; (iv) infracción del art. 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, (v) quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del art. 156.1 CE. La sentencia cuenta con un extenso voto particular de cuatro Magistrados que pone de manifiesto lo complejo del asunto tratado y deja encima de la mesa otra forma de entender el principio democrático en la elaboración de las leyes, la legalidad tributaria, la autonomía financiera de las CCAA, la seguridad jurídica y la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los Poderes Públicos.

PALABRAS CLAVE: Impuesto a las grandes fortunas; inconstitucionalidad; enmienda legislativa; fraude de ley; lealtad institucional; seguridad jurídica.

ABSTRACT: *The Ruling of the Constitutional Court 149/2023, of November 7, responds to the unconstitutionality appeal filed by the Governing Council of the Community of Madrid against art. 3 of Law 38/2022, of December 27, which created the Temporary Solidarity Tax of Great Fortunes. The legal-constitutional issues raised in said ruling are of capital relevance for Tax Law, namely: (i) violation of art. 23.2 CE, due to the lack of homogeneity, with respect to the original bill, of the amendment by which it was introduced; (ii) violation of arts. 156.1 (and, in connection with this, art. 137) and 157.3 CE, because, instead of modifying the transfer regime of the wealth tax, the new tax is created to improperly harmonize said transferred tax; (iii) violation of the principle of legal certainty of art. 9.3 CE, for establishing a tax retroactively; (iv) violation of art. 31.1 CE, for violating the principles of economic capacity and non-confiscatoriness; and, finally, (v) violation of the principles of fiscal co-responsibility, coordination and institutional loyalty of art. 156.1 EC. The ruling has an extensive dissenting vote of four Judges that highlights the complexity of the matter discussed and leaves on the table another way of understanding the democratic principle in the elaboration of laws, tax legality, and the financial autonomy of the CCAA, legal security and legitimate confidence of citizens in the actions of the Public Powers.*

KEY WORDS: *Tax on large fortunes; unconstitutionality; legislative amendment; fraud of law; institutional loyalty; legal security.*

SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.- 1. Naturaleza y objeto.- 2. Hecho Imponible.- 3. Sujeto Pasivo.- 4. Base Imponible.- III. PLANTEAMIENTO DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR EL CONSEJO DE GOBIERNO DE LA COMUNIDAD DE MADRID.- IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DE LA STC 149/2023 PARA DESESTIMAR EL RECURSO, Y SU COMENTARIO.- 1. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegada vulneración del art. 23.2 CE, y su comentario.- 2. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegada vulneración de los arts. 156.1 y 157.3 CE, y su comentario.- 3. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegación de vulneración del art. 31.1 CE, y su comentario.- V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL VOTO PARTICULAR.- VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES.- 1. Sobre la creación del ITSGF en el sistema tributario estatal y las CCAA.- 2. Sobre la tramitación parlamentaria del ITSGF.- 3. Sobre la vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española. 4.- Por último, sobre los atributos del ITSGF: ni es solidario, ni es temporal.

I. INTRODUCCIÓN.

La reciente STC 149/2023, de 7 de noviembre, publicada en el BOE de 18 de diciembre, ha desestimado íntegramente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF), y se modifican determinadas normas tributarias.

Esta sentencia cuenta con cuatro votos particulares y, antes de su pronunciamiento, solvente doctrina y entidades del sistema económico y jurídico formularon reparaos al impuesto sobre la base de varios vicios de inconstitucionalidad¹; a saber, en la tramitación parlamentaria, armonización en fraude de ley, falta de seguridad jurídica, los principio capacidad económica y no confiscatoriedad, y falta de respeto de competencias autonómicas.

El planteamiento del Gobierno de la Comunidad de Madrid para sostener la no adecuación del tributo a la Constitución se fundamentó en: (i) vulneración del art. 23.2 CE, por la falta de homogeneidad, respecto de la proposición de ley original, de la enmienda por la que se introdujo; (ii) infracción de los arts. 156.1

¹ Sobre la creación del impuesto, Hay Derecho: <https://www.hayderecho.com/2022/11/28/descubriendo-al-impuesto-de-las-grandes-fortunas/>. Sobre los fraudes de ley en que incurre la LITSGF, Instituto de Estudios Económicos (en adelante, IIE): <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/12119318/01/23/El-IEE-detecta-5-fraudes-de-ley-al-impuesto-a-las-Grandes-Fortunas-y-4-castigos-para-la-economia.html>. Sobre la vulneración al principio de representación, improcedente armonización y vulneración de la seguridad jurídica, Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF): https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf. Sobre la motivación política del impuesto, Ernst & Young: https://www.ey.com/es_es/the-cfo-agenda/impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas-cronica-nueva-controversia-tributaria-anunciada. (Consultados todos el 3/01/2024).

• **Fernando Hernández Guijarro**

Profesor Contratado Doctor de Derecho Tributario, Universitat Politècnica de València. Correo electrónico: ferhergu@upv.es

(y, en conexión con este, del art. 137) y 157.3 CE, porque, en lugar de modificar el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio, se crea el nuevo tributo para armonizar de manera impropia dicho impuesto cedido; (iii) vulneración del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, por establecer un impuesto con carácter retroactivo; (iv) infracción del art. 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, (v) quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del art. 156.1 CE. Finalmente, y tras los tramites y personaciones legalmente establecidas, el Tribunal Constitucional terminó desestimando el recurso.

Para hacer un cabal análisis de la sentencia referenciada comenzaremos con una sucinta exposición de la Ley Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, LITSGF) y, a partir de éste, analizaremos los fundamentos de la STC, expondremos su voto particular y formularemos nuestras conclusiones.

II. EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

Como reza el Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, esta norma crea "el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas², que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros".

Para comprender lo que supone en el sistema tributario español la aparición de este impuesto y su encaje en el sistema de cesión de tributos a las CCAA, conviene exponer los elementos determinantes del mismo y su confluencia e identidad con el IP, aprobado por la Ley 19/1991, de 6 de junio.

I. Naturaleza y objeto.

Según el art. 3.Uno de la ley, el ITSGF es un tributo de "carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas" de cuantía superior a la citada con anterioridad. El IP establece en su art. 1 que es un tributo de "carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas". Por lo que ambos impuestos comparten la misma naturaleza y objeto de gravamen (patrimonio neto). Quedando como única diferencia la cuantía sobre la que se aplica la escala de gravamen.

² Publicado en el «BOE» núm. 311, de 28/12/2022, con entrada en vigor según DF 8º el día 29/12/2022.

2. Hecho Imponible.

El art. 3. Tres del ITSGF constituye el Hecho Imponible del impuesto en la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros. A estos efectos, el art. 3 del IP lo fija en la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto. De nuevo, nos vemos ante una identidad en el hecho imponible configurador de ambos tributos con la única diferencia, como ya se ha dicho, en la cuantía desde que se aplica la tarifa.

3. Sujeto Pasivo.

En el caso del sujeto pasivo, el art. 3.Cinco del ITSGF nos ahorra disquisiciones acerca del parecido entre ambos impuestos al señalar, directamente y sin tapujos, que son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del IP conforme a su ley. Es decir, el ITSGF señala al mismo sujeto pasivo llamado a contribuir que el IP.

4. Base Imponible.

Por último, y en relación con la Base Imponible, el art. 3.Ocho del ITSGF dispondrá que constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo. Siendo determinado éste por 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. Para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en la ley del IP.

De nuevo, la LITSGF define con idénticos términos que la LIP la base imponible del impuesto y se remite a las reglas de éste para su determinación.

En definitiva, nos encontramos ante la existencia de dos impuestos estatales (IP e ITSGF) que gozan de la misma naturaleza y objeto, gravan el mismo hecho imponible y sujeto pasivo, y determinan la base imponible con las mismas reglas. Dicho de otra forma, nos hallamos ante un supuesto en el que el Estado está ejerciendo doblemente su poder tributario sobre un mismo hecho imponible, obligando en consecuencia a pagar dos veces el mismo Impuesto por la realización de un mismo hecho imponible³. Es cierto que el rendimiento de uno de ellos, el IP, está cedido a las CCAA en los términos de la LOFCA y la Ley 22/2009, pero dicha cesión es una decisión política que podría deshacerse en cualquier

3 CALVO VERGEZ, J.: "Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", *Quincena Fiscal*, nº4, 2023.

momento. Lo más relevante para el análisis de la STC es que partimos de una ley, la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que creó un impuesto idéntico en su naturaleza y elementos tributarios a otro preexistente. Dando lugar con ello una doble imposición interna cuyo objetivo, a la luz de su efectiva recaudación⁴, no parece participar de un cabal fin político y una correcta adecuación a los principios tributarios de orden constitucional; a saber, la generalidad e igualdad en la aplicación de los tributos.

III. PLANTEAMIENTO DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR EL CONSEJO DE GOBIERNO DE LA COMUNIDAD DE MADRID.

Como se ha dicho, la demanda impugna el art. 3 de la Ley 38/2022 por incurrir en diversos motivos de inconstitucionalidad; tanto formales, como materiales. Tal y como detalla la sentencia, la impugnación por razones formales se anuda a la tramitación parlamentaria seguida por el precepto, que fue introducido en el Congreso de los Diputados mediante una enmienda a propuesta de los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno eludiendo, por lo tanto, los trámites que debería haber seguido la norma de haberse introducido *ab initio* en la proposición de ley, como la posibilidad de debate parlamentario y enmienda por los restantes grupos.

También se denuncia que la disposición impugnada incurre en fraude de ley pues pretende evitar los trámites para la modificación de las condiciones de la cesión a las comunidades autónomas del Impuesto sobre el Patrimonio. El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no sólo se ha introducido mediante una enmienda desconectada del resto del articulado, sino que se ha creado para armonizar la tributación del patrimonio entre comunidades autónomas, eludiendo los trámites para modificar la cesión del impuesto sobre el patrimonio. Se afirma que, si el Estado quería modificar los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto. En resumen, el nuevo tributo se ha creado con el exclusivo objeto de armonizar la tributación del patrimonio de las personas físicas, eludiendo, en fraude de ley, el procedimiento previsto en normas integrantes del bloque de constitucionalidad, como son el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 22/2009.

⁴ Según los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, casi el 90% de la recaudación ha sido aportada por los contribuyentes de la Comunidad de Madrid. Y si incluimos a Andalucía y Galicia, el coeficiente de recaudación sobre el total de España asciende a más del 95% entre las tres comunidades autónomas. Ver: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf> (Consultado el 2/01/2024).

La demanda aborda también la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por establecerse el tributo con carácter retroactivo. Hay que recordar que el impuesto controvertido se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del titular a dicha fecha. Dado que la Ley 38/2022 se publicó en el "BOE" de 28 de diciembre y entró en vigor al día siguiente, grava los grandes patrimonios, no ya en 2023, sino en el mismo 2022, con una retroactividad en grado medio que incide sobre situaciones preexistentes.

El recurso alega, en cuarto lugar, la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad reconocidos en el art. 31.1 CE. Para ello, se parte de admitir que el patrimonio puede ser expresivo de capacidad económica. Sin embargo, una cosa es gravar una renta potencial y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, dado que el referido principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia. La demanda sostiene que el desajuste entre el rendimiento que la norma exige obtener a los patrimonios de los contribuyentes y el rendimiento real que estos pueden lograr atendiendo a la realidad del mercado es de todo punto irreal y resulta prácticamente inalcanzable. Para argumentar esto, compara la escala de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas con los datos de rentabilidad de productos como los depósitos, los fondos de inversión garantizados, la deuda pública, los planes de pensiones y los índices de renta variable más importantes del mundo.

La última cuestión que se reprocha al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es que vulnera la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, así como los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional. En este sentido, y de conformidad con su objetivo declarado, el impuesto armoniza de forma impropia la tributación entre comunidades autónomas, afectando fundamentalmente a los contribuyentes de Madrid y Andalucía, pero también a los de otras comunidades que, con diferentes medidas legislativas, han ejercido sus potestades normativas en el marco del bloque de la constitucionalidad.

Expuestos los argumentos de la parte que interpuso el recurso tal y como los presenta la STC, en el siguiente punto se analizan los fundamentos del Tribunal Constitucional para desestimar el mismo. La sentencia abordará las objeciones planteadas conforme han sido planteadas. El Tribunal comienza haciendo una referencia al objeto del recurso y posiciones de las partes. Y, establecido el objeto del debate, pasará a ir desestimando las pretensiones de la actora uno a uno tal y como exponemos en el siguiente apartado.

IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DE LA STC 149/2023 PARA DESESTIMAR EL RECURSO, Y SU COMENTARIO.

I. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegada vulneración del art. 23.2 CE, y su comentario.

El tribunal argumenta básicamente que “los requisitos procedimentales de los proyectos de ley no hubieran sido exigibles en ningún caso, ya que el artículo impugnado se introdujo por vía de enmienda en la tramitación en el Congreso y la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo”. Y con relación al uso indebido de la enmienda para introducir un impuesto *ex novo*, se afirma que “la proposición creaba dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias cuyo objetivo era aumentar la contribución a las arcas públicas de determinadas empresas del sector energético (art. 1) y financiero (art. 2). Por tanto, la incorporación a dicho texto de una enmienda para establecer el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con una finalidad recaudatoria (junto a la de armonización de la imposición patrimonial), sí presenta homogeneidad suficiente con el resto de las medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios”.

De los razonamientos ofrecidos por el Tribunal debemos destacar el reconocimiento expreso de la intencionalidad de armonizar la imposición patrimonial pues, dicha armonización mediante ley ordinaria tiene un difícil acomodo con la normativa que debe respetar toda armonización legislativa de esta naturaleza; a saber, la Constitución arts. 156.1, 157.1.a) y 157.3⁵, y la LOFCA arts. 1 a 4, 10, 11 y 19 *in fine*, entre otros. Además, y respecto a la justificación de incrementar los ingresos públicos “en un contexto de crisis”, con el debido respeto, resulta difícil de asumir dicha causa por cuanto el propio Gobierno de España afirmaba sobre la evolución de la economía española en 2022 (año de aprobación del ITSGF), que “la economía española mantiene un ritmo de fuerte crecimiento en el primer semestre del año en curso, impulsada por la creación de empleo, la inversión y el tono positivo del sector exterior”⁶; lo que supone, en consecuencia, un fuerte incremento de la recaudación por IRPF (empleo), el IVA (inversión) y el IS (tono positivo del sector exterior). Además, también afirmaba el Ejecutivo que “el PIB de la economía española registró elevados ritmos de avance en el

5 Siendo muy aleccionadora en este sentido la STC 65/2020, de 18 de julio, cuando afirmó que “una lectura conjunta del art. 156.1 CE sobre autonomía financiera autonómica, del art. 157.3 CE sobre delimitación de competencias financieras autonómicas mediante ley orgánica, y del art. 149.3 CE (al ser una materia no expresamente atribuida al Estado y, por tanto, asumible estatutariamente por las comunidades autónomas), se desprende que la hacienda privativa autonómica es no tanto una competencia que se reconoce a las comunidades autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica”.

6 GOBIERNO DE ESPAÑA: “Informe de situación de la Economía Española 2022”, *Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado*, 2022, p. 6.

segundo semestre de 2021, promediando en el conjunto del año un crecimiento del 5,1%⁷. Es decir, según el Gobierno de España, el crecimiento del PIB en 2021 era elevado y en 2022 manteníamos un fuerte crecimiento económico. Y a su vez, “a partir de abril (2022), las medidas adoptadas por el Gobierno consiguen frenar la aceleración de los precios energéticos y la electricidad”⁸. En consecuencia, la justificación económica dada para la creación del ITSGF, a nuestro juicio, está lejos de los argumentos mostrados por los partidos políticos que presentaron la proposición de Ley núm. 271-I, de 30 de agosto (número de expediente 122/000247), la enmienda 99 y que, a la sazón, formaban el Gobierno de España.

Junto al desajuste entre los motivos económicos alegados por los partidos que forman el Gobierno (y asumidos por el TC) para crear el ITSGF y los alegados en el informe del propio Gobierno, resulta también difícil asumir la necesidad de aumentar los ingresos públicos cuando, en paralelo, nos encontramos en un escenario en el que, según el referido informe: “se estima que España podría reducir su gasto público en un 14% y seguir ofreciendo el mismo nivel de servicios públicos si lograra mejorar su eficiencia hasta alcanzar niveles similares a los de la media de la OCDE. Ello supondría un ahorro de recursos del orden de unos 60.000 millones de euros”⁹. Es por todo ello que la razón mostrada para el establecimiento del ITSGF no encaja con un argumento coherente económicamente y lógico presupuestariamente¹⁰. Con el ITSGF “se trata no tanto de compensar la reducción de la recaudación impositiva originada por la crisis, reducción que no se ha producido, sino, más bien, de abrir cauces para transmitir mensajes netamente políticos de imposición sobre los ciudadanos de patrimonio elevado y para financiar un gasto público desordenado”¹¹.

El Tribunal también avala la creación de un impuesto por enmienda porque “el objeto del proyecto era una serie de medidas tributarias, de forma que cabía apreciar la vinculación entre una enmienda que establece un tributo nuevo y un texto que modifica otros existentes”. Es decir, le basta al Tribunal de garantías que la temática del texto legislativo en trámite sea de carácter tributario para que mediante enmienda, se introduzca un nuevo tributo que nada tiene que ver con los previstos en el proyecto o proposición. Este criterio jurídico es tan amplio

7 Ídem.

8 GOBIERNO DE ESPAÑA, “Informe de situación de la Economía Española 2022”, cit., p. 14.

9 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS: “Por una mejora de la eficiencia del gasto público en España”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2022, p. 16.

10 Hay que añadir también que carece de sentido justificar el impuesto por necesidad de recaudar más en tiempo de crisis, cuando los niveles de ingresos tributarios se han ido incrementando de manera considerable como consecuencia de la alta tasa de inflación (o crisis de precios como dice la STC) Ver: <https://elpais.com/economia/2023-05-29/el-gobierno-recaudara-casi-12000-millones-este-ano-por-la-inflacion.html> (Consultado el 4/01/2024). Es precisamente la causa que se alega para crear el impuesto (incremento de los precios) la que hizo que la recaudación tributaria se incrementase, y no tanto al revés.

11 RUIZ GALLUD, S.: “El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 109.

y abierto que, de consolidarse, dejaría un amplio espacio de arbitrariedad en materia de regulación fiscal por el que bastaría la simple reforma de un tributo para ir aprobando sistemáticamente, y mediante enmiendas, impuestos distintos sin consultas o estudios sobre éstos, participación ciudadana, ni la memoria del análisis de impacto normativo del impuesto¹². Todo ello amén de cercenar la opción de solicitar informes a los órganos constitucionales previstos para ello. Me refiero al Consejo de Estado y al Consejo General del Poder Judicial. Instituciones con funciones consultivas que velan por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico (art. 107 CE, art.2 LOCE y 561.I LOPJ).

Además de lo anterior, no hay que dejar pasar la crítica al procedimiento por el que “el Ejecutivo, al optar por encauzar su iniciativa legislativa por la vía de las proposiciones, se procura una tramitación acelerada de los mismos, eludiendo deliberadamente determinados trámites obligatorios que, sin embargo, afectan necesariamente a los proyectos de ley, como la posibilidad de enmienda y debate parlamentario por los restantes grupos sobre dicho texto”¹³. Y junto a lo anterior, “la canalización del ITSGF, mediante enmienda a una proposición de ley, se caracteriza por abreviar tanto su tramitación que las posibilidades de entablar el debate político se recortan drásticamente y redundante, al final, en que, al impedirse a los parlamentarios debatir en libertad, se vulnera el art. 23.2 de la Constitución, en el bien entendido de que, en puridad, lo que realmente se termina vulnerando es el derecho de los ciudadanos a verse representados y a participar indirectamente en los asuntos públicos (art. 23.I CE)”¹⁴.

En definitiva, sostener que la creación de un impuesto puede hacerse con su incorporación súbita e inaudita¹⁵ en una enmienda en la tramitación de un texto legislativo, porque dicho texto contiene “medidas tributarias”, a nuestro juicio, no tiene fácil acomodo en un Estado de Derecho que respete adecuadamente las garantías parlamentarias y ciudadanas. Este proceder “elude deliberadamente el conjunto de mecanismos de garantía de la calidad normativa anteriormente referidos, al tiempo que socava indebidamente las facultades de enmienda de los restantes grupos parlamentarios, propiciando un déficit democrático en el proceso de elaboración y aprobación de una norma tributaria con rango legal, mediante el

12 Esta memoria, establecida por el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, debe acompañar a los anteproyectos de ley y obedece a los principios de buena regulación del art. 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC).

13 ALMUDI CID, J. M., “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, *AEDAF*, Paper 21, 2023, p. 18.

14 ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 33.

15 GARCÍA NOVOA, C.: “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 50.

que se desvirtúa la garantía de autoimposición consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución”¹⁶.

A la luz de todo lo expuesto, y pese al aval dado por el TC, entendemos que el procedimiento seguido para aprobar el ITSGF vulnera principios y garantías elementales del trámite y procedimiento legislativo, debilita la seguridad jurídica y la buena fe que debe operar en la actuación de todos los Poderes Públicos. Por último, y no menos importante, el respaldo a dicho actuar supone el debilitamiento de las funciones de otros órganos de relevancia constitucional, como el Consejo de Estado, que coadyuvan en la formación de las normas jurídicas¹⁷.

2. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegada vulneración de los arts. 156.I y 157.3 CE, y su comentario.

Para responder de forma negativa a la alegación del demandante sobre la alteración unilateralmente de los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, el Tribunal argumenta y concluye que: “(i) el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas persigue mantener (para los patrimonios superiores a 3000000 €) el nivel de tributación derivado de la normativa estatal del impuesto sobre el patrimonio; (ii) el importe del nuevo tributo será cero, salvo si las competencias autonómicas en el impuesto sobre el patrimonio se han ejercido a la baja; y (iii) el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no afecta a la cuantificación del impuesto sobre el patrimonio resultante de dichas competencias ni, por tanto, a los ingresos que las comunidades autónomas obtienen con este”.

Para sostener esto argumenta que “la autonomía financiera reconocida por el art. 156.I CE y su concreción en la normativa reguladora del vigente sistema de financiación permiten a las comunidades autónomas reducir a cero la tributación en el impuesto sobre el patrimonio de los residentes en su territorio, introduciendo una bonificación del 100 por 100 de la cuota; pero no les ampara para impedir que las Cortes Generales, en el ejercicio de sus competencias, establezcan un impuesto como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con un objetivo recaudatorio y armonizador”. Esta exposición, si consideramos la LOFCA -ley orgánica que habilita la asunción por las comunidades autónomas de la competencia normativa del IP en la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones-, puede inducir a la conclusión de que la

16 ALMUDI CID, J. M.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, cit. p. 19.

17 Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, establece en su art. 2.1 que “el Consejo de Estado ha de velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico”, y su función y participación en la elaboración de disposiciones de carácter general no debe quedar en mero formalismo, sino en una muestra más de respeto a su función profiláctica o preventiva en el proceso de producción normativa. Siendo más relevante si cabe su actuación consultiva cuando, como en el caso analizado en el STC comentada, se debate la creación *ex novo* de un impuesto y el posible conflicto de competencias entre entes públicos territoriales.

autonomía financiera de éstas y su competencia normativa tributaria sólo cabe, o es constitucionalmente adecuada, para mantener o subir los tributos cedidos. Porque, en el caso de establecer una comunidad autónoma cualquier medida tendente a mitigar el esfuerzo fiscal de los contribuyentes de su territorio, el TC admite que el Estado pueda, por ley ordinaria, suplantar dicha competencia por la vía de crear otro impuesto con idéntico objeto para anular los efectos de la cesión y la ley autonómica dictada en su ejercicio. Es por ello que la aprobación del ITSGF “implica una intromisión en las competencias normativas de las CCAA de régimen común en el IP, reguladas en los arts. 19.2 b) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y 47 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 (Ley de cesión), que les otorga la determinación sobre mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones”¹⁸.

En definitiva, la conclusión de la STC analizada parece amparar una autonomía financiera autonómica tutelada en el caso de reducir o bonificar ésta los tributos. De esta forma, cuando el Parlamento español no participe de las decisiones tributarias del Parlamento autonómico tendentes a moderar la fiscalidad de sus ciudadanos, podrá solapar dichas decisiones creando otro impuesto sobre el mismo hecho imponible y hacerse acreedor de dicha recaudación. Justificación ésta que deja sembrado el campo de la arbitrariedad política y anulación, de facto, de las decisiones de las Asambleas legislativas autonómicas en materia de cesión de tributos cuando no sea para mantener o incrementar la carga tributaria a sus residentes. Todo ello amén de la injerencia al principio de jerarquía normativa al puentearse la cesión tributaria de la LOFCA mediante una ley ordinaria.

Nótese que el razonamiento que subyace en esta sentencia podría, llegado el caso, aplicarse a otras materias cedidas a las CCAA y que sean competencia o potestad del Estado (art. 148 CE). Es decir, existiendo una Ley orgánica que transfiere la competencia de una materia a un territorio, o a todos (art. 150.2 CE), si la decisión que en el ejercicio de esa cesión no fuese del agrado del Parlamento español podría, con una ley ordinaria, crear una situación jurídica distinta de la determinada por la CCAA en el ejercicio de dicha cesión. De esta manera se terminaría reestableciéndose el criterio del Parlamento español previo a la cesión y la ley autonómica. Pudiendo calificarse dicha medida como un fraude a la Ley orgánica de cesión de las competencias.

Por último, concluye el fundamento de la sentencia afirmando que “baste reiterar, una vez más, que los ingresos del impuesto sobre el patrimonio para cada

18 GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 78.

comunidad —en concreto, para la Comunidad de Madrid— dependerán de las opciones legislativas que esta adopte sobre dicho tributo, sin que la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas suponga cambio alguno al respecto” y que por ello “tal conflicto no existe, ya que no se ha cuestionado la competencia de las comunidades autónomas para bonificar íntegramente el impuesto sobre el patrimonio”. Este razonamiento pone de manifiesto el grave error en que incurre la sentencia. Es evidente que la creación del impuesto a las grandes fortunas afecta a las CCAA. De hecho, el propio fundamento pone de manifiesto que viene a sustituir la decisión legislativa de la comunidad de dejar bonificado el Impuesto sobre Patrimonio porque, con el nuevo impuesto, dicho gravamen se exige íntegramente en dicho territorio. Esta conclusión no resulta difícil de asumir si tenemos en cuenta que ambos impuestos (IP y ITGF) tienen el mismo objeto (gravar el patrimonio neto de las personas físicas) y hecho imponible (la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto). Y si esto no fuera suficiente, para determinar la Base Imponible del ITSGF, su ley de creación se remite al IP.

En consecuencia, la finalidad del nuevo tributo es reestablecer el impuesto cedido por otro solapado con idéntica naturaleza y objeto, y lo único que cambia es el sujeto activo que pasa a ser la AEAT, en lugar de la CCAA que recibió la cesión del IP por ley orgánica y decidió bonificar el mismo. Por ello, “el establecimiento del ITSGF supone desvirtuar las deducciones y bonificaciones establecidas por las CCAA. En definitiva, una especie de fraude de ley frente a la LOFCA”¹⁹.

3. Fundamentación del Tribunal Constitucional sobre la alegación de vulneración del art. 31.1 CE, y su comentario.

Sobre este motivo de impugnación el tribunal hace una exposición de las sentencias de dicho órgano sobre la capacidad económica. A tal efecto, pone de manifiesto la doctrina que la presenta “como ‘fundamento’ de la imposición, este principio exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica”²⁰, “bastando con que ‘dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo’”²¹. Por otra parte, también hace referencia a que dicho principio tiene una vertiente “de ‘criterio, parámetro o medida’ de la imposición”, por ello, debe considerarse “la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imposables, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas

19 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 70.

20 SSTC 276/2020, de 16 de noviembre, y 62/2015, de 13 de abril.

21 SSTC 26/2017, de 16 de febrero, 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre.

que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo”²².

Tras esta exposición que compartimos íntegramente, el Tribunal Constitucional concluye que “el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo” (sic), es decir, en los impuestos sobre la riqueza el tribunal entiende que, en tanto no se grave el 100% del valor del patrimonio neto, no puede darse la confiscatoriedad. Esta conclusión recogida en la sentencia viene a consagrar una habilitación al legislador para exigir el pago de casi todo el patrimonio de los ciudadanos bajo la excusa de que no lo agota del todo. Ante esta premisa cabe preguntarse si con este fundamento podría establecerse un tipo del 50% en el IP o ITSGF. De entrada, y según la justificación dada por el TC, parece que sí. Tras dicha imposición, no se ha agotado el valor del patrimonio del sujeto pasivo. De hecho, tras pagar el impuesto, aún le quedaría al sujeto pasivo el otro 50% de su patrimonio. Vamos entonces un poco más lejos: ¿y si fuera el tipo impositivo del 75%? ¿o del 99%?, no podría, en función de la doctrina establecida, hablarse de confiscación. En ambos casos seguiría disponiendo el contribuyente de un 25% o 1% de su riqueza respectivamente. Por lo que no se habría agotado ésta. Vaya por delante que este planteamiento asumido por el Tribunal nos parece del todo desproporcionado e incompatible con un sistema económico que respete la propiedad privada y la libertad de empresa²³.

Es cierto que la sentencia analizada parte de la poco acertada STC 150/1990, de 4 de octubre, la cual, haciendo referencia a la posible infracción del principio de no confiscatoriedad estableció 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”. Esta sentencia pone como ejemplo de infracción de este principio un sistema tributario donde el IRPF “alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”. Supuesto este que, como ya denunciarnos, “para darse esa situación -tipo medio 100%-, supondría la existencia de tipos marginales superiores al cien por cien, y ello se traduciría en un sistema tributario más que confiscatorio, pues a determinados niveles de renta se sancionaría la obtención de la misma al exigir una cuota tributaria superior a la base imponible”²⁴. Opinión distinta nos merece la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995, que entendió que “la imposición, para no incurrir

22 STC 182/2021, de 26 de octubre.

23 Principios y derechos que, además de su protección constitucional, son recogidos en el art. 1 del Protocolo Número Uno del Convenio Europeo de Derechos Humanos y en el art. 17 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, para evitar tributaciones desproporcionadas o contrarias a los principios generales del derecho internacional.

24 HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: *Impugnación de las Ordenanzas Fiscales*, Francis Lefebvre, 2015, p. 60.

en la prohibición de confiscatoriedad, no puede superar un límite aproximado del 50% de los rendimientos”²⁵.

Entrando ya al análisis de la posible infracción de la capacidad económica en relación con la prohibición de confiscación en la tributación por los dos impuestos, aunque la exposición de motivos de la Ley 38/2022 se afirma que se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del ITSGF sólo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma, lo bien cierto es que, en este caso, “el contribuyente poseedor de un patrimonio ya tributó por el IRPF, como manifestación directa de aquella cuando obtuvo la renta con la que lo adquirió, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) cuando lo obtuvo gratuitamente. Es cierto que el objeto económico del ITSGF es el patrimonio y no la renta, pero si para pagarlo hay que utilizar la renta gravada en los otros impuestos puede haber un exceso de imposición, como se deduce del límite de la cuota íntegra fijado en su art. 12. Además, una gran parte del patrimonio, constituida por bienes inmuebles, ya tributa mayoritariamente en la imposición local a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y como renta imputada en el IRPF, lo que implica una doble o hasta triple tributación”²⁶.

Como reconoce la doctrina, el IP (y ahora el ITSGF) supone de entrada una doble imposición²⁷ puesto que todo activo patrimonial titularidad de una persona física lo es, por su trabajo laboral o profesional (gravado por el IRPF), como consecuencia de un rendimiento o ganancia patrimonial (sujeto también al IRPF), o como consecuencia de una donación o sucesión (sujeta al ISD). A su vez, “conceptualmente se está tributando por hechos que ya están gravados, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, o de los rendimientos presuntos en renta, por ejemplo. Todos ellos son, en realidad, impuestos sobre el patrimonio. La propuesta de un Impuesto sobre Grandes Fortunas supone, en la práctica, una triple imposición, conculcando todo planteamiento de justicia tributaria”²⁸.

Para terminar este apartado sobre capacidad económica y posible confiscatoriedad del ITSGF deberemos tener en cuenta, tal y como denunció la doctrina en cuanto se conoció su texto, que “el doble impuesto mínimo sumado a la cuota del IRPF puede superar el 60% de la base imponible de este impuesto, sin una justificación objetiva y razonable, gravando una capacidad económica

25 MENÉNDEZ MORENO, A.: “El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, n° extraordinario, 2004, p. 489.

26 GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, cit., p. 81.

27 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, cit., p. 68.

28 CORONA RAMÓN, J. F.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 103.

ficticia”²⁹. Y aunque resultan aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, como establece el art.3.Doce, “si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100”, de aquí que, “si el tributo se aplica con carácter definitivo, sin limitación únicamente a dos ejercicios, puede llegar a ser confiscatorio”³⁰.

V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL VOTO PARTICULAR.

Vaya por delante nuestra coincidencia con los fundamentos del voto particular; tanto desde un punto de vista formal, como material. En efecto, tras el actual pronunciamiento del TC que aborda sucintamente, y en algunos casos en contra de su propia doctrina, cuestiones tan relevantes como las analizadas en el recurso planteado, surge con vigor una visión constitucional que defiende el respeto al procedimiento parlamentario, a las garantías jurídicas y a una armonización entre los poderes del estado en materia tributaria. En definitiva, una firme defensa del principio limitativo de poder como principio esencial del constitucionalismo³¹ y a una visión de la democracia liberal frente a la democracia dogmática³². Por dicho motivo, nuestra posición jurídica participa del fallo y razonamientos jurídicos que propone la minoría frente al de la mayoría.

La primera cuestión que queremos destacar del voto particular es su extensión; más del doble que la dedicada en los fundamentos de la sentencia de la mayoría. Una extensión formal que va acompañada también de un profundo y extenso razonamiento jurídico. En efecto, llama poderosamente la atención que los argumentos constitucionales del voto particular son, en calidad y cantidad³³, muy superiores a los vertidos en la sentencia analizada. Es de advertir que la importancia y trascendencia de las cuestiones analizadas bien merecen dicha labor. Por ello, hay que valorar la importancia de los cimientos constitucionales que deja el citado voto particular. Pudiendo ser la semilla que hoy queda sembrada para florecer cuando el TC, conociendo de nuevo situaciones análogas, pueda matizar

29 GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, cit., p. 82.

30 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, cit., p. 73.

31 GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, 2006, p. 52.

32 HAYEK, F.: *Los Fundamentos de la Libertad*, Alianza Editorial, Madrid, 2020, p. 171. Para este autor, “los demócratas dogmáticos, en particular, creen que cualquier mayoría corriente debería tener derecho a determinar cuáles son sus poderes y cómo ejercitarlos, mientras que los liberales consideran muy importante que los poderes de cualquier mayoría temporal se hallen limitados por principios”.

33 Los fundamentos jurídicos de la STC 149/2023, de 7 de noviembre (BOE de 18/12/23), se recogen entre las páginas 167071 y 167083, por lo tanto, se extienden sobre 12 páginas. Sin embargo, los fundamentos del voto particular comienzan en la 167084 y llegan a la 167115, es decir, 31 páginas. Como afirma el propio voto discrepante “la extensión del presente voto particular es directamente proporcional a la gravedad de la situación que se analizaba y al preocupante contenido de la sentencia que la ha validado”, porque “lo que se ha ventilado en el presente asunto ha sido la vigencia misma del Estado democrático de Derecho”.

o corregir los criterios de la STC 149/2023, de 7 de noviembre, y recuperar las posiciones que, a nuestro juicio, no debió dejar atrás.

A la hora de dejar un comentario sobre los fundamentos jurídicos del voto particular referenciado, nada mejor que transcribir el propio resumen que hacen sus autores en los votos particulares emitidos en las SSTC 170/2023 y 171/2023, de 22 de noviembre, dictadas frente a los recursos interpuesto contra el mismo ITSGF por los Gobiernos de la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia. Ciertamente, la magnitud y profundidad de los razonamientos jurídicos quedan expuestos íntegramente en la sentencia que ahora comentamos, y que recomendamos abiertamente su lectura. No obstante, el siguiente resumen extracta la posición de los cuatro Magistrados autores de éste:

“Las razones de nuestra discrepancia son las expuestas en el voto particular conjunto que formulamos a la STC 149/2023, de 7 de noviembre, a la que la presente sentencia se remite en cuanto procede. En consecuencia, no consideramos necesario reiterar en detalle los argumentos que en dicho voto particular se contienen (cuya extensión resultaba justificada por la gravedad del problema constitucional planteado), siendo suficiente con remitirnos a aquel, resumiendo los motivos por los que entendemos que este tribunal debió declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del precepto legal impugnado.

En primer lugar, porque el precepto legal impugnado vulnera la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, garantizada por los arts. 2, 137, 156.1 y 157.3 CE, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias. El art. 19.2 b) de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, que forma parte del bloque de la constitucionalidad, prevé que las comunidades autónomas puedan asumir las bonificaciones del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley 22/2009 determina que se ceden a aquellas las competencias normativas en materia de bonificaciones de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio. La «armonización» pretendida por la Ley 38/2022 con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas pretende neutralizar las bonificaciones en el impuesto sobre el patrimonio establecidas por algunas comunidades autónomas, sin seguir el procedimiento establecido para la modificación de las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio, que es un impuesto cedido, vulnerando así la autonomía política y financiera de estas, que comprende la opción de bonificar los tributos cedidos.

En segundo lugar, porque la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida que ha dado lugar a la Ley 38/2022 supone un neto menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria. El precepto legal impugnado incurre en vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE, al haberse introducido la

regulación impugnada mediante enmienda que no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Es cierto que en las SSTC 209/2012, de 14 de noviembre, y 59/2015, de 18 de marzo, se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias. Por el contrario, en el presente caso, pese a lo afirmado en la sentencia de la que disintimos, no existe la conexión de objeto y materia constitucionalmente exigible (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8) entre la enmienda que introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes previstos en la iniciativa legislativa, que no tenían carácter tributario.

Por último, porque el precepto impugnado vulnera el principio de seguridad jurídica, reconocido por el art. 9.3 CE, y la protección de la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos que de él se derivan, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado. Frente a lo afirmado por la sentencia de la que disintimos, resulta que, conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se aplica a todo el ejercicio 2022, casi agotado cuando entra en vigor dicha ley (el 29 de diciembre de 2022, día siguiente a su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»), lo que ha impedido a los sujetos pasivos del impuesto ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente. Además, la creación del nuevo impuesto no era previsible, ya que no se pudo conocer realmente como pronto hasta la publicación de la enmienda en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» el 18 de noviembre de 2022, lo que abunda en la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica (por todas, STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3).

En definitiva, ni toda razón política puede vestirse, sin más, de una legitimación constitucional, ni el poder financiero del Estado puede desconocer, so pretexto de ser soberano, el ámbito competencial propio de las comunidades autónomas, socavando de forma ilegítima su autonomía política constitucionalmente consagrada, ni, en fin, el poder público puede traicionar abiertamente las expectativas generadas en los ciudadanos de cara al cumplimiento de las obligaciones impuestas". Dicho está.

VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES.

I. Sobre la creación del ITSGF en el sistema tributario estatal y las CCAA.

La creación del ITSGF como impuesto estatal duplicado³⁴ del IP crea una disfunción tributaria nunca vista en nuestro ordenamiento fiscal. Como se ha

34 GARCÍA NOVOA, C.: "Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)", cit., p. 56.

demostrado con los datos de recaudación proporcionados por Ministerio de Hacienda y Función Pública, la inmensa mayoría de los ingresos han provenido de las CCAA que, libre y democráticamente, aprobaron por Ley las bonificaciones en el IP autorizadas por la propia normativa estatal. Sin embargo, ejercida las competencias por estas CCAA, ha sido el Parlamento de la nación el que ha exigido a los ciudadanos de esos territorios el tributo con la argucia legislativa de crear un gemelo impositivo del IP denominado ITSGF. Este artificio normativo ha tenido como resultado que la capacidad recaudatoria de este último impuesto despliegue efectos, básicamente, en los territorios en los que se aprobaron los beneficios fiscales o tarifarios que permitía la LOFCA y la Ley 22/2009³⁵. Y con ello, además de poner de manifiesto las verdaderas intenciones del impuesto, se orillaba el art. 31 de la Ley 22/2009 que establecía expresamente la cesión a cada CCAA del rendimiento del IP producido en su territorio³⁶. De esta forma, el rendimiento del impuesto sobre el patrimonio de los residentes de los territorios que aprobaron menor carga tributaria por el IP fue exigido y cobrado por el Estado con otro impuesto idéntico llamado ITSGF.

Este artificio tributario, avalado por el TC, ha abierto la posibilidad de que cualquier tributo cedido a las CCAA pueda ser replicado por el Estado con otro gravamen creado con una sutil justificación, engalanada denominación y con la finalidad de cobrar lo que una comunidad autónoma, en el ejercicio de sus competencias, decida incentivar o beneficiar fiscalmente a sus residentes. Y todo ello, además, sin el menor aprecio al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y a la Junta Arbitral previstos en los arts. 3 y 24 de la LOFCA.

Siguiendo el razonamiento de la sentencia comentada ¿validaría el Tribunal la creación de otro impuesto estatal de naturaleza directa y subjetiva, que gravase los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, tal y como se establece en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?³⁷ Dicho de otra forma ¿declararía el máximo intérprete de la Constitución como válido, por ejemplo, la aprobación de una supuesta Ley del Impuesto Transitorio de Fraternidad de las Herencias o Dávivas (IHD) recibidas? Estando definido éste como un impuesto complementario al ISD, de forma que el Estado pudiese cobrarlo en las CCAA que, en el ejercicio de sus competencias en los tributos cedidos, hubiesen establecido alguna reducción, bonificación o deducción en el

35 Concretamente los arts. 11.b) y 19.b) de la LOFCA, y arts. 25. B) y 26.A).a) de la Ley 22/2009.

36 El art. 31.2 de la Ley 22/2009, considera "producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio".

37 Nótese que la cesión del IP y el ISD a las CCAA por la LOFCA y la Ley 22/2009 es análoga. Por lo que, de entrada, no habría diferencia entre la creación del ITSGF y el imaginario tributo al que hacemos referencia como el Impuesto Transitorio de Fraternidad de las Herencias o Dávivas.

impuesto sobre sucesiones o donaciones. Pues, de entrada, y en virtud de los razonamientos de la mayoría del Tribunal, parece que sería viable. Y aunque parte de la justificación de su aprobación fuese su temporalidad por una crisis energética y de precios³⁸, ya hemos visto que el Gobierno podría, llegado el caso, prorrogar el mismo sin ningún problema con un Decreto-Ley.

No queremos dar ideas. Pero el planteamiento de la aprobación del imaginario IHD, mediando enmienda o no, carecería de obstáculo constitucional a la luz de la STC 149/2023, de 7 de noviembre. Y así podríamos seguir haciendo supuestos de creación de impuestos estatales duplicados sobre la base de otro impuesto estatal de idéntica naturaleza y objeto, pero cedido a las CCAA.

2. Sobre la tramitación parlamentaria del ITSGF.

Tal y como lo ha definido parte de la doctrina, lo visto y vivido en la tramitación y aprobación del ITSGF es un claro ejemplo de filibusterismo parlamentario³⁹. Un procedimiento de creación normativa que se podría exponer y analizar en la Academia como ejemplo de producción legislativa con sobresaliente *cum fraude*⁴⁰ o de fraude de ley monumental⁴¹. Sin embargo, la mala noticia para el Derecho -con mayúsculas-, es que la práctica llevada a cabo por los grupos parlamentarios proponentes de la ley, y la enmienda correspondiente, ha sido convalidada por el Tribunal Constitucional. Por ello, los que no compartimos el fallo, pero sí creemos y defendemos el Estado de Derecho, respetamos y acatamos la sentencia. Lo que no impide, obviamente, discrepar de ésta con rigor y sobre la base de fundamentos y razonamientos jurídicos. Como dice el autor, "corren tiempos de legisladores ignorantes e insensatos que ponen a los profesores y jueces en aprietos muy delicados"⁴². En este sentido, los juristas tenemos un papel que jugar en este caso; "hoy las leyes, todas las leyes, las buenas y las malas, pertenecen a los legisladores hasta que se publican en el Boletín Oficial. A partir de ese momento pasan a ser

38 Como ya expusimos anteriormente, resulta paradójico que la crisis energética y de precios fuese la causa, precisamente, del gran incremento de la recaudación tributaria y no así la creación del ITSGF. En cifras, la inflación hizo que Hacienda recaudase 32.000 millones extra, y el ITSGF recaudó 624 millones. Visto los reales efectos de la inflación sobre la recaudación fiscal del Estado, igual, lo más oportuno y sensato hubiese sido bajar los impuestos más sensibles al consumo (IVA) o el que afecta a la disposición de renta (IRPF), y no seguir por la senda de crear más tributos duplicando los existentes. Sobre la recaudación impositiva extra ver: <https://www.expansion.com/economia/2022/12/01/6387b875468aebb47e8b4617.html> (consultado el 6/01/2024). Y sobre la recaudación del ITSGF ver: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>.

39 ALMUDI CID, J. M.: "El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", cit. p. 20.

40 Hasta 5 fraudes se denuncian en los trabajos de ilustres catedráticos de Derecho Financiero y Tributario que se recogen en el núm. I, 2023, de la Revista del Instituto de Estudios Económicos. A saber; fraude en su aprobación como enmienda, fraude su la pretendida urgencia, fraude en la armonización, fraude a la seguridad jurídica y fraude a los principios de buena regulación (arts. 129 y ss. LPAC).

41 ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", cit., p. 28.

42 NIETO, A. Y FERNÁNDEZ, T.R.: *El Derecho y el Revés*, Ariel, Barcelona, 2010, p. 70.

nuestras, de todos los operadores jurídicos, y quedan por ello a expensas de nuestro trabajo, que unas veces contribuye a moldearlas y otras incluso termina por destruirlas¹⁴³.

Como afirma una de las voces más autorizadas de la doctrina en el ámbito del Derecho Administrativo: “hoy repugna a la razón pasar por alto la eventual violación de las leyes de la lógica, que están más allá, como es obvio, del poder de disposición de Legislador alguno o aceptar como buenas medidas legales que “desnudan un Santo para vestir otro”, sacrificando valores que la Constitución protege en beneficio de otros del mismo o superior rango sin más razón que la que resulta de una determinada coyuntura de la aritmética parlamentaria¹⁴⁴. Lo que no imaginaba el autor referenciado era que dicha violación de la lógica fuese bendecida, precisamente, por la mayoría de los miembros del máximo órgano encargado de interpretar la Constitución. Porque “si la prohibición constitucional de arbitrariedad que formula el artículo 9.3, *in fine*, de la Norma Fundamental tiene algún significado, y es innegable que lo tiene, ese significado no es otro que el de expulsar de nuestro sistema jurídico-político cualquier expresión del poder público que no cuente con el fundamento adicional de la razón, esto es, cuyo único apoyo sea la mera voluntad y la fuerza o la autoridad formal de quien lo ejercita¹⁴⁵. Y ésta última causa ha sido la verdadera impronta que ha llevado la enmienda que introdujo el ITSGF.

Por todo lo expuesto, confiemos en que los postulados de la doctrina que unánimemente criticó la forma en que se tramitaba el ITSGF y el fondo de éste, los razonamientos jurídicos del voto particular de la STC 149/2023, de 7 de noviembre, y los operadores jurídicos contrarios al pronunciamiento de la citada sentencia, contribuyamos eficazmente al cambio de criterio del Tribunal en el futuro y que un Legislador, más docto o profesional, configure los trámites legislativos y las competencias territoriales en materia tributarias de manera garantista, participativa y coordinada con todos los poderes públicos intervinientes o afectados.

3. Sobre la vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española.

La Constitución Española es un texto eminentemente principal, y por ello podemos citar gran cantidad de referencias a principios jurídicos en su articulado; entre otros, los previstos en el art. 9.3 CE que fueron objeto de aplicación en la sentencia comentada. La importancia de estos ha sido constantemente destacada porque “es literalmente imposible la existencia de un sistema jurídico sin la concurrencia de ese acervo principal, pues ninguno podría funcionar al margen

43 NIETO, A. Y FERNÁNDEZ, T-R.: *El Derecho y el Revés*, cit., p. 106.

44 FERNÁNDEZ, T-R.: *De la Arbitrariedad del Legislador*, Civitas, 1998, p. 38.

45 FERNÁNDEZ, T-R.: *Del Arbitrio y de la Arbitrariedad Judicial*, Iustel, 2005, p. 120.

o en contra de principios⁴⁶. Por ello, “los principios son prescripciones jurídicas que imponen el deber de fundamentar e interpretar las normas conforme exige el valor expresado en el mismo”⁴⁷.

De conformidad con el párrafo anterior; la aplicación de los principios jurídicos en el proceso interpretativo del Juez o Magistrado es del todo procedente y necesario, pero “siempre que tales principios se utilicen por juristas expertos y se inserten en el sistema normativo como el aceite que facilita su funcionamiento y no como una alternativa o una excepción o ruptura del mismo”⁴⁸. Por supuesto no dudamos de la competencia de los Magistrados que formularon la posición mayoritaria en la STC 149/2023, de 7 de noviembre. Sin embargo, la interpretación de los principios jurídicos que fueron evaluados en su resolución sí ha dado con un fallo que ha terminado con una excepción o ruptura del sistema de producción legislativa de carácter tributaria y la regulación de cesión de tributos a las CCAA. Por ello entendemos, junto a los Magistrados del voto particular, que “lo que este tribunal tenía ante sí era la correcta aplicación de las reglas del juego de la democracia, concretamente, el respeto a los instrumentos y procedimientos relativos a la injerencia del Estado en la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al pleno ejercicio de la función representativa inherente al estatuto de los parlamentarios en el proceso de formación de la voluntad de las cámaras legislativas, y, en fin, a la confianza legítima de los ciudadanos en la que debe ser la esperable actuación de sus poderes públicos”.

Con el debido respeto a la mayoría del Tribunal, pensamos que el enunciado de su fundamentación se parece más al arquero que dispara la fecha y luego pinta la diana, que al jurista que busca y descubre la aplicación de los principios constitucionales en juego de la manera más ponderada, ajustada y respetuosa con el Derecho. En cuestión de aplicación e interpretación de principios constitucionales entendemos que se ha dado un gran salto (hacia atrás).

4. Por último, sobre los atributos del ITSGF: ni es solidario, ni es temporal.

El ITSGF pasará a la historia del Derecho Tributario como el tributo más estrambótico y difícil de asumir en términos de lógica y razón jurídica. Además de todas las anomalías expuestas, vamos a reflexionar sobre la primera singularidad de esta exacción, cual es, su propia denominación como “temporal” y “solidario”; dos adjetivos, dos inexactitudes. En efecto, la creación del gravamen a las grandes fortunas no puede vestirse de solidaridad porque, entre otras cuestiones, ser

46 LÓPEZ MENUJO, F.: “Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992, p. 29.

47 BELADIEZ ROJO, M.: *Los Principios Jurídicos*, Civitas, 2010, 136.

48 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.: *El Derecho, la Ley y el Juez*, Civitas, 1997, p. 57.

trata de un impuesto; es decir, se exige con carácter coactivo -DA I^aLGT-. Y no hay nada más lejos de la intención filantrópica de la solidaridad que la imposición.

Por otro lado, y en cuanto a su temporalidad, muchos fueron los que anunciaron que el ITSGF había llegado para quedarse, y no les faltó la razón. Si en su aprobación el apartado veintiocho del artículo 3 de la LIFG establecía que “este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor”, es decir, los ejercicios 2022 y 2023, rauda ha estado el Gobierno para, cómo no, por Decreto-Ley, prorrogar éste “en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica”⁴⁹. Por consiguiente, y aunque resulte sorprendente, los artífices del impuesto temporal en el Gobierno lo han prorrogado *sine die* y condicionado, ahora sí, a la revisión del sistema de financiación autonómica; el mismo sistema que desconocieron total y absolutamente para la aprobación del impuesto. Como dice el conocido brocardo *excusatio non petita accusatio manifesta*. Ahora resulta que la vigencia del ITSGF dependerá del mismo sistema de financiación autonómica que fue absolutamente soslayado para su creación y aplicación. Sin comentarios. A veces el silencio grita.

49 DA 5^a del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J. M.: "El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea", *AEDAF*, Paper 21, 2023.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

BELADIEZ ROJO, M.: *Los Principios Jurídicos*, Civitas, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: "Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", *Quincena Fiscal*, núm.4, 2023.

CORONA RAMÓN, J. F.: "El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

FERNÁNDEZ, T-R.: *De la Arbitrariedad del Legislador*, Civitas, 1998.

FERNÁNDEZ, T-R.: *Del Arbitrio y de la Arbitrariedad Judicial*, Iustel, 2005.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.: *El Derecho, la Ley y el Juez*, Civitas, 1997.

GARCÍA NOVOA, C., "Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

GOBIERNO DE ESPAÑA, "Informe de situación de la Economía Española 2022", *Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado*, 2022.

GOROSPE OVIEDO, J. I.: "Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: *Impugnación de las Ordenanzas Fiscales*, Francis Lefebvre, 2015.

HAYEK, F.: *Los Fundamentos de la Libertad*, Alianza Editorial, Madrid, 2020.

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, “Por una mejora de la eficiencia del gasto público en España”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2022.

LÓPEZ MENUDO, F.: “Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº extraordinario, 2004.

NIETO, A. Y FERNÁNDEZ, T-R.: *El Derecho y el Revés*, Ariel, Barcelona, 2010.

