

paper

21

**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**

2023

aedaf

**EI 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**

José Manuel Almudí Cid

Profesor titular de Derecho financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

ISBN

978-84-89025-49-3

**© Asociación Española de
Asesores Fiscales**

O'Donnell, 7- 1ª dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño

Nueve, comunicación y diseño

Maquetación

Aedaf

Impresión

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100

Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

José Ignacio Alemany Bellido

Gabriel Casado Ollero

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Gloria Marín Benítez

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

Sumario

1.	Introducción.....	7
2.	Características esenciales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	9
2.1	Hecho imponible y exenciones.....	9
2.2	Sujetos pasivos	9
2.3	Base imponible.....	11
2.4	Devengo.....	11
2.5	Cuota tributaria	11
2.5.1	Cuota íntegra.....	11
2.5.2	Límite a la cuota íntegra.....	12
2.5.3	Cuota líquida	14
2.5.4	Cuota diferencial.....	15
2.6	Responsabilidad patrimonial.....	15
2.7	Gestión y aplicación del impuesto.....	16
3.	Adecuación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la Constitución	17
3.1	La vulneración de los principios de representación política y autoimposición previstos en los artículo 23.1 y 31.3 de la Constitución	17
3.2	La improcedente armonización de la imposición cedida sobre el patrimonio mediante una ley estatal ajena al bloque de constitucionalidad de la financiación autonómica	27
3.3	Vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a raíz de la tardía aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.....	34
3.3.1	Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el ordenamiento constitucional español	34
3.3.2	Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el Derecho de la Unión Europea	36
3.3.3	Efectos temporales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.....	44
4.	La sujeción de la titularidad indirecta de bienes inmuebles radicados en España al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la luz de los Convenios para evitar la Doble Imposición internacional celebrados por España.....	49
5.	Compatibilidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con el Derecho originario de la Unión Europea	51
	Bibliografía	56

1. Introducción

El pasado 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que se aprueba el denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF)¹. Se trata de un impuesto estatal directo, de naturaleza personal, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, que a diferencia de este no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, mediante el que se pretenden someter a gravamen, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

De acuerdo con lo señalado en el preámbulo de dicha Ley, el propósito de la nueva figura tributaria es doble. El primer objetivo expresamente reconocido por el legislador es estrictamente recaudatorio, justificándose el incremento de la presión fiscal en que, en tiempos de crisis energética e inflación, se requiere un mayor esfuerzo económico de quienes disponen de capacidad económica más elevada. El efecto redistributivo del impuesto pretende acentuarse mediante la afectación de su recaudación, de forma acusadamente imprecisa, a la financiación de políticas de apoyo a los más vulnerables, procurando un reparto equitativo del coste de la inflación.

La segunda finalidad reconocida del ITSGF es armonizadora, pues a través de su implantación se pretenden atemperar las asimetrías existentes en el gravamen sobre la titularidad del patrimonio aplicable en las distintas Autonomías. En concreto, se persigue que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han decidido no exigir, total o parcialmente, el Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido por el Estado (v. gr.: Andalucía, Galicia, Madrid), no difiera sustancialmente de la soportada por los contribuyentes, con mayor capacidad económica, radicados en Autonomías en las que no se ha optado por atenuar la tributación por este último impuesto.

Como cabe observar, el Estado pretende restañar la imposición patrimonial (si bien exclusivamente en aquellos supuestos en los que la cuantía del patrimonio neto supere los 3.000.000 de euros) en aquellas Comunidades Autónomas que hubieran acordado no hacerla efectiva en términos análogos a lo previsto en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio. No obstante, como tendremos ocasión de señalar, pese a la inequívoca voluntad del legislador de armonizar la imposición patrimonial en nuestro país, la defectuosa articulación técnica del límite de la cuota íntegra del ITSGF, fruto de la vertiginosa y reprochable tramitación parlamentaria de la norma de rango legal en la que se inserta, ha propiciado que el pretendido efecto armonizador se haya visto desdibujado de forma ciertamente significativa.

Habida cuenta de su finalidad, la configuración del ITSGF coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, base imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como por lo que se refiere al límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental radica en el hecho imponible, que grava exclusivamente aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros,

¹ 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, y se modifican determinadas normas tributarias.

así como en la eliminación del mínimo exento de 700.000 euros, que en el nuevo impuesto se reserva para los sujetos residentes.

Puesto que el ITSGF está diseñado a imagen y semejanza del Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas, con el fin de corregir eventuales situaciones de doble imposición interna, los sujetos pasivos del nuevo tributo podrán deducir la cuota tributaria de la imposición patrimonial satisfecha a la Comunidad Autónoma.

El ITSGF es un tributo estatal aplicable en todo el territorio nacional, de forma complementaria al Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral Navarra y de los dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales. En el País Vasco se ha modificado el Concierto Económico para incluir el ITSGF considerándolo como un tributo concertado de normativa autónoma, fijándose como criterio para determinar la normativa y la Administración competente el mismo que resulta de aplicación para el Impuesto sobre el Patrimonio. En todo caso, el ITSGF no surtirá efectos en territorio foral en el ejercicio 2022, si bien las Diputaciones Forales podrían acordar su aplicación en 2023, teniendo en cuenta que los efectos de la concertación del impuesto se ciñen a los ejercicios 2022 y 2023, al igual que sucede en territorio común².

Por lo que se refiere a Navarra, el Convenio Económico se ha modificado en términos similares³. No obstante, es preciso advertir que esta Comunidad Foral ha modificado la escala de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio aplicable en los ejercicios 2022 y 2023, al objeto de incluir un último tramo con un tipo marginal máximo del 3,5 por 100, lo que implica aproximar significativamente la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio en este territorio con la prevista por el Impuesto sobre el Patrimonio estatal y, por ende, con la del ITSGF⁴.

Si bien se trata de un impuesto temporal, con vigencia exclusivamente en los años antes mencionados, el legislador estatal conmina al ejecutivo para que, una vez transcurrido el referido periodo de vigencia, evalúe los resultados del impuesto y, en su caso, proponga su mantenimiento o supresión⁵. De este modo, no cabe descartar que, una vez transcurrido el inicial periodo de vigencia, se decida por el Parlamento que sus efectos perduren en el tiempo, en términos similares a lo que ha acontecido con el Impuesto sobre el Patrimonio.

2 Ley 9/2023, de 3 de abril, mediante la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

3 Ley 8/2023, de 3 de abril, mediante la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

4 Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuesto y otras medidas tributarias.

5 Art. 3 Veintitrés de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

2. Características esenciales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

2.1 Hecho imponible y exenciones

Según hemos indicado previamente, el ITSGF es un tributo estatal, de carácter directo y naturaleza personal, que pretende complementar la imposición autonómica sobre el patrimonio, como consecuencia de la decisión de determinadas Comunidades Autónomas de no gravar esta manifestación de capacidad económica en términos similares a las Comunidades Autónomas que han mantenido inalterada la normativa estatal en su territorio.

Según se establece en el artículo 3 Tres de la Ley 38/2022, constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros. Por patrimonio neto se entiende el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. A estos efectos, se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Se declaran exentos los bienes y derechos que lo estén por el Impuesto sobre el Patrimonio estatal⁶.

2.2 Sujetos pasivos

Por lo que se refiere al elemento subjetivo del tributo, existe un paralelismo absoluto entre el ITSGF y el Impuesto sobre el Patrimonio. De este modo, la tributación derivada de sendos impuestos podrá afectar tanto a contribuyentes residentes a efectos fiscales en territorio español como a contribuyentes no residentes en España⁷.

Resultarán gravadas por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, a quienes se les exige el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Por otra parte, tributarán por obligación real los contribuyentes no residentes, exclusivamente por los bienes y derechos de los que sean titulares cuando estén situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, en cuyo caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos. Son bienes o derechos que entran normalmente en este concepto la propiedad y otros derechos

6 Arts. 3 Cuatro de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

7 Arts. 3 Cinco de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

reales sobre inmuebles localizados en España, las cuentas bancarias abiertas en nuestro país, las participaciones en sociedades españolas, etc.

A estos efectos, es importante destacar que, tras la modificación operada por la Ley 38/2022, la Ley 19/1991 establece que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad –residente o no–, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español⁸. Obviamente, todo ello sin perjuicio de lo que dispongan los tratados internacionales firmados por España en materia de fiscalidad⁹.

Los sujetos acogidos al régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español¹⁰, estarán sujetos por obligación real no solo al Impuesto sobre el Patrimonio, sino también al ITSGF durante todo el periodo en el que resulten gravados por el IRNR¹¹.

Los sujetos pasivos residentes en un país que no sea miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (cuando no exista un instrumento de intercambio de información tributaria y recaudación) deberán nombrar, antes del fin del plazo voluntario de declaración, un representante fiscal con residencia en territorio español¹².

Esta obligación se extiende por el legislador a los sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (siempre y cuando exista un instrumento de intercambio de información tributaria y recaudación), antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del impuesto, salvo si retornasen a España antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de aquellas.

Es preciso subrayar que, a diferencia de lo establecido en la esfera del Impuesto sobre el Patrimonio, el legislador no ha tipificado como infracción grave, a la que se anuda una multa pecuniaria fija de 1.000 euros (susceptible de ser incrementada en los supuestos de reincidencia), el incumplimiento de la obligación de nombrar representante, lo que nos parece acertado, toda vez que, al actuar el Impuesto sobre el Patrimonio como una suerte de pago a cuenta del ITSGF, podría llegar a incurrirse en un inaceptable *bis in idem* en el supuesto de sancionarse ambas conductas.

Asimismo, es preciso advertir que, a diferencia de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio¹³, la Ley 38/2022 tampoco contempla la posibilidad de considerar responsable solidario de la deuda tributaria derivada del ITSGF al gestor de los bienes

8 Vid. Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

9 Como veremos más adelante con mayor detenimiento, la Ley 38/2022 modifica la Ley del Impuesto sobre el patrimonio para habilitar la potestad de gravamen sobre las participaciones accionariales en entidades no residentes con activos inmobiliarios subyacentes radicados en España, corrigiendo así una discriminación respecto del residente, por cuanto el no residente, por el hecho de interponer una persona jurídica no residente, eludía el gravamen del citado impuesto.

10 Art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

11 Consultas vinculantes DGT 0420-23 y V0424-23, ambas de 24 de febrero.

12 Arts. 3 Seis de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 6 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

13 Art. 6 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

o derechos del contribuyente no residente que den lugar a tributación en nuestro país por dicho concepto.

2.3 Base imponible

Constituye la base imponible del ITSGF el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo. Por patrimonio neto se entiende el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

La base imponible se determina aplicando las normas del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁴. A estos efectos, se presumirá que forman parte del patrimonio gravado los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Como hemos avanzado, en el supuesto de obligación personal, la base liquidable se determinará reduciendo 700.000 euros de la base imponible, en concepto de mínimo exento. Esta reducción no resulta aplicable a los sujetos pasivos no residentes¹⁵.

2.4 Devengo

El devengo del impuesto tiene lugar el 31 de diciembre de cada año e incide en el patrimonio del que sea titular el obligado tributario en dicha fecha, lo que determina que nos encontramos ante un impuesto de carácter instantáneo¹⁶.

2.5 Cuota tributaria

2.5.1 Cuota íntegra

La cuota tributaria íntegra se calcula aplicando a la base liquidable la siguiente escala de tipos, que son coincidentes, en sus tres últimos tramos, con los recogidos en la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁷:

Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta 3 millones de euros	0%
Desde 3 millones hasta 5.347.998,03	1,7%
Desde 5.347.998,03 hasta 10.695.996,06	2,1%
En adelante	3,5%

14 Arts. 3 Ocho de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 9 a 27 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

15 Art. 3 Nueve de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre

16 Art. 3 Diez de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre

17 Arts. 3 Once de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

2.5.2 Límite a la cuota íntegra

Para los sujetos pasivos por obligación personal, la cuota íntegra del ITSGF, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF¹⁸.

A tal efecto, resultarán de aplicación las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio establecidas en la Ley 19/1991¹⁹, si bien, en el supuesto de superar la cuota de los tres impuestos el límite anterior, se reducirá la cuota del ITSGF hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción aplicable en este impuesto pueda exceder del 80 por 100²⁰.

A lo anterior se añade que, en las situaciones de tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio y del ITSGF, se determinará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquellos en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el ITSGF.

De este modo, por lo que se refiere a la tributación individual, es posible distinguir dos situaciones al objeto de aplicar el límite a la cuota íntegra:

- Si el 60 por 100 de la suma de bases imponibles del IRPF es mayor o igual que la suma de cuotas íntegras de los tres impuestos, no se aplica límite alguno y la cuota íntegra sigue siendo la inicialmente determinada.
- Si el 60 por 100 de la suma de bases imponibles del IRPF es menor que la suma de las cuotas íntegras de los tres impuestos, sí entra en juego el límite de la cuota íntegra del ITSGF previsto legalmente.

El importe en que ha de verse reducida dicha cuota se corresponde con la diferencia existente entre ambos sumatorios (cuotas íntegras - bases imponibles), debiendo tenerse en cuenta que la reducción no podrá exceder del 80 por 100 de la propia cuota íntegra inicialmente determinada (lo que equivale a afirmar que la cuota íntegra reducida nunca podrá ser inferior al 20 % de la cuota íntegra).

En este sentido, resulta fundamental advertir que el límite que nos ocupa no toma en consideración la cuota líquida de los tres impuestos, lo que implicaría anular los efectos de los beneficios fiscales o bonificaciones introducidos en el Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas. Como cabe

18 Arts. 3 Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

19 De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, no se tomará en consideración la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

20 Esta reducción es coincidente con la establecida por el art. 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

apreciar, el legislador hace referencia exclusivamente a la “cuota”, circunstancia que debe conducirnos a considerar que la magnitud a contrastar con el límite del 60 por 100 de la base imponible del IRPF es el sumatorio de la cuota íntegra del IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF.

Si bien el tenor literal de la norma es claro, el hecho de que se tome en consideración a tales efectos la cuota íntegra y no la cuota líquida del Impuesto sobre el Patrimonio desvirtúa significativamente el efecto armonizador que, como hemos visto, inspira el ITSGF.

No obstante lo anterior, tras haberse incorporado, en un primer momento, un planteamiento distinto en el Proyecto de Orden Ministerial del Ministerio de Hacienda y Función Pública, mediante la que se aprueba el modelo 718, relativo al ITGF, por el que se determinan el lugar, la forma y plazos de presentación del impuesto, pretendiendo hacer valer la cuota líquida a efectos del cómputo del límite que nos ocupa, el Consejo de Estado ha señalado, en su dictamen 464/2023, de 8 de junio, que la magnitud que habrá de tomarse en consideración es la cuota íntegra de los tres impuestos, sin que pueda tomarse como referencia la cuota líquida a efectos del cálculo del mencionado límite.

Según advierte el Consejo de Estado en dicho dictamen, *«es la norma legal la que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8, letras a) y d), de la Ley General Tributaria, ha de determinar los parámetros para determinar la cuota tributaria de cualquier impuesto. Y no cabe duda de que la Ley 38/2022 incluye las cuotas tributarias íntegras de los tres impuestos a los efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del ITSGF, sin prever regla específica alguna para la determinación del sumando correspondiente a la cuota íntegra del ITSGF»*²¹.

Esta misma cuestión se planteó en sede parlamentaria durante la tramitación de la proposición de ley que luego se convertiría en la Ley 38/2022. Así, en la enmienda número 72 presentada en el Senado por el grupo parlamentario Esquerra Republicana-Euskal Herria Bildu, que finalmente no fue incorporada al texto final, se cuestionaba la inclusión, a efectos de la determinación del límite de la cuota íntegra del ITSGF, de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio; y se propugnaba una nueva redacción del precepto que solo tuviera en cuenta, a efectos de la determinación del referido límite, las cuotas íntegras de IRPF e ITSGF.

En particular, se afirmaba que *«el impuesto estatal y el impuesto autonómico deberían tener un “recorrido” de liquidación paralelo y solo interaccionar en el último momento, esto es, en el momento de fijar la cuota a ingresar del ITSGF mediante la deducción de la cuota líquida ingresada por el contribuyente en concepto del IP autonómico»*. Y se concluía que *«el texto actual del art. 3.Doce de la proposición de Ley [que es el finalmente aprobado] implica que el potencial importe a ingresar en concepto del impuesto estatal se vea minorado, hecho que contribuye a mantener las diferencias de tributación entre las Comunidades*

21 Dictamen 464/2023 del Consejo de Estado, de 8 de junio.

Autónomas que han bonificado el IP y las que no, rebajando el impacto de la buscada armonización».

En virtud de todo lo anterior, en el BOE de 12 de junio se ha publicado la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, mediante la que se aprueba el modelo 718 “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas” y se determina el lugar, forma y plazos, condiciones y procedimiento para su presentación. En la misma se descarta el planteamiento inicialmente incluido en el proyecto de Orden Ministerial, de tal modo que será la cuota íntegra de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio la que se tome en consideración, en el propio modelo, a efectos del cálculo del límite conjunto.

Así pues, de cara al cómputo del límite de la suma de cuotas íntegras del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, habrá de tomarse en consideración la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio (casilla 152 del modelo) y no la cuota del Impuesto sobre Patrimonio efectivamente satisfecha (casilla 205 del modelo). En relación con la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio debe tenerse en cuenta que la casilla 152 del modelo 718 se remite a la casilla 40 del modelo 714, relativo al Impuesto sobre el Patrimonio (total cuota íntegra).

2.5.3 Cuota líquida

A efectos de determinar la cuota líquida del ITSGF, sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales celebrados por España, resultará deducible, respecto de los elementos situados o que puedan ejercitarse o cumplirse fuera del territorio español, la menor cantidad de las siguientes²²:

El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el ITSGF.

El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ITSGF a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero²³.

Adicionalmente, si entre los bienes y derechos de contenido económico existieran bienes o derechos situados o que debieran ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se aplicará la bonificación del 75 por 100 prevista por el Impuesto sobre el Patrimonio a la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos. Esta bonificación no resulta de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiere a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en ellas o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas²⁴.

22 Arts. 3 Trece de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 32 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

23 Se entiende por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

24 Arts. 3 Trece de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre y 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

2.5.4 Cuota diferencial

Habida cuenta de la finalidad del ITSGF y al objeto de corregir la doble imposición que suscitaría la superposición de este tributo con el Impuesto sobre el Patrimonio, la cuota diferencial se determina a través de la deducción de la cuota liquidable del primer impuesto de la cuota efectivamente satisfecha en virtud del segundo²⁵.

2.6 Responsabilidad patrimonial

Las deudas tributarias por este impuesto tendrán la misma consideración que las previstas en el artículo 1.365 del Código Civil, lo que determina que los bienes gananciales de los cónyuges responderán directamente ante la Hacienda Pública por la deuda derivada del ITSGF, y ello con independencia de que los bienes y derechos que originan la deuda tengan carácter privativo²⁶.

De forma acertada, a diferencia del artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁷, el ITSGF no incluye las sanciones dentro del régimen de responsabilidad patrimonial del patrimonio conyugal. Ciertamente, resulta ya de por sí criticable que la Ley del IRPF pretenda extender la responsabilidad de los bienes gananciales a las sanciones, pues, a nuestro juicio, cuando se pretende hacer responder el patrimonio ganancial del cónyuge no deudor en virtud de una infracción cometida por el otro cónyuge se estará vulnerado el principio de personalidad de la pena. De hecho, el propio Código Civil, que queda silenciado en este punto por lo establecido por la Ley del IRPF, acoge este criterio cuando, a través de su artículo 1366, extiende la responsabilidad de la sociedad de gananciales a las obligaciones extracontractuales de un cónyuge en beneficio de la sociedad conyugal, «*salvo si fuesen debidas a dolo o culpa grave del cónyuge deudor*»²⁸.

No obstante lo anterior, el artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia de la normativa anteriormente señalada, no hace referencia a las sanciones, toda vez que, en el momento de su aprobación, éstas se incluían dentro del concepto de deuda tributaria previsto en la Ley General Tributaria de 1963²⁹. En nuestra opinión, lejos de poder justificarse la exigencia de las sanciones con cargo al valor total de los bienes y derechos que integran la sociedad de gananciales acudiendo a una interpretación histórica de la norma, una vez transcurridos más de veinticinco años desde la escisión producida en el concepto de deuda tributaria por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes³⁰, ha de considerarse que la voluntad del legislador,

25 Art. 3 Catorce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

26 Art. 3 Dieciséis de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

27 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes sobre los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

28 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J.M., "La oposición a la ejecución de bienes gananciales por deudas tributarias de uno de los cónyuges", *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2007, pp. 11 y ss.

29 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

30 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

en este tributo, no es otra que la de excluir las sanciones de la garantía adicional para la satisfacción del crédito público prevista en el artículo 34 de la Ley 19/1991.

Desde luego, este planteamiento se ve avalado por la redacción del artículo 3 Dieciséis de la Ley 38/2022, que al configurar *ex novo* el régimen de responsabilidad patrimonial aplicable en el ámbito del ITSGF circunscribe sus efectos a las deudas tributarias de este impuesto, situando a las sanciones al margen de los efectos de esta relevante garantía recaudatoria de la Administración.

2.7 Gestión y aplicación del impuesto

Ya hemos señalado previamente que el carácter armonizador del ITSGF determina que no es susceptible de ser cedido a las Comunidades Autónomas. En virtud de lo anterior, la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección, sanción y revisión corresponde al Estado³¹.

Se trata de un tributo que se rige por el sistema de autoliquidación, por lo que los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Hacienda³². Tras la reciente aprobación de la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, su presentación se deberá realizar por vía electrónica en el plazo comprendido entre el 1 y el 31 de julio del año siguiente a la fecha de devengo del impuesto. Por tanto, la autoliquidación del ITSGF devengado el 31 de diciembre de 2022 deberá realizarse entre el 1 y el 31 de julio de 2023.

Resultan obligados a presentar declaración y autoliquidar la obligación tributaria los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar³³. Ahora bien, quedan excluidos de la obligación de declarar por el ITSGF los sujetos pasivos que ya tributan directamente al Estado por el Impuesto sobre el Patrimonio, por tratarse de contribuyentes no residentes que no tienen su residencia habitual en una Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria del ITSGF resulte a ingresar. Esta última

31 Art. 3 Diecisiete de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

32 Art. 3 Dieciocho de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Según ha señalado el Consejo de Estado en su dictamen 464/2023, de 8 de junio, este «(...) se ha pronunciado en numerosas ocasiones (por todos, dictamen número 275/2015, de 29 de abril) sobre la técnica de la habilitación *per saltum*, con arreglo a la cual la norma con rango legal habilita directamente a los titulares de departamentos ministeriales o de otros órganos subordinados a ellos para que procedan a su desarrollo. “Se trata de una técnica que altera la secuencia normal que debe seguir la habilitación normativa (...).

En la medida en que dicha alteración tiene consecuencias en el régimen de atribución de competencias y en el sistema de control jurisdiccional de las normas reglamentarias, es preciso hacer un uso restringido de esta técnica, estableciendo las cautelas necesarias para garantizar su carácter excepcional”. Dicho, en otros términos, “la secuencia normal que debe seguir la habilitación normativa es que la Ley remita al Reglamento su desarrollo, quedando la orden reservada y, a su vez, limitada, a cuestiones de organización interna del departamento ministerial respectivo”. Pero ello no es óbice para que, con carácter excepcional y acotado, la norma legal pueda deferir directamente a una orden ministerial la regulación de ciertos aspectos del régimen jurídico en ella contenidos, incluso aunque trasciendan los aspectos puramente organizativos y procedimentales.

Así ha sucedido en el presente caso, en el que la Ley 38/2022 defiere a la orden ministerial el régimen de autoliquidación y presentación de la declaración, aspectos a los que ha de ceñirse la regulación proyectada, sin que pueda amparar la regulación de cualesquiera aspectos del régimen jurídico del impuesto y, mucho menos, de aquellos que excedan del ámbito de las reglas formales y de gestión para la exigibilidad del mismo».

33 Art. 3 Diecinueve de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

circunstancia podrá venir propiciada como consecuencia de que, a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, los sujetos pasivos por obligación real no pueden aplicar el mínimo exento de 700.000 euros reconocido a los contribuyentes residentes.

Por otra parte, como tendremos ocasión de exponer más adelante, no puede perderse de vista a estos efectos que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podrán llegar a invocarse por los obligados tributarios no residentes, en determinados supuestos, la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el Impuesto sobre el Patrimonio por las Autonomías, circunstancia que propiciaría la imposición de estos obligados tributarios a través de ITSGF.

3. Adecuación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la Constitución

Una vez expuestas las características principales del ITSGF, procederemos ahora a contrastar su adecuación a la Constitución, tanto desde una perspectiva formal como sustantiva. A tales efectos, analizaremos, en primer término, el vertiginoso discurrir parlamentario de la nueva figura tributaria aprobada por Ley 38/2002, que invita a cuestionar su constitucionalidad desde la óptica tanto del principio de representación política garantizado por el artículo 23.1 de la Constitución como del principio de autoimposición consagrado en el artículo 31.3 de la Carta Magna .

Por otra parte, en el presente apartado, será objeto de análisis la idoneidad de la mencionada Ley para armonizar la imposición autonómica, al haberse hecho abstracción de los restantes instrumentos legales en vigor, que disciplinan la imposición estatal y autonómica con un claro anclaje constitucional. Por último, resulta inexcusable hacer referencia a la adecuación del ITSGF a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a raíz de su entrada en vigor con muy escasa antelación al devengo del impuesto.

3.1 La vulneración de los principios de representación política y autoimposición previstos en los artículo 23.1 y 31.3 de la Constitución

La primera tacha de inconstitucionalidad presente en el impuesto que nos ocupa tiene carácter formal o procedimental y es consecuencia de la peculiar tramitación parlamentaria seguida por la Ley 38/2002, mediante la que se aprueba el ITSGF, en la que se hace patente una quiebra del principio de representación política establecido por el artículo 23.1 de la Constitución. En efecto, buscando una pronta aprobación de esta figura tributaria por el Parlamento estatal, la regulación de este impuesto se incorporó al proceso legislativo mediante una enmienda a una proposición de ley impulsada por los mismos grupos políticos que integran el actual Gobierno de la nación.

Concretamente, el proceso parlamentario que da lugar a la aprobación del ITSGF se desarrolló en los siguientes términos. El 30 de agosto de 2002 el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados (en adelante, BOCD) publicó la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito

y establecimientos financieros de crédito, presentada por los grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos – En Comú Podem – Galicia en Común.

Una vez iniciado el proceso parlamentario de dicha Proposición de Ley, los mismos grupos parlamentarios, según se recoge en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (en adelante, BOCG) de 18 de noviembre de 2022, presentaron la enmienda número 99, relativa a la incorporación en dicha Proposición del ITSGF³⁴. El texto de dicha proposición de Ley se aprobó definitivamente en el Congreso de los Diputados el 24 de noviembre de 2022 y la votación en el Senado se produjo el día 21 de diciembre de 2022. Finalmente, el 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el BOE la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que finalmente se aprueba el ITSGF.

Como es sabido, nuestra Constitución atribuye la iniciativa legislativa no solo al Gobierno a través de los proyectos de ley (art. 87) sino también a las Cámaras mediante las proposiciones de ley (art. 89)³⁵, si bien 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 texto³⁶.

De acuerdo con lo previsto en el Reglamento del Congreso de los Diputados, las proposiciones de ley se presentarán por un Diputado (con la firma de 14 miembros de la Cámara) o por un grupo parlamentario (con la sola firma de su portavoz), acompañadas de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre ellas³⁷. Tras su publicación, el Gobierno deberá manifestar su criterio, en el plazo de 30 días, respecto a su toma en consideración, así como su conformidad o no a la tramitación si la iniciativa implicara un aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios³⁸.

Tras la manifestación de conformidad expresa o tácita del Gobierno, la proposición será objeto de debate por el Pleno, previa exposición del criterio del ejecutivo, remitiéndose esta, en su caso, a la Comisión correspondiente, instante en el que se abre el plazo de enmiendas, sin que resulten admisibles las enmiendas a la totalidad (de devolución), salvo en el supuesto de proposiciones de ley que hayan sido tomadas en consideración en el Senado³⁹.

Por su parte, los proyectos de ley impulsados por el Gobierno deben ir igualmente acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para pronunciarse sobre los mismos. No obstante, estos se tramitan directamente

34 Por otra parte, las enmiendas 92 y 93 modificaron el título y la exposición de motivos del proyecto de ley inicialmente presentado al objeto de incluir una referencia al ITSGF en sendos ámbitos.

35 No obstante, las proposiciones de ley no tienen cabida para aprobar la Ley de Presupuestos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 134.6 de la Constitución.

36 En este sentido, cfr. 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, pp. 32 y 33.

37 Arts. 124 y 126 del Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10 de febrero de 1982.

38 En este sentido, vid. art. 134.6 de la Constitución en relación con la Ley de presupuestos.

39 Art. 126 del Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10 de febrero de 1982.

en la Cámara, sin necesidad de que el pleno se pronuncie respecto a su toma en consideración⁴⁰.

Según establece la Ley del Gobierno, los anteproyectos de Ley podrán requerir que se sustancie una consulta pública previa a su tramitación, exigiéndose la elaboración de una memoria del análisis de impacto normativo con carácter preceptivo. Posteriormente, el titular o titulares de los Departamentos proponentes elevarán el anteproyecto de Ley, previo sometimiento a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, al Consejo de Ministros, a fin de que decida sobre los ulteriores trámites y, en particular, sobre las consultas, dictámenes e informes que resulten convenientes, así como sobre los términos de su realización, sin perjuicio de los legalmente preceptivos⁴¹.

Es cierto, no obstante, que cuando razones de urgencia así lo aconsejen, y siempre que se hayan cumplimentado los trámites de carácter preceptivo, el Consejo de Ministros podrá prescindir de pronunciarse sobre la necesidad de consultas o informes y acordar la aprobación del anteproyecto de ley o proyecto de real decreto legislativo y su remisión, en su caso, al Congreso de los Diputados o al Senado, según corresponda⁴².

A tales efectos, procede señalar que el dictamen del Consejo de Estado resulta preceptivo exclusivamente cuando se tramitan anteproyectos que afectan a materias detalladas en los artículos 21 y 22 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado⁴³, al igual que el informe del Consejo General del Poder Judicial, que resulta exigible en la medida en que se vean involucradas cuestiones previstas en el artículo 561.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴⁴, por lo que estimamos que no resultaba exigible su pronunciamiento previo de cara a la aprobación del ITSGF.

Sin perjuicio de lo anterior, a nuestro juicio, resulta evidente que, si bien la Constitución admite la posibilidad de que la iniciativa parlamentaria se impulse tanto por el Gobierno, a través de un proyecto de ley, o por las Cámaras, por la vía de la proposición de Ley, la alternativa elegida para tramitar y aprobar la Ley 38/2022, mediante la que se incorpora el ITSGF en nuestro sistema impositivo, 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 que se desvirtúa la garantía de autoimposición consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución⁴⁵.

Efectivamente, el tributo que nos ocupa ha cobrado vigencia, a raíz de la extravagante vía parlamentaria elegida por el Gobierno para su tramitación y aprobación, sin que se hayan recabado estudios o evacuado consultas encaminadas a identificar las bondades

40 Art. 109 del Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10 de febrero de 1982.

41 Art. 26 de la Ley 50/1997, del Gobierno.

42 Art. 26.4 de la Ley 50/1997, del Gobierno.

43 Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

44 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

45 Conforme al artículo 134.7 de la Constitución española, la Ley de Presupuestos no puede crear tributos, si bien podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Este apartado constituye una reacción frente a una práctica anterior a la Constitución en vigor, toda vez que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado preconstitucionales habían incorporado tradicionalmente importantes reformas tributarias. Dicho instrumento legal no se ha considerado idóneo para aprobar tributos precisamente como consecuencia de las peculiaridades de su tramitación parlamentaria y de los límites en las facultades de proposición de ley y enmienda de los grupos

y eventuales desaciertos de la norma. Tampoco se ha dado cabida a la participación ciudadana, emplazando a una consulta pública relacionada con la introducción del ITSGF, ni se ha elaborado la referida memoria de impacto normativo, circunstancia que probablemente habría permitido obviar algunos de los flagrantes errores técnicos que se recogen en su configuración a la luz de los objetivos que persigue el nuevo impuesto, que afectan a los intereses tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria del Estado.

Desde luego, puede resultar cuestionable que la omisión de tales trámites en el proceso de tramitación parlamentaria haya afectado decisivamente al proceso de formación de la voluntad parlamentaria, requisito exigido por la jurisprudencia constitucional para declarar que una determinada norma con rango legal está viciada de inconstitucionalidad, toda vez que en buena parte de las proposiciones de ley no se hará efectivo necesariamente el relevante control previo previsto para los proyectos de ley⁴⁶. Sin embargo, el hecho de que los grupos que presentan la proposición de ley sean los mismos que conforman el Gobierno de la nación denota, según se ha dicho, una deliberada y preocupante huida de las garantías del control de la calidad normativa previstas en nuestro ordenamiento jurídico.

Con todo, la anomalía en la tramitación parlamentaria que, en nuestra opinión, resulta decisiva de cara a determinar la inconstitucionalidad del ITSGF es su inclusión, a través de una enmienda, en el texto de una proposición de ley que inicialmente no incluía referencia alguna a este tributo, impidiéndose, de este modo, el debate o la incorporación de nuevas enmiendas, y propiciándose una injustificada merma de las posibilidades de discusión parlamentaria. Como cabe observar, nos encontramos, por tanto, ante una flagrante manifestación del denominado filibusterismo parlamentario, mediante el que, en esta ocasión, se menoscaban los derechos constitucionales de los grupos parlamentarios minoritarios, al tiempo que se socava gravemente la esencia del Estado social y democrático de Derecho.

Con el fin de evitar una quiebra del principio de representación política previsto en el artículo 23.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional ha trazado un conjunto de límites en relación con la posibilidad de introducir enmiendas en una iniciativa legislativa que se encuentra en tramitación. Las restricciones a la posibilidad de incorporar enmiendas en relación con una determinada iniciativa legislativa en tramitación fueron inicialmente perfiladas por la STC 23/1990, de 15 de febrero, en cuyo FJ 5º se declaraba que:

«Tres son, como antes se ha dicho, los requisitos de procedibilidad de estas enmiendas: que sean suscritas por un Grupo Parlamentario (y no únicamente por un Diputado o varios singularmente), que se presenten dentro del plazo reglamentario (quince días:

parlamentarios, circunstancia que pone en riesgo el principio de autoimposición, en términos similares a los que han sido descritos en relación con el proceso de aprobación parlamentaria del ITSGF.

46 Vid. SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 10º y 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 4º.

art. 105.1) y, desde luego, que versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar».

En este pronunciamiento se acuña la denominada “doctrina de la homogeneidad”, conforme a la cual, una vez se hubiese producido la toma en consideración de una proposición de ley, no resulta posible introducir enmiendas que no guarden relación con el objeto de aquella.

El concepto de enmiendas relacionadas con el objeto de la norma ha sido objeto de precisión por el Tribunal Constitucional en su Auto 118/1999⁴⁷, en el que declara lo siguiente:

«Descendiendo al supuesto concreto que nos ocupa, en lo que respecta a las enmiendas a los Proyectos o Proposiciones de Ley, este TC, en relación con las enmiendas de totalidad de texto alternativo a un Proyecto de Ley, ha tenido ocasión de señalar como necesaria condición de procedibilidad de las mismas, además de satisfacer los requisitos formales reglamentariamente previstos, que versen sobre la materia a que se refiere al Proyecto de Ley que tratan modificar, la cual infiere del carácter alternativo de la propuesta y cuya concurrencia indudablemente corresponde valorar al órgano parlamentario competente para decidir sobre su calificación y admisión. En el caso examinado, el TC consideró, de acuerdo con la doctrina constitucional expuesta, que el órgano parlamentario había aplicado de un modo razonable las normas reglamentarias, ya que la enmienda a la totalidad con texto alternativo presentada no se limitaba al precepto estatutario objeto del Proyecto de reforma del Estatuto de Autonomía, sino que se extendía: a otros preceptos distintos, con lo que se desvirtúa lo que es una auténtica enmienda y se convierte el escrito en el que se contiene en otro proyecto de modificación de otros preceptos estatutarios que no son objeto del Proyecto de Ley» (TC S 23/1990, fundamento jurídico 5.º). Esta correlación material entre la enmienda y el texto enmendado como condición de procedibilidad es inherente al carácter subsidiario o incidental, por su propia naturaleza, de toda enmienda respecto al texto enmendado.

*Sin embargo, como se desprende también de la doctrina constitucional reseñada en relación con las enmiendas a la totalidad con texto alternativo, para cumplir aquel requisito no es suficiente una genérica correlación material entre la enmienda y el texto enmendado, **no bastando que se inscriban en el mismo sector material, sino que es necesario que verse sobre el mismo objeto que el del texto enmendado**, lo que*

47 ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 4º.

no es sino consecuencia de que la enmienda a la totalidad propone un texto alternativo, pero no un objeto alternativo.

Ha de existir, pues, entre la enmienda y el texto enmendado una necesaria conexión material o, en otras palabras, como viene caracterizando la doctrina aquel requisito, una relación de homogeneidad, que no de identidad, de objeto».

Es preciso subrayar que, si bien la Sentencia del Tribunal Constitucional 23/1990 se refería únicamente a las enmiendas a la totalidad, el posterior Auto del Tribunal Constitucional 118/1999⁴⁸ hizo plenamente extensible esta doctrina a las enmiendas al articulado, como la que ha dado lugar al ITSGF:

«Esta conexión u homogeneidad de objeto con el texto enmendado resulta también exigible a las enmiendas parciales o al articulado, las cuales han de ser además congruentes con aquél, en cuanto que, superado por un Proyecto de Ley el debate de totalidad o por una Proposición de Ley el debate de toma en consideración, la iniciativa es aceptada por la Cámara como objeto de deliberación y su oportunidad, principios y espíritu no pueden ser cuestionados o alterados por las enmiendas al articulado, los cuales únicamente pueden cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un Proyecto de Ley se trata, o en el debate de toma en consideración, en el caso de las Proposiciones de Ley».

Por consiguiente, como expresamente ha declarado el Tribunal Constitucional, no bastará con que la enmienda propuesta lo sea en relación con la misma materia sobre la que versa la norma, sino que, además, debe serlo sobre su mismo objeto.

En el supuesto examinado en el Auto 118/1999, fueron inadmitidas por la Mesa de la Asamblea Regional de Cantabria sendas enmiendas sobre cobertura transitoria de puestos de trabajo reservados a funcionarios públicos por personal laboral y autorizando a dictar disposiciones reglamentarias para adecuar los preceptos de la ley a las peculiaridades que presentase el personal que realizara funciones docentes, investigadoras o sanitarias; y ello, a pesar de que la norma en trámite era un Proyecto de Ley de Medidas Fiscales y Administrativas que ya incluía en su texto inicial varias modificaciones puntuales de la Ley 4/1993, de 10 de marzo, de Función Pública de la Administración Regional de Cantabria. Pues bien, el auto en cuestión valida la inadmisión a trámite de dichas enmiendas, *«(...) por estimar incongruentes las enmiendas presentadas con el texto del Proyecto de Ley»*⁴⁹.

En línea con lo sostenido por la Comunidad de Madrid en su recurso de inconstitucionalidad frente al ITSGF, presentado el pasado 31 de enero de 2023, consideramos que concurre una patente falta de conexión del contenido de las enmiendas que incorpora el ITSGF con el resto del articulado de la norma en trámite. De hecho, la única relación de las enmiendas 92, 93 y 99 con la inicial “Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito” consiste en que versaba sobre la imposición de nuevos gravámenes.

Según se ha advertido previamente, la jurisprudencia constitucional no solo exige que las enmiendas se inscriban en el mismo sector del ordenamiento jurídico que la proposición de ley, sino que habrán de ceñirse a su mismo objeto. Sin embargo, en

48 ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 4º.

49 ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 5º.

el presente caso, estimamos que concurre una desconexión entre aquellas y esta, al perseguir tales enmiendas introducir un nuevo tributo en el proyecto de norma inicialmente publicada, sin que el ITSGF guarde relación alguna con los otros dos gravámenes contenidos en la proposición de ley, el “Gravamen temporal energético” y el “Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”.

De hecho, como también se pone de relieve en el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid frente al impuesto que nos ocupa, la naturaleza de las tres figuras resulta heterogénea, al menos formalmente, puesto que mientras que los gravámenes establecidos en los arts. 1 y 2 de la Ley 38/2022 se caracterizan legalmente como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, según se advierte expresamente tanto en la exposición de motivos como en el propio articulado, el nuevo ITSGF tiene naturaleza inequívocamente tributaria.

Tal divergencia de objeto se pone de relieve en las enmiendas núm. 92 y 93, pues estas van exclusivamente dirigidas a la modificación del título de la proposición legal y de su exposición de motivos, al objeto de dar satisfacción a la previsión del artículo 9.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), mediante la que se requiere que las normas que incluyan normas tributarias hagan referencia a ello en su título y en la rúbrica de los artículos correspondiente.

En todo caso, cabe advertir una evolución en la doctrina constitucional más reciente en relación con la doctrina de la homogeneidad. En efecto, en la esfera de las normas de contenido heterogéneo, como son las Leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, aprobadas recurrente por el Parlamento estatal y las Cámaras autonómicas entre los años 1994 y 2004, el Tribunal Constitucional ha señalado que la doctrina de la homogeneidad ha de entenderse de forma flexible, atendiendo también a la funcionalidad de estas normas, *«(...) y es que la pluralidad de las materias sobre las que versa en tales casos la iniciativa legislativa no las convierte en leyes de contenido indeterminado, ya que éste queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria»*⁵⁰.

En este sentido, el tribunal Constitucional ha declarado que la introducción de tres enmiendas relativas a la introducción de una tasa en el texto de una iniciativa legislativa que hacía referencia a medidas tributarias en diferentes materias (impuestos y tasas) guarda una clara conexión material con el objeto de la iniciativa de una Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, al tiempo que resulta congruente con su objeto, espíritu y fines esenciales, tanto más cuando la conexión reclamada no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa sino de afinidad con las materias recogidas en el mismo.

Por otro lado, en orden a valorar la conexión entre el objeto de la iniciativa (medidas tributarias) y el objeto de la enmienda (tasas e impuesto), es importante determinar la entidad de la alteración propuesta pues, lógicamente, no será lo mismo la introducción de medidas tributarias nuevas que, no estando previstas en el texto de la iniciativa tienen una virtualidad innovadora del ordenamiento tributario y que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, alteran sensiblemente la posición de los ciudadanos frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, que la introducción de medidas tributarias que, por su menor entidad cualitativa o

50 STC 209/2012, FJ 4º b); y en el mismo sentido, STC 132/2013, FJ 3º.

cuantitativa, ni modifican situaciones jurídicas preexistentes, ni alteran de forma sensible la posición de los ciudadanos frente al deber de contribuir⁵¹.

Este planteamiento condujo al Tribunal Constitucional a señalar, en su sentencia 120/2014, que resulta perfectamente factible, mediante enmienda a una Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, entre otras cosas, establecía nuevas tasas y actualizaba otras ya vigentes, incorporar a nuestro ordenamiento tributario la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo, al considerar que concurre no solo la referida conexión entre el objeto de la iniciativa legislativa, sino que es congruente con su objeto, espíritu y fines esenciales⁵².

Ahora bien, la Ley 38/2022, que en el inicio de su peculiar andadura parlamentaria hacía referencia exclusivamente a dos gravámenes calificados por el propio legislador como prestaciones patrimoniales no tributarias, no puede calificarse como una ley heterogénea, equiparable a una Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social, pues su objeto y contenido estaba claramente acotado *ab initio* y circunscrito a la aprobación de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Con lo cual, la introducción del ITSGF por la vía de enmienda tiene un carácter claramente innovador, pues ninguna referencia se hacía al mismo en la redacción original de la proposición de ley, al tiempo que altera sensiblemente la posición de los obligados tributarios en relación con su obligación constitucional de contribuir.

En tal sentido procede traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2011, de 5 de julio, en la que se declara lo siguiente:

«Con carácter general, la necesidad de una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado se deriva, en primer lugar, del carácter subsidiario que, por su propia naturaleza, toda enmienda tiene respecto al texto enmendado. Además, la propia lógica de la tramitación legislativa también aboca a dicha conclusión, ya que, una vez que una iniciativa legislativa es aceptada por la Cámara o Asamblea Legislativa como objeto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado, toda vez que esa función la cumple, precisamente, el ya superado trámite de enmiendas a la totalidad, que no puede ser reabierto.

En efecto, la enmienda, conceptual y lingüísticamente, implica la modificación de algo preexistente, cuyo objeto y naturaleza ha sido determinado con anterioridad; sólo se enmienda lo ya definido. La enmienda no puede servir de mecanismo para dar vida a una realidad nueva, que debe nacer de una, también, nueva iniciativa. Ello, trasladado al ámbito legislativo, supone que, a partir de un proyecto de ley, la configuración de lo que pretende ser una nueva norma se realiza a través de su discusión parlamentaria por la Cámara en el debate de totalidad como decisión de los representantes de la voluntad popular de iniciar la discusión de esa iniciativa, que responde a unas determinadas valoraciones de quienes pueden hacerlo sobre su oportunidad y sobre sus líneas generales; tomada esa primera decisión, se abre su discusión parlamentaria para perfilar su contenido concreto y específico a través del debate pudiendo, ahora sí, introducir cambios mediante el ejercicio del derecho de enmienda y legitimando democráticamente la norma

51 STC 209/2012, FJ 4º b).

52 STC 120/2014, de 17 de julio, FJ 6º.

que va a nacer primero mediante la discusión pública y luego a través de la votación o votaciones de la norma, según su naturaleza, como manifestación de la voluntad general democráticamente configurada»⁵³.

En virtud de lo anterior, el Tribunal Constitucional concluye que con la admisión a trámite como enmiendas de diversas propuestas de modificación del Código Penal que no guardaban relación material con el contenido de la Ley de arbitraje remitida por el Congreso de los Diputados, los recurrentes vieron restringidas sus posibilidades de deliberación sobre el nuevo texto, que planteaba una problemática política por completo ajena a la que hasta el momento había rodeado al debate sobre la Ley de arbitraje, frente a la que no pudieron tomar una postura que se concretase en propuestas de enmienda o veto⁵⁴.

En nuestra opinión, la quiebra del derecho de enmienda de las minorías parlamentarias resulta palmaria en el proceso que ha dado lugar a la aprobación del ITSGF, generándose un efecto similar al que la propia Constitución pretende poner coto a través su artículo 134.7, en relación con la imposibilidad de que las leyes de presupuestos creen tributos. En efecto, tal ámbito restringido de las leyes de presupuestos, que tiene su anclaje en el principio de reserva de ley previsto en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, se justifica por las restricciones que la propia norma constitucional y los reglamentos de las cámaras legislativas imponen al debate presupuestario⁵⁵. En el presente supuesto, según se ha manifestado previamente, los parlamentarios no han podido proponer cambios, correcciones, adiciones o supresiones al texto del ITSGF, sino únicamente dar su consentimiento u oponerse a la iniciativa legal.

Como cabe observar, las restricciones en el debate parlamentario que se derivan de la sorpresiva incorporación, a través del trámite de enmienda, de un tributo claramente inconexo con la versión inicial de una proposición de ley, socavan el derecho fundamental a la participación ciudadana en los asuntos públicos que protege el artículo 23.1 de la Constitución. Dicha práctica ha hurtado a los representantes democráticamente elegidos por los ciudadanos, de forma deliberada, la posibilidad de discutir y replantear el contenido de la medida tributaria sorpresivamente incorporada, nada menos que por los grupos políticos que sustentan al Gobierno, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 38/2022, vulnerando el principio de autoimposición que inspira nuestro sistema tributario.

A mayor abundamiento, interesa señalar que los referidos vicios de constitucionalidad fueron advertidos, desde un primer momento, por los grupos parlamentarios de la oposición en el marco de la propia tramitación parlamentaria de la Ley 38/2022.

Así, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso presentó escrito ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital, en el que denunció lo siguiente:

«El día 10 de noviembre de 2022 finalizó el plazo para la presentación de enmiendas al articulado de la citada proposición de Ley por parte de los distintos grupos parlamentarios. Entre ellas advertimos que las registradas por los grupos que conforman el Gobierno, el Grupo Socialista y el de Unidas Podemos, modifican

53 FJ 6°.

54 STC 119/2011, de 5 de julio, FJ 6°.

55 STC 65/1987, de 21 de abril, FJ 4°. Sobre esta cuestión, vid. Martínez Lago, M.A., *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de Ley en materia presupuestaria*, Trotta, Madrid, 1998.

sustancialmente el texto inicial de la iniciativa introduciendo, vía enmienda, la creación de un nuevo tributo al que denominan Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y modificaciones en otras normas tributarias.

Además de la más que cuestionable calificación por su evidente incongruencia con el texto al que van referidas, consideramos que, nos encontramos ante un nuevo desprecio al procedimiento legislativo y a este Parlamento y sus representantes, ya que, de admitirse tales enmiendas y aprobarse, quedarían directamente incorporadas al texto de una norma no tributaria, sin posibilidad de enmienda alguna, nuevas materias de enorme trascendencia que no figuraban en el texto original de la proposición de ley.

El principio de reserva de ley en materia tributaria, es una exigencia constitucional establecida en los artículos 31.3 y 133.1 que vincula al legislador, y no queda limitada a su inclusión en el ámbito formal de una norma con rango de ley, sino que alcanza a la plena intervención de las minorías en la formulación de alternativas y su público debate. Es la participación plena de todos los grupos parlamentarios lo que permite un debate siempre útil y previene ante un hipotético abuso o arbitrariedad, como parece que ocurriría si se admite esta maniobra del Gobierno a través de los grupos que lo apoyan.

Continuar con la tramitación sin más, afectaría al derecho de participación de los diputados establecido en el artículo 23 de la Constitución, ya que supondría la aprobación de una enmienda que constituye en sí misma una ley distinta, sin que los representantes de los distintos grupos parlamentarios hayan tenido posibilidad de formular enmiendas, debatirlas y someterlas a votación».

Esta misma situación se denuncia, de forma meridiana, por el Diputado Bel Accensi, del Grupo Parlamentario Plural, según se recoge en el Diario de Sesiones número 815, de 17 de noviembre de 2022⁵⁶:

«El señor BEL ACCENSI: Muchas gracias, presidente.

La verdad es que, efectivamente, estamos ante un debate peculiar de una proposición de ley. En principio, no hay nada que decir a que haya una proposición de ley, los grupos parlamentarios tenemos este derecho y este deber y nos gusta que las proposiciones de ley se tramiten hasta el final. Por tanto, esto es una buena noticia. Ahora, yo debo mostrar mi disconformidad con la situación que se produce cuando un grupo parlamentario utiliza una proposición de ley en marcha para introducir una enmienda y con esta enmienda se crea un nuevo tributo, porque efectivamente es una perversión del sistema, ya que el resto de grupos parlamentarios no podemos presentar enmiendas».

A la luz de todo lo anterior, cabe concluir que la proposición de ley que incorpora el ITSGF a través del trámite de enmienda determina una quiebra del artículo 23.1 de la Constitución, toda vez que su tramitación parlamentaria ha alterado gravemente el proceso de formación de la voluntad legislativa, al haberse menoscabado, de forma significativa, el derecho de enmienda de los miembros del Parlamento. Como consecuencia de lo anterior, se ha visto seriamente afectado el principio de autoimposición proclamado en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, motivando la inconstitucionalidad del ITSGF.

56 Pág. 9.

3.2 La improcedente armonización de la imposición cedida sobre el patrimonio mediante una ley estatal ajena al bloque de constitucionalidad de la financiación autonómica

Según hemos anticipado, junto a la finalidad recaudatoria o redistributiva, la aprobación del ITSGF está encaminada principalmente a unificar o armonizar, en nuestro país, la imposición sobre el patrimonio de aquellas personas físicas con mayor capacidad económica. Según se recoge en el preámbulo de la Ley 38/2022, mediante su implantación se pretenden mitigar las divergencias existentes en la imposición patrimonial aplicable en las distintas Comunidades Autónomas, si bien manteniendo inalterado el carácter cedido del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que implica que, a priori, se mantengan incólumes las competencias autonómicas, normativas y de gestión, en este ámbito⁵⁷.

No obstante, los ingresos tributarios que renuncien a recaudar determinadas Autonomías, como consecuencia del establecimiento beneficios fiscales o tipos de gravamen minorados en la imposición patrimonial, pasarán a ser directamente percibidos por el Estado, a través de un tributo diseñado como un remedo o *alter ego* del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya cesión se contempla en los artículos 11 de la Ley Orgánica de Financiación a las Comunidades Autónomas⁵⁸, así como en los artículos 25 y 47 de la Ley del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas⁵⁹.

En nuestra opinión, la configuración legal del ITSGF acarrea una patente quiebra del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, reconocida tanto por el 156.1 de la Constitución como por el artículo 1.1 de la LOFCA. En efecto, la aprobación de un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, que incorpora como uno de sus objetivos fundamentales anular los efectos de los beneficios fiscales que hayan podido otorgarse por los legisladores autonómicos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio residentes en su territorio, atenta contra su autonomía financiera, neutralizándose premeditadamente por el Estado la política económica y fiscal de determinadas Autonomías, materializada en una menor presión fiscal.

Asimismo, no puede perderse de vista que la neutralización de la menor presión fiscal implementada lícitamente por determinadas Comunidades Autónomas, desdibuja la anhelada corresponsabilidad fiscal autonómica, pues estas ven esfumado el incentivo a gestionar eficientemente los recursos públicos obtenidos al objeto de ofertar a sus habitantes una menor presión fiscal. Cuando menos, resulta incoherente atribuir a las Comunidades Autónomas competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio para regular mínimos exentos, tipos de gravamen, así como deducciones y bonificaciones en la cuota⁶⁰, para, a renglón seguido, desvirtuar sus efectos a través

57 Art. 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 y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LSFCA).

58 Art. 11.1 b) de Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

59 Art. 25.1 b) de la LSFCA.

60 Art. 47 de la LSFCA.

de una ley estatal completamente ajena al denominado bloque de constitucionalidad de la financiación autonómica.

Según establece el artículo 149.1.14º de la Constitución, el Estado cuenta con competencia para armonizar la imposición sobre el patrimonio en nuestro país. Conforme a este precepto, al Estado le compete regular no solo sus tributos propios, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto del propio Estado⁶¹, conteniéndose esta regulación en la LOFCA, en los Estatutos de Autonomía, en la LSFCA y en las específicas leyes de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma, que junto a los Estatutos de Autonomía conforman el bloque de la constitucionalidad⁶².

Como ha señalado reiteradamente nuestro Tribunal Constitucional, la cesión del tributo no implica «(...) *la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo*», estando habilitado el Estado para modificar dicho tributo o incluso para suprimirlo⁶³. Como es sabido, en la actualidad, el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura tributaria objeto de cesión. Así, la recaudación se cede en algunos casos en su totalidad, como sucede con el Impuesto sobre el Patrimonio, mientras en otros supuestos, como por ejemplo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo en un porcentaje. Las competencias de gestión son objeto de delegación en algunos tributos, como por ejemplo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero no en otros, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, solo en algunos tributos, como, por ejemplo, los referidos impuestos sobre la renta, el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones, la LOFCA contempla la delegación también de potestades normativas, dentro de unos parámetros por ella especificados⁶⁴.

El referido bloque de la constitucionalidad parte de la habilitación prevista en los arts. 10.3 y 19.2 LOFCA, que establece la posibilidad de que la cesión de tributos pueda contener facultades normativas. La LSFCA precisa las concretas facultades normativas que podrán ser objeto de delegación en cada uno de los tributos cedidos. Por último, la ley específica de cesión de cada Comunidad Autónoma, para cuya aprobación como proyecto de ley se requiere previa deliberación en Comisión mixta, concreta los tributos que son objeto de cesión, y que por ello mismo se incorporan también al Estatuto de Autonomía, que en este aspecto permite su modificación mediante ley ordinaria⁶⁵. Es esta última ley la que adopta la forma de ley marco del art. 150.1 CE, precepto que permite a las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí

61 STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 3º.

62 STC 183/1988, de 13 de octubre, FJ 6º.

63 SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8º y 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7º.

64 Artículo 19.2 de la LOFCA.

65 STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7º. Sirva como ejemplo, a estos efectos, la Disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de la Comunidad de Madrid, en la que, tras enumerarse los tributos cedidos a esta Comunidad Autónoma, se establece lo siguiente: «2. *El contenido de esta disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad de Madrid, que será tramitado por el Gobierno como proyecto de Ley. A estos efectos, la modificación de la presente disposición no se considerará modificación del Estatuto.* 3. *El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la Comisión Mixta mencionada en la Disposición transitoria segunda que, en todo caso los referirá a rendimientos en el ámbito de la Comunidad de Madrid. El Gobierno tramitará el acuerdo de la Comisión como proyecto de Ley.*».

mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal⁶⁶.

En este escenario, las Comunidades Autónomas deberán ejercitar sus competencias en materia de tributos cedidos dentro del marco establecido por el Estado, fijado por la LOFCA y la LSFCA, y precisado por la correspondiente Ley de cesión de tributos. Por consiguiente, como ha declarado el Tribunal Constitucional, «una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE)»⁶⁷. Partiendo de este premisa, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales, al trascender los márgenes fijados por ley de cesión del IRPF, una serie de beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma andaluza, en la esfera de este impuesto, relacionados con el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores y de las mujeres empleadoras, así como la acotación autonómica de los medios de valoración susceptibles de emplearse en el dictamen de peritos en materia de comprobación de valores que prevé la Ley General Tributaria⁶⁸.

Pues bien, del mismo modo que, según se ha señalado, las Comunidades Autónomas no están facultadas para apartarse de lo previsto en el bloque de constitucionalidad mediante el que se articula la cesión de tributos, aprobando medidas que trasciendan los límites de la cesión, parece evidente que el Estado no podrá desvirtuar unilateralmente el ámbito de la cesión, haciendo completa abstracción, precisamente, del referido marco constitucional. De hecho, conforme a lo expresamente señalado por la LOFCA, únicamente cabe una avocación competencial unilateral por parte del Estado, en materia de tributos cedidos, cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización estatal de la Unión Europea⁶⁹.

A nuestro juicio, la válida anulación por el Estado de los beneficios fiscales legítimamente establecidos por una Comunidad Autónoma respecto al Impuesto sobre el Patrimonio conforme a las normas que integran el bloque de la constitucionalidad, también hubiese requerido la previa intervención de la Comisión mixta de asuntos económicos y fiscales Estado-Comunidad Autónoma prevista en la mayoría de los Estatutos de Autonomía. Según se recoge en diversos Estatutos, entre las funciones que estas Comisiones tienen atribuidas se encuentra la de acordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal y, especialmente, los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente, los mecanismos de colaboración entre la Administración Tributaria autonómica y la Administración Tributaria del Estado, así como los criterios de coordinación y de

66 STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3º.

67 Ibidem.

68 Vid. Ruiz Almendral, V., "Límites y problemas constitucionales del impuesto "armonizador" sobre las grandes fortunas en España", *Asamblea - Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 43, 2022, p. 169.

69 Art. 19.2 de la LOFCA in fine. En concreto, este precepto establece que «(l)as competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

armonización fiscal de acuerdo con las características o la naturaleza de los tributos cedidos.

La exigencia de respetar el citado marco procedimental para alterar las condiciones de cesión de los tributos por parte del Estado ha sido ratificada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 35/2012, de 15 de marzo, en la que se declara lo siguiente:

«En segundo lugar, y como segundo aspecto del motivo de inconstitucionalidad, sostiene la recurrente que se habría producido una modificación del alcance y condiciones de la cesión del tributo, concretada en las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (Ley 14/1996, en adelante) y 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (Ley 31/1997, en adelante). Dicha modificación se habría llevado a cabo de forma unilateral, sin haber seguido el procedimiento establecido en la disposición adicional sexta EAC, apartado 1, letra g), que habría exigido la intervención de una comisión mixta.

Antes de abordar el fondo de esta queja, es pertinente precisar qué normas integran el bloque de la constitucionalidad en materia de tributos cedidos y cuál es el mecanismo a través del cual se realiza dicha cesión. Dicho marco, no está previsto en la Constitución, sino en la LOFCA, cuyo art. 10.2 establece que «se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica». Esta remisión a una Ley ordinaria constituye un supuesto de colaboración entre ambas clases de normas que hemos considerado adecuado, ya que «no existe, de principio, imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones “de desarrollo”, dando lugar a una colaboración entre normas» (SSTC 137/1986, de 6 de noviembre, F. 3, y 224/1993, de 1 de julio, F. 3).

De esta manera, en el citado procedimiento de atribución de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas intervienen en la actualidad cuatro normas, pues además del correspondiente Estatuto de Autonomía y la LOFCA, hay una Ley que establece, entre otros aspectos, las condiciones generales de la cesión de tributos, y una última Ley que concreta la cesión para cada Comunidad Autónoma. La Ley general era, hasta el 31 de diciembre de 2001, la Ley 14/1996, a partir del 1 de enero de 2002, la Ley 21/2001, y en la actualidad, 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. La cuarta norma que interviene en el proceso es una Ley específica de cesión, que atribuye los impuestos cedidos a cada Comunidad Autónoma en particular. Junto al anterior bloque normativo, el art. 210 del vigente Estatuto de Autonomía de Cataluña prevé que la norma específica de cesión sea aprobada previo acuerdo en la «Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat», a la que corresponde, entre otros aspectos, «acordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal» [art. 210.2 a)]. Este procedimiento constituye una garantía procedimental, que «no impide, limita ni menoscaba la potestad legislativa plena que, de acuerdo con el art. 66.2 CE, ejercen las Cortes Generales» (SSTC 181/1988,

de 13 de octubre, F. 4, y 204/2011, de 15 de diciembre, F. 7). Finalmente, en relación con los tributos cedidos, hemos reiterado también en numerosas ocasiones que el Estado, titular de los mismos, puede modificarlos o incluso suprimirlos, pues «la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco... el carácter irrevocable de la cesión» (por todas, STC 16/2003, de 30 de enero, F. 11).

A partir de lo que antecede, es claro que el Estado puede modificar el alcance y las condiciones de la cesión de un tributo, o incluso suprimirlo, si bien deberá respetar el citado marco procedimental, que además deberá tener lugar con carácter previo a la presentación del proyecto de Ley específica de cesión. En el presente supuesto, no era preciso el acuerdo en comisión mixta, ya que la modificación de la tasa sobre rifas no supuso, como se ha comprobado, alteración alguna en el alcance y condiciones de la cesión de este tributo».

Como cabe observar, la jurisprudencia constitucional no exige necesariamente el acuerdo previo de las referidas Comisiones mixtas de asuntos económicos y fiscales Estado-Comunidad Autónoma para modificar el alcance y las condiciones de cesión del tributo, si bien el Estado deberá, al menos, ajustarse al referido marco procedimental con carácter previo a la presentación del proyecto de Ley específica de cesión.

A la luz de lo anterior, cabe concluir que la creación del ITSGF por la Ley 38/2022, a imagen y semejanza del Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas, con el fin de retomar sus competencias impositivas en este ámbito, altera *de facto* el reparto competencial articulado mediante el bloque de la constitucionalidad en materia de financiación autonómica, prescindiendo deliberadamente de la búsqueda de consenso en las distintas Comisiones mixtas de seguimiento previstas en los Estatutos de Autonomía, desvirtúa de forma indirecta la competencia autonómica para incorporar beneficios fiscales o tipos de gravamen reducidos en el impuesto por el patrimonio. Por consiguiente, el Estado ha evitado modificar las múltiples leyes que regulan la cesión de la imposición patrimonial a las Comunidades Autónomas, sin recabar siquiera su participación a través de la mencionadas Comisiones mixtas, circunstancia que, en nuestra opinión, determina la inconstitucionalidad del ITSGF⁷⁰.

Igualmente controvertido resulta, desde la óptica constitucional, que una ley ordinaria, como la Ley 38/2022, declare expresamente que no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, toda vez que nos encontramos ante una materia reservada a Ley Orgánica. En efecto, la finalidad armonizadora que preside el ITSGF hubiese requerido la aprobación de una norma con dicho rango, pues existiendo un claro efecto en la aplicación, por parte de las Comunidades Autónomas, del Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido, el artículo 157.3 de la Constitución dispone que

70 En un sentido distinto, Ruiz Almendral, tomando como referencia la jurisprudencia constitucional previamente citada, ha señalado que «(e)n base a los expuesto, no parece haber fundamento para afirmar que la creación de un impuesto como el ITSGF haya supuesto una alteración ni siquiera de las condiciones de cesión del IP, por mucho que ese fuera el objetivo e incluso el efecto. Por otro lado, y aunque el esquema de la cesión de impuestos no obedece estrictamente a una competencia compartida, pues la titularidad sigue siendo estatal, un examen de la doctrina constitucional de la doctrina en este tipo de competencia arroja igualmente la conclusión de la compatibilidad del ITSGF con el orden constitucional vigente. (...) Con todo, cabe preguntarse si este era el mecanismo más idóneo, así como si no se habría debido actuar, utilizando mecanismos de control, en otros supuestos de uso cuestionable de las potestades normativas en impuestos cedidos. (...)» Vid. Ruiz Almendral, V., *op. cit.*, p. 170.

«mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado», estableciendo una reserva de ley orgánica para su solución.

Habida cuenta de que la Ley 38/2022 reconoce expresamente que su finalidad no es exclusivamente recaudatoria, sino también armonizadora de la imposición sobre el patrimonio en nuestro país, consideramos que la introducción de una nueva figura tributaria, que incide de lleno en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, entendida en el sentido de que estas son competentes para emplear los beneficios tributarios como instrumento de política económica, debió producirse a través de una Ley Orgánica, de acuerdo con la garantía establecida por el artículo 157.3 de la Constitución.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en un sentido distinto sobre esta cuestión, al hilo de la impugnación del denominado impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que perseguía un tratamiento armonizado de la imposición sobre las entidades de crédito, mediante el que se pretendía asegurar una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero. En el fallo que resuelve el recurso planteado por el Parlamento Catalán, en el que se planteaba precisamente que el tributo debía haberse aprobado por la vía prevista en el artículo 157.3 de la Constitución, se declara lo siguiente⁷¹:

«una vez sentado que el Estado ostenta la competencia de coordinar su propio sistema tributario con los de las Comunidades Autónomas (art. 149.1.14 CE), y sentada en concreto la preeminencia para ocupar hechos impositivos que deriva directamente del artículo 6.2 LOFCA, es lógico concluir que también será competente para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia impositiva. Se trata de un fin que encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el artículo 149.1.14 CE, en relación con los artículos 133 y 157.3 CE.

Debemos así rechazar en su integridad el primer motivo de inconstitucionalidad con la conclusión de que forma parte del ámbito competencial del Estado el establecimiento de un tributo cuya finalidad central es armonizar una determinada materia impositiva, lo que encuentra amparo concreto en la previsión contenida en el art. 6.2 LOFCA, que específicamente prevé la posibilidad de que el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas».

Sin embargo, parece evidente que la finalidad armonizadora del ITSGF no puede implicar un vaciamiento unilateral, por parte del Estado, de competencias normativas autonómicas previamente atribuidas mediante el bloque de la constitucionalidad, acometido al margen de los procedimientos legalmente establecidos en el marco de los impuestos cedidos y en clara quiebra del principio de lealtad institucional⁷². Dicho en otros términos, el título competencial del artículo 149.1.14 de la Constitución, no habilita al Estado para contrarrestar unilateralmente los efectos de las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas en materia de mínimo exento,

71 STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4º.

72 En este sentido, vid. 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. 60.

tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota al margen del bloque de constitucionalidad, actuación en la que también se ha dejado al margen la Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas⁷³.

Asimismo, debe tenerse presente una relevante diferencia entre la armonización operada por el Estado en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito y la acometida a través del ITSGF. Mientras que, en el primer caso, las Comunidades Autónomas que habían establecido el tributo conservan la recaudación, en el segundo supuesto, la recaudación derivada del nuevo impuesto estatal sobre el patrimonio acaba engrosando las arcas del Estado.

Como se indica en el voto particular suscrito por cinco magistrados en la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 26/2015, podría llegar a considerarse que el ITSGF carece de una finalidad constitucionalmente legítima, precisamente como consecuencia de la armonización que persigue al margen de los cauces constitucionalmente previstos.

En concreto, en el voto particular se señala:

«Por tanto, la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE.(...)»

La consecución de ese fin armonizador tampoco ha respetado los límites formales establecidos constitucionalmente y, por tanto, también desde la perspectiva del art. 157.3 CE habría que haber estimado el recurso.

El art. 133.2 CE reconoce la potestad originaria al Estado para establecer tributos, mediante ley. Por su parte, el art. 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica respecto de las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado. La consecución de los fines recaudatorios de un tributo y de aquellos otros fines extrafiscales que resulten anejos al mismo puede hacerse mediante la regulación de esa figura tributaria por ley; pero la consecución del objetivo de resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las comunidades autónomas debe hacerse mediante ley orgánica. En suma, las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el art. 157.3 CE. En el presente caso, la opinión de la mayoría se sirve como argumento legitimador para justificar el fin extrafiscal de este impuesto del supuesto objetivo de armonización, pero, al analizar su repercusión sobre el art. 157.3 CE, se detiene en el aspecto formal de que lo regulado es un nuevo tributo estatal y, a mi juicio, no repara en que ese eventual fin de armonización solo podía hacerse efectivo mediante una ley orgánica».

73 De acuerdo con lo previsto en artículo 3.2 h) de la LOFCA, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas conocerá de «(e)n general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada».

Es importante advertir que, a diferencia del supuesto enjuiciado por la referida sentencia 26/2015, que se pronunció respecto a la posibilidad de que el Estado hiciese suyo un hecho imponible, con la finalidad de no gravarlo, restringiendo el ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas en virtud de lo previsto en el artículo 6.2 de la LOFCA, en el caso del ITSGF, el Estado avoca indebidamente, por la puerta de atrás, las competencias legalmente atribuidas a las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos por el bloque de constitucionalidad.

Frente a ello, consideramos que no cabe objetar que la incorporación de beneficios fiscales en la esfera del Impuesto sobre el Patrimonio implica una quiebra del principio de solidaridad entre todos los españoles previsto en el artículo 19.2 de la LOFCA. Este principio debe ser aplicado en consonancia con el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, al igual que acontece con el principio de igualdad, debe ser interpretado y aplicado en coherencia con las normas que configuran el bloque de la constitucionalidad en materia de financiación autonómica.

Conforme a lo anterior, cabe concluir que la exigencia de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional, también prevista por el artículo 19.2 LOFCA como un límite a la ejecución de las competencias normativa de las Comunidades Autónomas, no requiere que la carga fiscal sobre el patrimonio neto de las personas físicas deba ser uniforme en todo el territorio nacional, pese a que, como hemos señalado en repetidas ocasiones, el efecto armonizador de la imposición patrimonial constituya el principal *leitmotiv* del ITSGF.

3.3 Vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a raíz de la tardía aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

3.3.1 Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el ordenamiento constitucional español

En materia tributaria no se da una interdicción absoluta de retroactividad de las normas sustantivas, pues ello podría hacer totalmente inviable cualquier reforma fiscal. La Constitución solo prohíbe que sean retroactivas las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, cosa que no son, obviamente, las normas fiscales por muy incómodo que, en ocasiones, pueda resultar cumplirlas. Con todo, un caso de prohibición absoluta de retroactividad prevista en la Constitución es la que afecta a los texto articulados, dado que las leyes de bases no podrán, en ningún caso, facultar para dictar normas con carácter retroactivo⁷⁴.

La Ley General Tributaria se limita a establecer que, salvo que se disponga otra cosa, la normas tributarias –en rigor las “leyes”, porque los reglamentos no pueden resultar retroactivos– no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

74 Artículo 83 de la Constitución.

Completa lo anterior la indicación de que la normativa sobre infracciones y sanciones tributarias y de los recargos tendrá efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado⁷⁵.

La jurisprudencia constitucional ha admitido en varias ocasiones la retroactividad de las normas tributarias sustantivas⁷⁶, lo cual no implica que cualquier norma de ese tipo sea siempre constitucionalmente legítima, ya que con tal proceder del legislador se corre el riesgo de posponer, sin duda, el principio constitucional de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución, y, por lo tanto, habrá que encontrar un fundamento en otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos si quiere despojarse de cualquier duda de arbitrariedad a la regulación retroactiva.

La determinación de cuándo una norma tributaria retroactiva vulnera la seguridad jurídica es algo que no admite respuestas válidas con carácter general, por lo que resultará imprescindible examinar cada caso, teniendo en cuenta el grado de retroactividad de la norma cuestionada y las circunstancias específicas concurrentes en cada supuesto. Como criterio orientador de ese juicio casuístico resulta fundamental distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio.

El primer supuesto se daría, según ha razonado el Tribunal Constitucional, cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, de manera que solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio que la legislación retroactiva comporta del principio de seguridad jurídica. Este canon de enjuiciamiento parece más una cláusula de estilo que ha sido eludida por el propio Tribunal al declararse inconstitucionales todos los supuestos de retroactividad de grado máximo que se han producido hasta la fecha. Por ejemplo, la revocación de una exención que ya había agotado completamente sus efectos, haciendo surgir así una nueva obligación tributaria con aplicación de unos tipos de gravamen más elevados entra en contradicción flagrante con el indicado principio⁷⁷.

Los supuestos de retroactividad de grado medio o impropia se darían cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, dependiendo entonces de la viabilidad o no de la disposición de una ponderación, efectuada caso por caso, de la seguridad jurídica y los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento tributario (finalidad de la medida, grado de previsibilidad, importancia cuantitativa y otros factores similares). Así tendríamos frecuentes ejemplos de retroactividad relativa o impropia: nueva regulación de situaciones que se extienden a lo largo del tiempo y que gozaban de un determinado beneficio fiscal, modificación de una ley durante el periodo

75 Artículo 10.2 de la LGT.

76 A diferencia de lo señalado, las leyes tributarias de carácter procedimental podrán aplicarse retroactivamente, al igual que en general las leyes procesales, que son aplicables a partir del momento de su entrada en vigor incluso a hechos producidos con anterioridad.

77 STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 11.

impositivo, entrada en vigor de la Ley el día de su publicación en el BOCG y no el día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (llamado “efecto anuncio”)⁷⁸.

Como ha afirmado la doctrina constitucional, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio.

3.3.2 Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el Derecho de la Unión Europea

Habida cuenta del componente transnacional del Impuesto sobre el Patrimonio, al que nos referiremos en el próximo apartado, con el fin de determinar la adecuación del ITSGF a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, resulta fundamental traer a colación la exégesis de los mismos realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), pues, según veremos, no resulta del todo coincidente con la doctrina del Tribunal Constitucional anteriormente expuesta.

En el ámbito de la Unión Europea, el principio de seguridad jurídica, cuyo corolario es el de protección de la confianza legítima⁷⁹, demanda que las reglas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial, cuando pueden llegar a tener consecuencias desfavorables para los administrados⁸⁰. Si bien el Derecho originario de la Unión Europea no hace referencia expresa a ninguno de estos dos principios, ambos encuentran su anclaje en los valores de respeto del Estado de Derecho y los derechos humanos, en los que se fundamenta la Unión Europea, según se establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE).

Adicionalmente, los artículos 19 del TUE y 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) otorgan al TJUE el papel de garante del respeto del Derecho en la interpretación y la aplicación de los Tratados, confiriéndole un papel determinante en el desarrollo de los principios generales del Derecho, que podrán llegar a estar igualmente presentes en las normas

78 STC 182/1987, de 16 de julio, FJ 13°.

79 Ambos principios se recogen en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. La locución confianza legítima deriva de la palabra alemana *Vertrauensschutz*, que en su traducción textual significa protección de la confianza, a la que luego se agregó legítima, que es la más utilizada en las versiones francesas y españolas. En italiano se usan los términos *legittimo affidamento* y en inglés *legitimate expectations*.

80 STJUE de 7 de junio de 2005, VEMW, C-17/03 y de 10 de septiembre 2009, Plantanol, C-201/08.

constitucionales o en la tradición jurídica de los distintos Estados miembros⁸¹, así como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos⁸².

Pese a que el TJUE, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea no hacen alusión a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, el Tribunal de Luxemburgo, desde un primer momento, los ha considerado principios generales del Derecho de la Unión Europea⁸³. Por lo tanto, deberán ser interpretados y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la Unión como por los Estados miembros, pudiendo ser directamente invocados por los particulares⁸⁴. De su condición se deriva, asimismo, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición⁸⁵.

Como señaló el Abogado General Tesauro en las conclusiones dictadas en el asunto *Kefalas*, la aplicación de principios no escritos ha adquirido una importancia nada desdeñable en la aplicación del Derecho de la Unión. Además de criterios de interpretación, nos encontramos ante principios empleados fundamentalmente para determinar los límites del ejercicio de las potestades de la Administración frente a los administrados y, más en general, para determinar la legalidad de un acto o de un comportamiento de una institución comunitaria o de un Estado miembro⁸⁶.

Ambos principios son el resultado de su enunciación por parte del TJUE, del mismo modo que sucede en la práctica nacional, y, por tanto, constituyen principios propios del Derecho de la Unión Europea, en el sentido de que no se toman prestados de otros sistemas jurídicos. Así pues, aunque a la hora de enunciar y definir principios generales el Tribunal de Justicia podrá inspirarse en las prácticas jurídicas nacionales, siempre adapta el principio concreto de que se trate a las exigencias, al funcionamiento y a los objetivos de la Unión.

Al atribuirse el rango de principios generales del Derecho tanto a la seguridad jurídica como a la protección de la confianza legítima, resultando aplicables en todos los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión Europea, las normas jurídicas de los Estados miembros deberán formularse de manera inequívoca, permitiendo a los sujetos interesados conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa, así como garantizar su cumplimiento a los órganos jurisdiccionales nacionales⁸⁷.

En definitiva, la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima son auténticos principios generales del Derecho, directamente invocables por los administrados, que fueron reconocidos tempranamente como tales por

81 En el ámbito interno resulta manifiesto el vínculo existente entre la protección de la confianza legítima y otros principios generales del derecho, de mayor antigüedad. Entre estos principios generales se encuentra la seguridad jurídica, la buena fe, la irretroactividad de la norma y la protección de derechos adquiridos.

82 Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950.

83 STJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke*, asunto 111/63.

84 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Hoelin Groep BV, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02*.

85 STJUE de 22 de noviembre de 2017, *Edward Cussens*, C-251/16, apartado 28.

86 Conclusiones del Abogado General Tesauro, de 4 de febrero de 1998, *Kefalas*, C-397/96, apartado 19.

87 STJUE de 21 de junio de 1988, Comisión/Italia, asunto 257/86.

el TJUE⁸⁸. Estos principios cuentan con perfiles propios, no necesariamente coincidentes con los internamente reconocidos por los Estados miembros, resultando imprescindible analizar su jurisprudencia con el fin determinar su verdadera virtualidad en materia tributaria.

Según se ha señalado previamente, el principio de protección de la confianza legítima se encuentra íntimamente vinculado con el principio de seguridad jurídica, cobrando ambos especial relevancia cuando se trata de una normativa, como la tributaria, de la que se derivan consecuencias financieras, a fin de que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen⁸⁹. Se requiere, por tanto, que los obligados tributarios tengan un conocimiento preciso de sus obligaciones antes de llevar a cabo un determinado acto, hecho o negocio jurídico susceptible de gravamen.

A diferencia de la seguridad jurídica, la protección de la confianza legítima solo puede ser invocada en la medida en que los propios poderes públicos hayan creado previamente una situación capaz de infundir confianza en el administrado. Sus efectos se condicionan a la existencia de una actuación legislativa o administrativa previa que haya podido generar en el obligado tributario la convicción de que una determinada norma seguirá siendo aplicable durante un determinado periodo de tiempo o de que su actuación es correcta, siempre que este último actúe de buena fe y con la diligencia debida.

Mientras que el principio de seguridad jurídica requiere certeza, claridad y precisión en relación con la normativa tributaria aplicable en un determinado momento⁹⁰, el principio de protección de la confianza legítima garantiza que una determinada norma, o incluso una determinada política fiscal, va a ser aplicada en idénticos o similares términos en un futuro. Se trata, por tanto, de una garantía que incide directamente en la aprobación y aplicación de las normas por los Estados miembros, tomando en consideración la influencia que haya podido tener la actuación pública en la conducta del obligado tributario.

En palabras de Sánchez Morón, este último principio «*obliga a la Administración a respetar la confianza que el ciudadano haya adquirido en su comportamiento futuro y que haya sido inspirada por actuaciones inequívocas de aquella, ya sean actos declarativos de derechos, informaciones, declaraciones o una situación de tolerancia, incluso si se trata de actuaciones no plenamente conformes a Derecho, siempre que el destinatario no haya actuado dolosamente o no fuera concededor de la ilegalidad*»⁹¹.

De donde se deriva que el principio de protección de la confianza legítima, constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica y ampara a los administrados frente a imprevisibles modificaciones de la norma tributaria o del criterio de la Administración, máxime cuando esta ha sido la que ha propiciado o avalado la actuación del administrado. En todo caso, como

88 SSTJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werk*, de 14 de mayo de 1975, CNTA, de 26 febrero de 1986, *Marshal* y de 3 de mayo de 1994, *Vaneetveld*.

89 STJUE de 15 de diciembre de 1987, Irlanda vs. Comisión, asunto 325/85.

90 En la STJUE de 11 de diciembre de 2007, *Skoma-Luz*, C-161/06, en aplicación de principio de seguridad jurídica, el Tribunal declaró que un Reglamento de la Unión no publicado en lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.

91 Sánchez Morón, M.: *Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2007, p. 129.

veremos, este principio no impide que se produzcan modificaciones normativas, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones específicas de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas.

En definitiva, el derecho a invocar este principio se extiende a todo sujeto a que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías o instrucciones concretas que le fueron dadas, siempre y cuando el administrado haya actuado de buena fe y con la diligencia debida⁹². Con el fin de verificar si concurren tales circunstancias, el TJUE únicamente proporcionará criterios interpretativos en relación con los contornos o perfiles de tales principios, correspondiendo al órgano judicial remitente, en última instancia, apreciar si la legislación nacional resulta conforme a los principios de seguridad jurídica o protección de la confianza legítima, circunstancia que, en la práctica, al igual que acontece en otros ámbitos, puede conducir a una heterogénea aplicación de estos principios en el seno de la Unión.

Sin lugar a dudas, la retroactividad de las normas de la Unión Europea constituye uno de los principales ámbitos de aplicación del principio de protección de la confianza legítima, toda vez que la referida aplicación retroactiva del ordenamiento pugna con el concepto de seguridad jurídica⁹³. Al igual que sucede en el ámbito interno, los límites a la retroactividad del Derecho de la Unión Europea diferirán en función de que nos encontremos ante normas tributarias formales o sustantivas. Por lo que se refiere a la primera categoría, la retroactividad está perfectamente admitida, tal y como se puso de relieve en asunto *Tsapalos*, en el que el Tribunal de Justicia estableció que la Directiva de asistencia mutua en materia de cobro de créditos⁹⁴ resultaba igualmente aplicable respecto de aquellas deudas tributarias devengadas o reclamadas antes de que esta Directiva hubiese entrado en vigor⁹⁵.

Ahora bien, cuando nos encontramos ante normas tributarias sustantivas, la protección de la confianza legítima se configura como un límite frente a los efectos temporales que el legislador o la Administración hayan podido establecer al aprobar o modificar una determinada norma. Al igual que en el ámbito interno, la retroactividad de la regulación sustantiva obliga a distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, que afectaría a supuestos de hecho y situaciones ya concluidas antes de la entrada en vigor del tributo, y la retroactividad impropia o de grado medio, que incidiría en situaciones que se han podido producir una vez iniciado el periodo impositivo, pero en un instante anterior al devengo del tributo.

El primer pronunciamiento detallado del TJUE en relación con los efectos de la retroactividad en el ordenamiento tributario de la Unión se produjo con ocasión del asunto *Schloßstraße*⁹⁶. En el supuesto enjuiciado por el Tribunal de Justicia, una sociedad radicada en Alemania había soportado IVA vinculado con la adquisición de determinados bienes y servicios que le habían sido entregados o

92 STJUE de 5 de marzo de 2015, *Handelsbank*, C-585/13.

93 Rubio Díaz, P.: *La protección de la confianza legítima en Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, 2014, p. 120.

94 En aquel instante, la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976.

95 STJUE de 1 de julio de 2004, *Nikolakos Tsapalos* y otro, C-361/02 y 362/02.

96 STJUE de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße*, C-396/98.

prestados para realizar determinadas operaciones inmobiliarias, respecto de las cuales una modificación normativa posterior a la entrega y previa al inicio de las operaciones de arrendamiento de inmuebles, le privó del derecho a renunciar a la exención y, por ende, a la deducción del impuesto.

El 8 de marzo de 1991 la sociedad alemana había adquirido un derecho de superficie sobre un determinado terreno, solicitando asimismo una licencia de obras que no le fue concedida hasta el 27 de mayo de 1993. La intención probada de los socios, desde un primer momento, fue ceder en arrendamiento la construcción proyectada, que no fue finalizada hasta el mes de diciembre de 1994, como consecuencia del retraso en la concesión de la licencia. El inmueble construido fue arrendado finalmente, por una parte, como vivienda (39,38%), por otra, como estudio de arquitecto (13,96%) y finalmente a una entidad financiera (46,49%), que realizaba fundamentalmente prestaciones de servicios exentas de IVA. Al objeto de poder deducir el IVA soportado en las actividades previas al inicio de la actividad, la sociedad arrendadora renunció a la exención del IVA.

No obstante, a partir del 1 de enero de 1994, la normativa alemana eliminó la posibilidad de renunciar a la exención, con la consiguiente pérdida del derecho a la deducción. En un primer momento, la Administración tributaria alemana consideró deducible el IVA soportado por *Schloßstraße*. No obstante, en el marco de una comprobación posterior, varió su criterio inicial estimando que no era factible deducir el IVA soportado, en los años 1992 a 1994, en relación con el 46,49% del inmueble arrendado a la entidad financiera, toda vez que dicha posibilidad había sido suprimida por el legislador en la fecha previamente indicada. Asimismo, se le negó la posibilidad de acogerse al régimen transitorio establecido a raíz de que el edificio no había empezado a construirse antes del 11 de noviembre de 1993, según se estipulaba en la regulación transitoria.

Pese a la existencia del mencionado régimen transitorio y a que el obligado tributario no había iniciado su actividad económica hasta finales del año 1994, una vez confirmada, por elementos objetivos, la intención de *Schloßstraße* de desarrollar, desde un primer momento, la mencionada actividad de arrendamiento con posterioridad a la finalización del inmueble (perjudicada a raíz de un retraso en la concesión de la licencia urbanística), la retroactividad motivada por la modificación normativa se consideró por el Tribunal contraria al principio de protección de la confianza legítima.

Como cabe observar, en el presente supuesto, a efectos de garantizar la deducibilidad del IVA soportado, el Tribunal de Justicia hace prevalecer el instante desde el que existe intención de desarrollar la actividad económica sobre la efectiva fecha de inicio de la misma. Se evita, de este modo, que la modificación operada por el legislador alemán perjudique las legítimas expectativas de la empresa arrendadora del inmueble, reaccionado frente a una inaceptable retroactividad propia o absoluta de la norma, pese a la existencia de un régimen transitorio, en relación con las cuotas de IVA soportadas entre 1992 y 1994. En todo caso, es oportuno señalar que la buena fe del obligado tributario, constatada por elementos objetivos, se erige nuevamente en el

pronunciamiento analizado en una condición *sine qua non* para que aquel pueda invocar válidamente la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica.

Una situación sustancialmente distinta a la anterior es la que se aborda por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Goed Wonen*⁹⁷, en la que se analiza el “efecto anuncio” como posible justificación a la retroactividad de las normas tributarias. En este supuesto, el Gobierno de los Países Bajos había anunciado, mediante un comunicado de prensa fechado 31 de marzo de 1995, el contenido de una modificación normativa que entraría en vigor el 29 de diciembre de 1995, retrotrayéndose sus efectos a la fecha del comunicado de prensa. De nuevo, la aplicación retroactiva de la norma incide en el derecho a la deducción del IVA por parte la entidad reclamante, circunstancia que se examina a la luz de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia recuerda que, como regla general, el principio de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que el punto de partida del ámbito de aplicación de una norma se fije en una fecha anterior a su publicación. No obstante, no se trata de una regla absoluta, admitiéndose la retroactividad siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados.

El Gobierno de los Países Bajos justificó el efecto retroactivo de la regulación que limitaba la deducción del IVA, tal y como se manifestaba en el comunicado informativo de 31 de marzo de 1995, en el temor de que las operaciones financieras se incrementaran considerablemente entre el momento en el que se decidió modificar la normativa holandesa y la fecha de entrada en vigor de esta.

A juicio del Tribunal, una retroactividad vinculada con el “efecto anuncio” puede llegar a ser compatible con el principio de protección de la confianza legítima. No obstante, siguiendo las alegaciones del Gobierno sueco, también personado en la causa, se establece que, al tratarse de una normativa nacional, para apreciar si se ha respetado debidamente la confianza legítima, es preciso tomar en consideración la forma habitual en la que la información previa a la adopción de la norma se viene difundiendo en el Estado miembros que la ha adoptado, así como la precisión de dicha comunicación en relación con las medidas que se pretenden adoptar⁹⁸. Dichas circunstancias habrán de tomarse en consideración necesariamente por el tribunal remitente, que deberá verificar si el texto informativo publicado en el mes de marzo permitía que los contribuyentes comprendiesen las consecuencias de la modificación normativa proyectada.

En el asunto *Enel Maritsa Iztok 3 AD* se plantea de nuevo al TJUE una situación de retroactividad auténtica, toda vez que la normativa aprobada por Hungría en el mes de diciembre de 2007 privaba al obligado tributario de la posibilidad de obtener intereses vinculados con la devolución del IVA y había sido aplicada por la Administración a una situación acontecida en un momento anterior a la entrada en vigor de la norma. El Tribunal de Justicia declaró que, en una situación como la planteada «*el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive con efecto retroactivo a un sujeto pasivo de un derecho que tenía antes de esa modificación y en virtud del cual*

97 STJUE de 26 de abril de 2005, Stichting “Goed Wonen”, C-372/02.

98 STJUE de 26 de abril de 2005, Stichting “Goed Wonen”, C-372/02, apartado 43.

debía percibir intereses de demora sobre el importe del excedente del IVA que debía devolverse»⁹⁹.

A la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, es posible concluir que el Tribunal de Luxemburgo ha configurado el principio de protección de la confianza legítima como un límite a la retroactividad que no goza de carácter absoluto, admitiéndose la extensión de los efectos de las normas a situaciones acontecidas antes de su entrada en vigor, siempre que lo justifique el fin perseguido y se respeten las expectativas legítimas de los administrados.

Como hemos señalado previamente, desde la perspectiva de la tradición jurídica española, las situaciones de retroactividad auténtica o de grado máximo difícilmente podrán considerarse compatibles con el principio de protección de la confianza legítima por mucho que exista una situación que lo justifique, habida cuenta que atentarán contra derechos previamente reconocidos al obligado tributario, al afectar a situaciones acontecidas antes de la entrada en vigor de la normativa. Cuestión distinta es que dicha retroactividad se haga coincidir con el instante en el que la norma en cuestión comienza su tramitación parlamentaria, publicitándose su contenido a través de su inclusión en el BOCG, o mediante la publicidad que el Gobierno o la Administración puedan darle al cambio proyectado, supuestos en los que el TJUE ha admitido la compatibilidad con el Derecho de la Unión.

Lo señalado hasta el momento resulta plenamente coherente con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español en materia de seguridad jurídica y retroactividad de las normas. Ahora bien, el doble requisito al que el TJUE condiciona la aplicación retroactiva de las normas tributarias (justificación razonable del fin perseguido con la extensión de efectos a situaciones pretéritas y respecto de las expectativas legítimas de los administrados) nos invita a cuestionar su compatibilidad con la doctrina del Tribunal Constitucional español que admite la retroactividad impropia cuando se produce la modificación del tributo mientras transcurre el periodo impositivo.

Quiere con ello decirse que, desde la óptica del Derecho de la Unión, a diferencia de lo que ha acontecido en España¹⁰⁰, al ponderarse los distintos bienes en juego, estimamos que la existencia de una necesidad presupuestaria imperiosa de un Estado miembro no será suficiente, por sí sola, para justificar la retroactividad de una medida aplicable a conductas acontecidas antes del cambio normativo, toda vez que las motivaciones de esta naturaleza tradicionalmente no han sido consideradas por el Tribunal de Justicia como razones de interés general que permitan justificar bien la aplicación de normas antiabuso de los Estados contrarias a las libertades fundamentales (pérdida de ingresos fiscales)¹⁰¹, o bien para limitar los efectos temporales de los pronunciamientos del TJUE (repercusiones económicas graves)¹⁰².

La regulación de situaciones que se extienden a lo largo del tiempo y gozaban de un determinado tratamiento o beneficio fiscal podrá suscitar igualmente supuestos de retroactividad impropia. En tales circunstancias, el Tribunal de

99 STJUE de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, C-107/10, apartado 40.

100 STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13º.

101 STJUE de 11 de marzo de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, apartado 60.

102 STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora S.L.*, C-82/12, apartado 39.

Justicia ha admitido la posibilidad de que los administrados invoquen el principio de protección de la confianza legítima cuando la actuación de la autoridad nacional le haya infundido fundadas esperanzas de que el régimen fiscal debe ser mantenido. En concreto, el legislador nacional puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera¹⁰³.

Según ha señalado expresamente el Tribunal de Justicia, el obligado tributario no puede confiar en una ausencia total de modificaciones legislativas, tan solo puede impugnar las medidas de aplicación de tales modificaciones¹⁰⁴. Por consiguiente, el principio de seguridad jurídica no permite invocar al administrado que no se produzcan cambios normativos, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones especiales de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas¹⁰⁵.

Tales circunstancias especiales parecen concurrir en el asunto *Plantanol*, en el que el legislador nacional derogó anticipadamente un régimen de exención fiscal respecto al que había indicado con anterioridad, en dos ocasiones, mediante distintas disposiciones normativas, que se mantendría en vigor hasta una fecha de vencimiento posterior claramente establecida.

Según ha establecido el Tribunal de Justicia, debe admitirse que, para un operador económico que hubiera iniciado sus actividades bajo la vigencia de un régimen de exención fiscal aplicable a los biocarburantes y que, a tal fin, hubiera realizado inversiones costosas, una supresión anticipada de ese régimen puede afectar considerablemente a sus intereses, máxime cuando ésta se efectúa de un modo súbito e imprevisible, sin darle el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa. La competencia para determinar si un operador prudente y diligente podía prever la posibilidad de supresión de la exención corresponderá al Tribunal remitente, que deberá tener en cuenta las vías de información normalmente empleadas por el Estado miembro que suprime la exención y las circunstancias concretas del supuesto¹⁰⁶.

Por consiguiente, en el supuesto de que puedan resultar afectadas situaciones pretéritas, basadas en la confianza del obligado tributario respecto a la perdurabilidad de un determinado régimen o beneficio fiscal, los sujetos pasivos deberán disponer de un período de adaptación, cuando la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obligue a efectuar ajustes económicos consiguientes¹⁰⁷. En todo caso, es obligado señalar que el TJUE no parece especialmente proclive a reconocer un amplio alcance a la aplicación del

103 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C-487/01 y C-7/02, apartado 7

104 Sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, apartado 81.

105 STJUE de 7 de junio de 2005, *VEMW y otros*, C-17/03.

106 STJUE de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, C-201/08, apartado 52.

107 STJUE de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, apartado 8.

principio de protección de la confianza legítima en situaciones de retroactividad impropia como las descritas.

En efecto, más recientemente, en el asunto *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*, suscitado a raíz de una modificación de la normativa alemana del IVA que alteraba el régimen de regularización aplicable en el IVA a los bienes de inversión, que ya había sido considerado “razonable” por el Tribunal Supremo alemán del Estado miembro en cuestión, declaró que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que deben presidir la interpretación de la normativa del IVA, no impiden en principio que el legislador nacional modifique la normativa interna por la que se dé ejecución al Derecho de la Unión¹⁰⁸.

Cuestión distinta será que lo que se acometa por el legislador sea una modificación de los plazos de prescripción, particularmente en el ámbito de la devolución de ingresos indebidos, en cuyo caso los nuevos plazos han de tener una duración razonable, debiendo prever la normativa un régimen transitorio que permita a los obligados tributarios disponer de un plazo suficiente, tras la adopción de la normativa, para presentar las solicitudes de devolución a las que hubiesen tenido derecho conforme a la anterior regulación¹⁰⁹.

3.3.3 Efectos temporales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima

Como se ha señalado previamente, los obligados tributarios tuvieron noticia del proyectado ITSGF, por primera vez, el 18 de noviembre de 2022, fecha en la que fue publicado en el BOCG la enmienda 99 a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito¹¹⁰. El texto de dicha proposición de Ley se aprobó definitivamente en el Congreso de los Diputados el 24 de noviembre de 2022 y la votación en el Senado se produjo el día 21 de diciembre de 2022. Finalmente, el 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el BOE la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que finalmente se aprueba el ITSGF, entrado en vigor el impuesto al día siguiente de su publicación¹¹¹.

Dado su carácter temporal, en virtud de lo establecido en el apartado veintiocho del artículo 3 de la Ley 38/2022, el ITSGF resultará aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue el impuesto a partir de la fecha de su entrada en vigor. Habida cuenta que el devengo se ha fijado por el legislador el día 31 de

108 STJUE de 9 de junio de 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, C-332/14.

109 STJUE de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, apartado 38.

110 Previamente, el 4 de abril de 2022, el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común había presentado una proposición de Ley del Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas (BOCG de 22 de abril de 2022), que no fue aprobada por el Parlamento. Su configuración era distinta al actualmente vigente, toda vez que se pretendía la creación de un impuesto para las grandes fortunas, de más de 10 millones de euros, complementario al impuesto sobre el patrimonio, con ocho tramos y tipos marginales de entre el 3,6 % y el 5 %.

111 Disposición final octava de la Ley 38/2022.

diciembre, el primer devengo del impuesto se produjo el día 31 de diciembre de 2002, esto es, dos días después de la entrada en vigor del nuevo impuesto.

En este escenario, y a efectos de valorar adecuadamente una eventual quiebra de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, es importante precisar que el ITSGF es un impuesto instantáneo¹¹². A raíz de su naturaleza, no resultará aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, previamente expuesta, relativa a la retroactividad impropia o de grado medio de las normas tributarias, que requiere la modificación normativa haya acontecido, de forma gravosa para el obligado tributario, durante el transcurso del periodo impositivo.

Ahora bien, dado que la indisimulada finalidad principal del ITSGF es resucitar la imposición patrimonial de determinados contribuyentes, con capacidad económica elevada, a los que les resulta aplicable la normativa aprobada por determinadas Comunidades Autónomas que han renunciado a agotar la capacidad recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio cedido por el Estado, resulta difícilmente cuestionable que la nueva figura tributaria, a raíz de su imprevisibilidad para los ciudadanos, vulnera los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima amparados tanto por Constitución como por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

De la configuración del ITSGF se desprende que, pese a encontrarnos ante un impuesto instantáneo cuyo devengo se fija el último día del año, en su configuración concurren determinados elementos temporales que, a raíz de su sorpresiva aprobación, prácticamente contigua a la fecha de devengo, habrán impedido a determinados contribuyentes una lícita planificación de su imposición patrimonial que, sin embargo, se encontraba perfectamente al alcance de aquellos sujetos pasivos a los que les resultaba de aplicación una normativa autonómica en la que no se incorporaban beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Patrimonio.

En efecto, normas como las relativas a la exención de la empresa familiar (las sociedades de cartera no podrán tener la condición de entidad patrimonial durante 90 días del año natural)¹¹³, así como las correspondientes a la valoración de depósitos en cuentas corriente o de ahorro (saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha del devengo)¹¹⁴ y de acciones negociadas en mercados organizados (cotización media del último trimestre)¹¹⁵, todas directamente aplicables en el ITSGF, habrán impedido a los contribuyentes

112 En este sentido, Orón Moratal ha precisado, tomando en consideración los elementos de periodicidad presente en el ITSGF, que se trata de un impuesto periódico de devengo instantáneo. Orón Moratal, G., "El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas", *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023. 3 de marzo de 2023.e grado, que temporal de las grandes fortunas" expuesta, relativa a la retroactividad impropia o de grado, que

113 Art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

114 Art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

115 Art. 13 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

adaptarse y reaccionar ante este inopinado remedo estatal del Impuesto sobre el Patrimonio¹¹⁶.

A lo anterior se añade que el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF son gravámenes que someten a imposición a los obligados tributarios tanto por obligación personal como real, por lo que aquellos contribuyentes no residentes en España que hubiesen tomado la decisión de trasladar su residencia a nuestro país en el año 2022, verán incuestionablemente afectados sus intereses en relación con sus inversiones, al haberse visto privados de cualquier margen de maniobra para articular su patrimonio tomando en consideración las distintas economías de opción previstas en el ITSGF, por mor de su constante reenvío a la Ley 19/1991, como consecuencia de la tardía fecha en la que se inició la peculiar tramitación parlamentaria y, por ende, fue aprobado el nuevo impuesto.

La afectación de la seguridad jurídica se pone especialmente de relieve en aquellos supuestos en los que el contribuyente que haya adquirido la residencia fiscal en España en el año 2022 y cuenta con patrimonio radicado en otros Estados –donde muy probablemente no resultaba gravada su titularidad, al tratarse de una figura tributaria en claro retroceso en el panorama comparado–, se haya informado previamente a desplazarse a nuestro país de las obligaciones fiscales que lleva aparejado el mencionado cambio de residencia. La aplicación del ITSGF en este contexto, en el que habrá sido nula la capacidad de reacción del contribuyente para conformar su patrimonio (en buena parte de las ocasiones podrá estar mayoritaria o exclusivamente radicado fuera de España) conforme a las alternativas legalmente previstas para optimizar la imposición por dicho concepto, evidencia la arbitrariedad del legislador y la quiebra de la confianza legítima que deriva de la configuración temporal del ITSGF.

A mayor abundamiento, es oportuno señalar que, a nuestro juicio, los titulares de acciones o participaciones de entidades no residentes que son titulares de inmuebles en España resultan igualmente afectados por una inaceptable quiebra del principio de protección de la confianza legítima. Según se ha señalado previamente, tras la modificación operada por la Ley 38/2022, la Ley del 19/1991 establece una presunción legal por la que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad –residente o no–, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español, resultando aplicable este punto de conexión en las dos figuras que, en la actualidad, gravan la imposición patrimonial en nuestro país. Por supuesto, sin perjuicio de lo que dispongan los tratados internacionales firmados por España en materia de fiscalidad¹¹⁷.

Con anterioridad a la incorporación de este precepto en nuestro ordenamiento, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) había considerado que la titularidad de participaciones en entidades no residentes con sustrato

116 En este sentido, vid. Alonso González, L.M., “Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., pp. 32 y 33; 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*, op. cit., p. 62 y 63 y Ruiz Gallud, S., “El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico no económico”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 113 y 114.

117 Vid. Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

inmobiliario, en la medida en que el titular tuviese la condición de no residente en España, no está sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto, la contestación vinculante de la DGT de 21 de diciembre de 2021¹¹⁸ señaló lo siguiente:

«Sin embargo, en el caso de tratarse de la titularidad por un no residente de acciones o participaciones en el capital de una sociedad extranjera, que sería la titular, entre otros, del inmueble sito en España, no existe sujeción al impuesto patrimonial español ni, consiguientemente, procede plantearse la exención de dicho inmueble conforme a la citada Ley 19/1991».

El criterio expresado en esta consulta se vio modificado por la DGT en cuatro consultas posteriores: 21 de marzo de 2013¹¹⁹, 6 de septiembre de 2013¹²⁰, 30 de mayo de 2014¹²¹ y 14 de enero de 2016¹²², considerando de forma muy cuestionable que las participaciones de una sociedad no residente cuyo activo estaba compuesto mayoritariamente por inmuebles radicados en España eran de fuente española citando para ello el artículo 21.4 del CDI Alemania-España¹²³.

No obstante, en una contestación vinculante posterior, de 14 de noviembre de 2019¹²⁴, dictada en un supuesto análogo en el que no resultaba aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la DGT declaró que no era de fuente española la participación en una sociedad no residente, a pesar de que la misma fuera la única propietaria del capital de una sociedad limitada española, cuyo único activo es un bien inmueble de carácter residencial localizado en España. Dicho criterio fue refrendado ulteriormente por el Centro Directivo en pronunciamientos posteriores en los que concurría la aplicación de un convenio de doble imposición¹²⁵.

Más recientemente la DGT ha dictado, con fecha 13 de septiembre de 2022, una resolución vinculante que afecta a las personas físicas no residentes en España que poseen inmuebles en este país de forma indirecta, es decir, a través de entidades extranjeras. Mediante esta resolución, la DGT confirma que la tenencia de acciones o participaciones en entidades no residentes, que posean directa o indirectamente inversiones inmobiliarias en España, no genera tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio¹²⁶.

De lo anterior se colige que, a mediados de septiembre de 2022, un contribuyente no residente en España podía acometer una inversión en inmuebles radicados en territorio español a través de una entidad no residente, bajo la confianza legítima de que, sin necesidad de cumplir los requisitos previstos para la exención que contempla el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, dicha titularidad indirecta de los

118 V2982/2011.

119 0905-13.

120 V2675-13.

121 V1452-14.

122 V0093-16.

123 Sobre esta cuestión, cfr. Vega Borrego, F.A., "Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo", *Nueva Fiscalidad*, 2023, (en prensa).

124 V3178-19.

125 Contestación vinculante de la DGT de 9 de julio de 2021, V2070-21.

126 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 3 de diciembre de 2020, recurso 45/2019, también declara la no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio en estos supuestos.

inmuebles no resultaría gravada en España por el Impuesto sobre el Patrimonio. Como cabe apreciar, la aprobación del ITSGF y el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español a través de la Ley 38/2022 frustran por completo la fundada y lícita expectativa de los no residentes de no resultar gravados por la titularidad indirecta del patrimonio propiciada, por una parte, por la posición de la Dirección General de Tributos previamente expuesta y, por otra, por la pasividad del legislador a estos efectos hasta las postrimerías del año 2022.

Este planteamiento es perfectamente extensible a aquellos contribuyentes no residentes en España que cuentan con patrimonio radicado fundamentalmente en las Comunidades Autónomas que han bonificado la imposición patrimonial, toda vez que la cuota del impuesto cedido, por obligación real, puede verse alterada por la regulación de las Comunidades Autónomas, en la medida en que el contribuyente tiene la opción de aplicar la normativa autonómica con la que su patrimonio español cuenta con los vínculos más estrechos¹²⁷.

A nuestro juicio, la referida quiebra de la confianza legítima de los sujetos pasivos del ITSGF no puede pretender justificarse válidamente en función de la autoproclamada finalidad recaudatoria del impuesto. En primer lugar, porque, como hemos tenido oportunidad de exponer previamente, la obtención de nuevos ingresos fiscales por el Estado no parece ser el objetivo esencial para el legislador. Tampoco su potencial recaudatorio puede considerarse significativo en términos globales, máxime tras la incoherente configuración del límite a la cuota íntegra del impuesto con los fines recaudatorio y armonizador del impuesto, que a todas luces propiciará un sensible desvío de las previsiones recaudatorias de esta figura, que ya habían sido rebajadas, desde un primer momento, por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal de los 1.500 millones de euros inicialmente estimados por el Gobierno a 1.270 millones de euros en 2023 (un 15.34 % menos)¹²⁸.

Por otra parte, ya hemos señalado en el apartado anterior que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es especialmente proclive a considerar la reacción legislativa frente a una pérdida de ingresos fiscales como un criterio de interés general susceptible de justificar una quiebra de los principios y libertades fundamentales sobre los que se construye el Derecho de la Unión Europea, entre los que, como hemos visto, se incluyen la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima de los obligados tributarios. Esto nos conduce a considerar, también desde la perspectiva de las garantías que brinda al obligado tributario el Derecho de la Unión, que en este caso son extensibles a residentes en terceros Estados, al estar involucrada la libre circulación de capitales, el ITSGF atenta contra el derecho de los contribuyentes no residentes a saber a qué atenerse, al haberse generado por el legislador un marco normativo impredecible por los contribuyentes que compromete significativamente la toma de decisiones de personas y empresas.

127 Disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

128 Vid. Elderecho.com, “La AIREF cree que el impuesto de grandes fortunas tendría que entrar en vigor en 2022 para recaudar en 2023”, disponible en línea en <https://elderecho.com/impuesto-grandes-fortunas-vigor-2022-para-recaudacion-segun-airef>.

4. La sujeción de la titularidad indirecta de bienes inmuebles radicados en España al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la luz de los Convenios para evitar la Doble Imposición internacional celebrados por España

Una de las principales cuestiones que plantea la aprobación de Ley 38/2022, desde la óptica del Derecho tributario internacional, es la incidencia que tendrán los convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) celebrados por España en el nuevo punto de conexión que, como hemos visto, incide en la titularidad indirecta de inmuebles situados en territorio español a través de entidades radicadas en otros Estados contratantes, tanto a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio como del ITSGF¹²⁹.

Con carácter general, es preciso señalar que, a nuestro juicio, los convenios celebrados por España que siguen el Modelo de la OCDE (en adelante, MC OCDE) no permiten someter a gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio la titularidad de acciones de entidades no residentes cuyo activo comprenda mayoritariamente bienes inmuebles situados en territorio español. El mismo criterio resulta aplicable en la esfera del ITSGF porque, pese a que dicho impuesto no está expresamente contemplado en la red de convenios española, conforme al artículo 2.4 del MC OCDE, se incluyen dentro del ámbito objetivo del convenio otros impuesto de idéntica naturaleza, circunstancia que en el caso del ITSGF, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, resulta incuestionable por las razones explicitadas en previos apartados¹³⁰.

Por consiguiente, el artículo 22 del MC OCDE, mediante el que se regula el reparto de la imposición sobre el patrimonio entre los Estados contratantes, resultará igualmente aplicable para determinar la imposición internacional en virtud del ITSGF. De acuerdo con lo previsto en dicho precepto, como regla general, la potestad de gravamen sobre la titularidad del patrimonio se atribuye en exclusiva al Estado de residencia¹³¹. No obstante, se establecen tres excepciones: inmuebles, bienes muebles afectos a un establecimiento permanente, en los que se establece una tributación compartida entre ambos estados contratantes con capacidad ilimitada de gravamen para el país de la fuente, y buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, donde se atribuye la competencia para gravar al Estado de residencia de la entidad titular de los referidos medios de transporte.

En virtud de lo anterior, cualquier participación societaria poseída por un residente del otro Estado parte del CDI solo puede someterse a tributación donde reside el contribuyente. De donde se deriva que, conforme a lo estrictamente previsto en el MC OCDE, nuestro país no podría gravar la titularidad indirecta de personas físicas no residentes en España de bienes inmuebles situados en territorio español, ya sea en virtud del Impuesto sobre el Patrimonio

129 Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

130 Sobre esta cuestión, vid. Vega Borrego, F.A., "Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo", *op. cit.*, (en prensa).

131 Art. 22.4 MC OCDE.

o del ITSGF, con independencia de que se produzca a través de sociedades o entidades residentes o no residentes.

No obstante lo anterior, España ha formulado una reserva al artículo 22 del MC OCDE, en los siguientes términos¹³².

«13. España se reserva el derecho a gravar el patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otras participaciones que atribuyan a su titular un derecho de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otros derechos que constituyan una participación sustantiva en una sociedad residente de España».

Por sí misma, la reserva realizada por España al artículo 22 del MC OCDE, que neutraliza los efectos de la previsión contenida en el artículo 22.4 del modelo en relación con las sociedades inmobiliarias, no permite aplicar el nuevo punto de conexión previsto en el artículo 5. Uno b) de la Ley 19/1991. En nuestra opinión, solo si los Estados contratantes han plasmado en el CDI correspondiente un reparto de la potestad tributaria diverso del explicitado en el artículo 22 del MC OCDE, previendo expresamente la posibilidad de gravar la titularidad indirecta de inmuebles, entrará en juego el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español.

Conforme a lo anterior, el nuevo punto de conexión que opera tanto a efectos del IP como del ITSGF resultará plenamente aplicable en todos aquellos supuestos en los que el titular indirecto de inmuebles radicados en España es residente fiscal en un país que no cuenta con un CDI en vigor con España. A la misma conclusión hemos de llegar cuando el sujeto pasivo resida en un país que cuenta con un CDI en vigor con nuestro país pero este no incluya un precepto análogo al artículo 22 del MOCDE o se prevea expresamente la posibilidad de gravar la titularidad indirecta de inmuebles radicados en España.

Por último, en aquellas situaciones en las que resulte de aplicación un CDI celebrado por España que siga el MC OCDE, conforme a lo previamente señalado, la competencia para gravar el patrimonio corresponde en exclusiva al estado de residencia de la persona física indirectamente titular de los bienes inmuebles situados en nuestro país, de donde se deriva que la introducción del nuevo punto de conexión por la Ley 38/2002 no habilita a España para gravar la titularidad de dicho patrimonio inmobiliario.

A continuación se recoge un cuadro referido exclusivamente a la tributación por obligación real tanto en el Impuesto sobre el Patrimonio como por el ITSGF por parte de los residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea¹³³.

IP/IGF, Unión Europea y CDI	
1) Sin CDI	Dinamarca
2) Con CDI que no comprende el IP/IGF	Irlanda (1994, artículo 2) Italia (1977, artículo 2) Malta (2005, artículo 2) Portugal (1995, artículo 2) Rumanía (2017, artículo 2)

132 Párrafo 13 de los Comentarios al artículo 22 MOCOCDE.

133 Vid. Vega Borrego, F.A., "Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo", *op. cit.*, (en prensa).

3) Con CDI que permite el gravamen	Alemania (2011, artículo 21.4) Bélgica (1995, artículo 22.2) Eslovenia (2001, artículo 23.4) Francia (1995, artículo 24.1) Luxemburgo (1986, artículo 23.1, segundo párrafo)
4) Con CDI que impide el gravamen derivado del artículo 5.1.b) LIP al no contemplarse expresamente dicha posibilidad	Austria (1966, artículo 23) Bulgaria (1990, artículo 20) Chequia (1980, artículo 22) Chipre (2013, artículo 21) Croacia (2005, artículo 21) Eslovaquia (1980, artículo 22) Estonia (2003, artículo 22) Finlandia (1967, artículo 22) Grecia (2000, artículo 22) Hungría (1984, artículo 23) Letonia (2003, artículo 23) Lituania (2003, artículo 23) Países Bajos (1971, artículo 24) Polonia (1979, artículo 22) Suecia (1976, artículo 23)

5. Compatibilidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con el Derecho originario de la Unión Europea

El Tribunal de Luxemburgo se ha encargado de recordar, en múltiples ocasiones, que la posición de un residente y de un no residente no necesariamente ha de resultar equivalente desde el punto de vista tributario, justificando, de este modo una de las “reglas de oro” de la fiscalidad internacional, como es la de establecer una diferenciación entre los sujetos que tributan por obligación real y aquellos que lo hacen por obligación personal.

Ahora bien, dicho Tribunal, a través de la sentencia dictada en el célebre caso *Schumacker*, declaró que cuando se trata «(...)de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto sobre la renta y al impuesto general sobre al renta»¹³⁴.

En el supuesto resuelto por el Tribunal de Justicia se enjuiciaba la situación de un contribuyente que soportaba una tributación real por la renta obtenida en el Estado miembro en el que desarrollaba su actividad laboral que no tomaba en cuenta sus circunstancias personales y familiares, lo que daba lugar a que, al obtener la mayor parte de su renta en

134 STJUE de 14 de febrero de 1995, C-279/93, *Schumacker*, apartado 38.

un país distinto al de residencia, resultase vulnerado el derecho a la libre circulación de trabajadores.

Este planteamiento fue trasladado por el TJUE al Impuesto por el Patrimonio en la sentencia dictada en el año 2005 en el caso D, al indicar que:

«(...) al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa

En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él»¹³⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso advertir que, en la gran mayoría de los Estados miembros no existe un Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la tributación soportada en nuestro país, que como veremos penaliza al no residente, no podrá ser corregida por la tributación aplicable en el Estado de residencia del obligado tributario.

No obstante, cuando el Tribunal ha tenido ocasión de ocuparse directamente de la cuestión, como sucedió en el previamente citado caso D, ha considerado que:

«(...) el trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 por ciento del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situación comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes»¹³⁶.

Como cabe apreciar, el Tribunal de Luxemburgo utiliza en este ámbito el denominado *per-country approach*. Resulta indiferente, a la hora de determinar si los rendimientos obtenidos por el contribuyente no residente pueden disfrutar de las exenciones aplicables con carácter general a los residentes, el hecho de que el tributo soportado por el residente tenga carácter final o, por el contrario, la diferencia existente para el contribuyente se diluya

135 STJUE de 5 de julio de 2005, D, C-376/03, apartados 37 y 38.

136 STJUE de 5 de julio de 2005, D, C-376/03, apartado 41.

como consecuencia de la existencia de un tipo de gravamen más elevado en el país de la fuente.

Ciertamente, dicho criterio, que resulta contrario a los intereses del obligado tributario no residente, resultaba un tanto sorprendente, dado que en la doctrina establecida en casos como *Gerritse*, *Scorpio* y *Centro Equestre da Lazíria Grande*¹³⁷, reconoce sin ambages la obligación del Estado de la fuente de someter a tributación los rendimientos netos de los no residentes, cuando esa posibilidad estaba prevista exclusivamente para los residentes, lo que implica avanzar hacia una equiparación de la base imponible de los contribuyentes residentes y no residentes¹³⁸.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo ha señalado que, cuando una norma tributaria nacional excluye una determinada reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los no residentes, sin tomar en consideración la concesión de una eventual reducción similar en su país de residencia, ni el modo de determinación del valor de los bienes o derechos en este Estado, se estará vulnerando la libre circulación de capitales¹³⁹. Dicha restricción no encuentra justificación en la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal, pues el impuesto en cuestión no contemplaba una tributación más gravosa para los contribuyentes residentes, salvo en lo relativo precisamente a la aplicación de una determinada reducción en la base imponible que se garantiza exclusivamente a estos últimos¹⁴⁰.

Precisamente, en esta línea avanza la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 3 de septiembre de 2014, dictada como consecuencia de un procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea contra España, relativo a la compatibilidad de la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la libre circulación de capitales, en la que se condenó a nuestro país, pues se privaba a los no residentes de las ventajas fiscales autonómicas, al negarse la conexión de estos con una Comunidad Autónoma¹⁴¹.

Para llegar a esta conclusión el Tribunal considera que los herederos y donatarios, sean residentes o no residentes, en su calidad de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España se encuentran en una situación comparable, respecto a la que no cabe establecer una diferencia de trato, toda vez que la normativa interna coloca a los contribuyentes residentes y no residentes en un mismo plano¹⁴².

Como consecuencia de dicho pronunciamiento, desde el año 2015 los sujetos pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio que son residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo están legitimados para invocar la normativa

137 SSTJUE de 12 de junio de 2003, *Arnoud Gerritse*, C-234/01, de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, C-290/04 y de 15 de febrero de 2007, *Centro equestre da Lezíria Grade, Lda*, C-345/04.

138 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J.M., "La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77, 2007, pp. 42 y 43.

139 STJUE de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, apartado 45.

140 STJUE de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, apartados 52 a 56.

141 STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión v. España*, C-127/12.

142 STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión v. España*, C-127/12, apartados 77 y 78.

tributaria propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de sus bienes y derechos por los que se exija el impuesto¹⁴³.

Más recientemente, la Ley 11/2021, de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹⁴⁴, modificó la disposición adicional cuarta de la **Ley 19/1991** con el fin de ampliar a todos los no residentes los beneficios que ya se venían aplicando a los no residentes que residieran en otro país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Dicha ampliación es consecuencia de la traslación a nuestro ordenamiento de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de libre circulación de capitales, que en el ámbito de la imposición patrimonial resulta plenamente aplicable en aquellas situaciones en que la titularidad de bienes o derechos ubicados o susceptibles de ejercitarse en España corresponde a una persona física residente en un tercer Estado. El mismo tratamiento se otorga en la esfera del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si bien la referida adecuación de la imposición patrimonial al Derecho de la Unión Europea por parte del legislador debe ser aplaudida y obviamente sigue surtiendo efectos en la imposición patrimonial, es preciso señalar que sus efectos se han visto diluidos a raíz de la aprobación del ITSGF, que precisamente busca neutralizar beneficios o incentivos fiscales de la normativa propia de la Comunidad Autónoma en cuestión. Dicha eliminación genérica de los beneficios fiscales por parte de un tributo estatal con el mismo objeto que el Impuesto sobre el Patrimonio no parece entrar en contradicción con el Derecho de la Unión toda vez que se otorga un trato homogéneo a residentes y no residentes en nuestro país.

No obstante, pese a la referida aproximación de la imposición de los residentes y no residentes en nuestro país, a raíz de la armonización negativa propiciada por la doctrina del Tribunal de Luxemburgo relativa a las libertades fundamentales, lo cierto que es el nuevo ITSGF hace aflorar nuevas asimetrías que perjudican los intereses económicos de los contribuyentes no establecidos en España.

En primer lugar, el legislador declara inaplicable el mínimo exento de 700.000 euros, previsto en el apartado noveno del artículo 3 de la Ley 38/2022, a los sujetos pasivos por obligación real, lo que implica un inaceptable paso atrás en la adecuación de la imposición patrimonial al Derecho de la Unión Europea, toda vez que el artículo 28 de la Ley 19/1991 expresamente establece que la exención por el mismo importe resulta aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de que estos tributen por obligación personal o real¹⁴⁵.

En segundo lugar, según se ha señalado previamente, la Ley 38/2022 permite beneficiarse del límite a la cuota íntegra del ITSGF, mediante el que se pretende dar respuesta a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del sistema tributario, exclusivamente a los contribuyentes residentes en España. Nuevamente, esta diferencia de trato aplicable al contribuyente no residente entra en contradicción con la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en la previamente mencionada sentencia de 3 de septiembre de 2014,

143 Disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, y otras normas tributarias.

144 Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego

145 Esta previsión se incorporó al Impuesto sobre el Patrimonio a través del Real Decreto-Ley 3/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

relativa a la posibilidad de que los contribuyentes residentes en la Unión Europea o en terceros Estados puedan disfrutar de los beneficios fiscales sentados por la imposición autonómica¹⁴⁶.

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, sin plantear cuestión prejudicial previa, en relación con el límite análogo previsto en el artículo 31 de la Ley 19/1991, considerando que dicha norma introduce una discriminación injustificada entre contribuyentes residentes y no residentes del Impuesto sobre el Patrimonio y, por ende, resulta contraria a la libre circulación de capitales .

En concreto, el tribunal balear señala lo siguiente:

«Como el artículo 5 de la LIP sólo distingue el sistema de tributación exclusivamente por razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que permitan tener en cuenta su capacidad contributiva, su situación personal, etc., al fin se dispensa un trato para los no residentes que resulta irrazonable y desproporcionado, comparado con los residentes, porque mientras los que tributan por obligación personal podrán limitar su cuota íntegra en un 80% los no residentes que tributan por obligación real, no pueden encontrar limitación alguna a esa cuantificación»¹⁴⁷.

A la luz de este pronunciamiento, que ha sido impugnado por la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo¹⁴⁸, la compatibilidad del límite a la cuota íntegra establecido por el ITSGF debe resultar igualmente inaplicable desde la óptica del Derecho de la Unión Europea, habida cuenta de la evolución que ha experimentado la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de imposición patrimonial y sucesoria de no residentes en virtud de la anteriormente referida sentencia de 3 de septiembre de 2014.

En esta misma línea cabe citar la más reciente sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 21 de diciembre de 2021, dictada en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, en la que se declara contraria a la libre circulación de capitales una restricción, a los contribuyentes no residentes, de la deducibilidad de determinados gastos basados en el vínculo de parentesco con el causante, cuando estos resultan invocables por los contribuyentes residentes¹⁴⁹. Al igual que acontece en el supuesto examinado por el Tribunal, en el ITSGF debe considerarse que la situación que afecta a los contribuyentes residentes y no residentes resulta objetivamente comparable¹⁵⁰, sin que el diferente trato otorgado a los contribuyentes por obligación real y personal en el ITSGF puede justificarse ni por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal español, ni por el principio de territorialidad y la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros¹⁵¹.

En todo caso, es preciso señalar que, incluso conforme a la línea jurisprudencial precedente, plasmada en el anteriormente citado caso *D*, las consecuencias deberían ser las mismas en el caso de que la mayoría del patrimonio del obligado tributario estuviese conformado por bienes y derechos radicados o que pudiesen ejercitarse en España¹⁵².

146 STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión v. España, C-127/12.

147 STJS de las Islas Baleares de 1 de febrero de 2003, rec. 432/2020.

148 Recurso contencioso-administrativo núm. 4701/2023.

149 STJUE de 21 de diciembre de 2021, XY, C-394/20.

150 STJUE de 21 de diciembre de 2021, XY, C-394/20, apartados 62 a 65.

151 STJUE de 21 de diciembre de 2021, XY, C-394/20, apartados 66 a 76.

152 STJUE de 5 de julio de 2005, D, C-376/03.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M.: “La protección de la confianza legítima en el Derecho tributario de la Unión Europea”, en la obra colectiva *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (Dir.: Marín-Barnuevo Fabo, D.), Civitas, Madrid, 2018.

ALMUDÍ CID, J.M.: “La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77, 2007.

ALMUDÍ CID, J.M.: “La oposición a la ejecución de bienes gananciales por deudas tributarias de uno de los cónyuges”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2007.

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

ALONSO MADRIGAL, J.: “La capacidad económica gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y su pretendido alcance confiscatorio”, en la obra colectiva *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

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

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.

GARCÍA NOVOA, C.: “Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., “Impuesto del Patrimonio sobre las grandes fortunas”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2023.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., “El controvertido Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *La Ley*, núm. 10.249, 2023.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Ley de presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia tributaria”, Trotta, Madrid, 1998.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Carta Tributaria*, núm. 97, 2023.

RUBIO DÍAZ, P.: *La protección de la confianza legítima en Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, 2014.

RUIZ ALMENDRAL, V.: Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España, *Asamblea – Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 43, 2022.

RUIZ GALLUD, S.: “El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico no económico”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023.

SÁNCHEZ MORÓN, M.: *Derecho Administrativo*, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

SUÁREZ AGAPITO, J. y FLORES, A.: “El Gobierno presenta las enmiendas por las que se introduciría el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Pérez-Llorca. Nota Jurídica*, noviembre 2022.

ORÓN MORATAL, G., “El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas”, *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023.

VARONA ALABERN, J.E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C., “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2023.

VEGA BORREGO, F.A.: “Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo”, *Nueva Fiscalidad*, 2023, (en prensa).

VEGA BORREGO, F.A.; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre el patrimonio*, Tirant, Valencia, 2013, 2ª ed.

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal Resp. de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.400 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Teléfono: +34 966 08 96 88

alicante@aedaf.es

Busines World Alicante,
Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n

0300z Alicante

Responsable Sede:

M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y Extremadura

Marina García Hidalgo

marinagarciyahidalgo@

hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo,

14 - local

29016 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

Francisco Gracia Latorre

comunicaciones@

graciayburillo.es

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-

Tuya Martínez

jesustuya@

simbiosisasesores.es

Baleares

Antoni Serra Serra

aserra@mon-lex.com

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran

Canaria

Responsable Sede:

Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

jpereda@iberoasepyme.com

Catalunya

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

Consol Carratalá i Serra

Galicia

Diego Víboras Cabañero

diego.viboras@ausum.es

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

Lara Álvarez de Prada

Murcia

Francisco Iniesta López-

Matencio

finiesta@strategiaconsultoria.

es

Navarra

Belén Marín Villamayor

belen@marinyasociados.es

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

gapoita@grupoforetax.com

Valencia y Castellón

Eduardo Rallo Martínez

eduardo@eduardorallo.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,

puerta 4ª;

46003 Valencia

