

EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 149/2023, DE 7 DE NOVIEMBRE

Francisco A. Bravo Virumbrales (Letrado de la Comunidad de Madrid)¹

El presente artículo tiene por objeto examinar la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional nº 149/2023, de 7 de noviembre, que desestimó el recurso de inconstitucionalidad 616-2023, promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid en relación con el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 38/2023), declarando la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF en lo sucesivo).

Como letrado firmante del recurso interpuesto, no puedo sino respetuosamente discrepar del sentido del fallo dictado por el parecer mayoritario y de la fundamentación de una sentencia respecto de la cual lo primero que sorprende es la premura en su dictado, ya que este se produjo apenas transcurridos diez meses desde la interposición del recurso, que tuvo lugar el 1 de febrero de 2023; plazo que –aunque la celeridad siempre sea deseable– contrasta sobremanera con las demoras sufridas en otros procedimientos constitucionales, en los que han llegado a transcurrir incluso más de diez años para su resolución (baste citar, por todas, la STC 44/2023, de 9 de mayo, que resolvió el recurso contra el aborto trece años después de su presentación), así como con el hecho de que se encuentren pendientes ante ese mismo tribunal otros procedimientos de fecha muy anterior.

Cabe igualmente destacar el voto particular de cuatro magistrados, así como la dureza de los términos del mismo, conteniendo algunas afirmaciones francamente demoledoras y que dan cuenta de la gravedad del asunto, como la realizada en su segundo párrafo, cuando señala que *“Antes de entrar a desarrollar los argumentos jurídicos, aquellos que fueron defendidos con poco éxito en las deliberaciones del Pleno y en cuanto que desoídos por la mayoría, debemos advertir que la extensión del presente voto particular es directamente proporcional a la gravedad de la situación que se analizaba y al preocupante contenido de la sentencia que la ha validado. Lo que estaba en*

¹ En la actualidad ocupa el puesto de Letrado Jefe de la Subdirección General de Asistencia Jurídica Convencional, Asuntos Constitucionales y Estudios en la Abogacía General de la Comunidad de Madrid.

cuestión tras la aprobación del impuesto impugnado era algo más que el mero ejercicio de competencias armonizadoras por parte del Estado, algo más que la posibilidad de enmendar el texto de las iniciativas legislativas en tramitación o algo más que la simple aplicación prospectiva de una nueva disposición legal tras su entrada en vigor. Lo que se ha ventilado en el presente asunto ha sido la vigencia misma del Estado democrático de Derecho, en el que la ley debe ser solo la expresión de la verdadera voluntad popular (Preámbulo de la Constitución) y en el que todos los poderes públicos (incluido, por tanto, el legislativo) deben estar sujetos, al igual que los ciudadanos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Lo que este Tribunal tenía ante sí era la correcta aplicación de las reglas del juego de la democracia (...)”.

Por lo demás, el recurso formulado por la Comunidad de Madrid se fundó tanto en una serie de vicios procedimentales como en otros motivos sustantivos que, a nuestro juicio, determinaban la inconstitucionalidad del ITSGF y que pasamos a analizar a continuación en sus aspectos más relevantes, juntamente con la respuesta del tribunal, tanto del parecer mayoritario como de los magistrados discrepantes.

1. Introducción del impuesto por vía de enmienda.

En primer lugar, se reprochaba en el recurso interpuesto la introducción del ITSGF mediante enmiendas durante la tramitación parlamentaria de una proposición de ley con un objeto distinto, lo cual, atendiendo a la doctrina constitucional, supondría una infracción del procedimiento legislativo regulado en los Reglamentos de las Cámaras, así como una vulneración del derecho fundamental de representación política consagrado en el artículo 23.2 de la Constitución.

En efecto, la «Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» fue presentada por el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, siendo admitida a trámite por acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados de 30 de agosto de 2022, tal y como consta en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, nº 271-1, de 30 de agosto de 2022.

Sin embargo, el ITSGF ni siquiera fue incluido en el texto inicial de la proposición de ley presentada ante el Congreso, sino que fue incorporado muy posteriormente en trámite de enmiendas.

Y, por si ello no fuera suficiente, la enmienda fue presentada por los dos mismos grupos parlamentarios autores de la iniciativa, esto es, por el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común.

Así consta en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, nº 275-1, de 18 de noviembre de 2022, siendo introducido *ex novo* el tributo en cuestión a través de la enmienda de adición nº 99 (págs. 102 y siguientes), con una escueta justificación que reconoce que su objetivo es el de “*disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA*” y que en modo alguno explica la extraordinaria razón de su sorpresiva inclusión en dicho momento, en lugar de haberse incorporado al texto inicial de la proposición de ley presentada. Por congruencia, también se presentaron por esos mismos grupos parlamentarios las enmiendas núms. 92, de modificación del título de la proposición de ley, que pasó a denominarse «Proposición de Ley 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», y 93, que adicionó a la exposición de motivos la justificación referente a este nuevo tributo.

La infracción resultaba tan evidente que fue denunciada por diversos diputados durante el trámite parlamentario, tal y como se recoge en los Diarios de Sesiones núms. 815, de 17 de noviembre de 2022 y 226, de 24 de noviembre de 2022. Entre los diputados que lo advirtieron no solo figuraban los de grupos parlamentarios de la oposición (Grupos Parlamentarios Popular, Vox y Ciudadanos), sino también los de otros grupos más afines al Gobierno; aspecto este sobre el que retornaremos más adelante.

La posibilidad de introducir nuevos contenidos en un proyecto o proposición de ley por vía de enmienda se ha limitado tradicionalmente por la doctrina constitucional a aquellos supuestos que, entre otros requisitos, “*versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar*” (STC 23/1990, FJ 5). Es la conocida como “*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.

Para comprender qué se entiende por enmiendas relacionadas con el objeto de la norma debe acudirse al FJ 4 del ATC 118/1999, en el que se explica que “*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 no es sino consecuencia de que la enmienda a la totalidad propone un texto alternativo, pero no un objeto alternativo”.

Como advirtió la STC 119/2011 en su FJ 6, “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 (...) 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”.

En el mismo sentido, la STC 136/2011, de 13 de septiembre, en su FJ 8, manifiesta que “A la vista de las disposiciones normativas analizadas y de la doctrina de este Tribunal Constitucional, nuestro punto de partida ha de ser que el derecho de enmienda al articulado, como forma de incidir en la iniciativa legislativa, debe ejercitarse en relación con ésta, cuya oportunidad y alcance sólo podrá cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un proyecto de ley se tratara, o en el debate de la toma en consideración, en el caso de las proposiciones de ley. Por esta razón, toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, de modo que una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como texto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado. Con ello se evita que a través del procedimiento parlamentario se transmute el objeto de las propuestas presentadas por quienes están así legitimados para ello, aprovechando el procedimiento legislativo activado para la introducción ex novo de materias ajenas al mismo. En consecuencia, no caben enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima con la misma”.

Y ello, por cuanto que, como concretaron tanto el ATC 118/1999 como la STC 136/2011 anteriormente citados, en el caso de las proposiciones de ley, es el momento de la toma en consideración aquel a partir del cual no pueden introducirse en la iniciativa, vía enmienda, contenidos ajenos al contenido de aquella, ya que, en caso contrario, se estaría alterando de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras, que resultaría contrario al proceso legislativo regulado en los reglamentos de las mismas. Pues, como continúa afirmando esta última en su FJ 8, “tal desviación en el ejercicio del derecho de enmienda parcial afecta al

carácter instrumental del procedimiento legislativo (art. 66.2 CE) y, en consecuencia, a la función y fines asignados al ejercicio de la potestad legislativa por las Cámaras, provocando un vicio en el desarrollo del citado procedimiento que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras. Lo que ocurrirá si con tal alteración se pone en tela de juicio la participación de las minorías en dicho procedimiento, lo que, a su vez, podría provocar un déficit democrático en el proceso de elaboración de una norma que eventualmente pudiera contradecir el valor del pluralismo político sobre el que se fundamenta el ordenamiento constitucional del Estado democrático y que debe presidir necesariamente la tramitación de toda iniciativa legislativa (art. 1.1 CE)”.

El artículo 126.5 del Reglamento del Congreso de los Diputados (en adelante, RC) prevé la toma en consideración por el Congreso de las proposiciones de ley. En el caso que nos ocupa, los señores diputados tomaron en consideración una proposición de naturaleza no tributaria que no contenía la creación y regulación de un nuevo impuesto, con lo que no pudieron deliberar ni tomar posición sobre este extremo. Como tampoco pudieron hacerlo mediante una enmienda a la totalidad de un texto completo alternativo (artículo 110.3 en relación con el artículo 126.5 RC). Pero es que tampoco pudieron ejercer su derecho a enmendar al articulado, pudiendo haber propuesto y justificado la correspondiente supresión del impuesto que nos ocupa (artículo 110.4 RC).

Y ese “*déficit democrático*” –en palabras de la STC 136/2011–, como se ha adelantado, fue denunciado en diversas ocasiones por numerosos grupos parlamentarios de muy diversas sensibilidades en relación con la introducción a través de enmiendas al articulado del ITSGF, aspecto cuya relevancia recuerda la STC 216/2015, de 22 de octubre, al afirmar en su FJ 6 que “*A la luz de nuestra doctrina (STC 59/2015, FJ 6) son datos de relevancia para nuestro enjuiciamiento (...) el hecho de que dos grupos parlamentarios suscitasen formalmente la cuestión de la carencia de congruencia material de la enmienda*” y que, sin embargo, ha sido absolutamente ignorado por la sentencia dictada. Entre las denuncias formuladas durante la tramitación parlamentaria pueden destacarse las siguientes:

- Escrito presentado por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital:

“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 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”.

- Escrito presentado por el Grupo Parlamentario Ciudadanos ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital en el que solicitaba la reconsideración del acuerdo de admisión a trámite de la enmienda nº 99:

“QUINTO. Que la regulación contenida en la repetida enmienda número 99, supone en sí misma una auténtica nueva iniciativa legislativa al regular, con carácter novedoso en el sistema tributario de nuestro país, todos los elementos configuradores de un nuevo impuesto, como su naturaleza, objeto, ámbito territorial, hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, base imponible, devengo, cuota, bonificaciones, régimen de infracciones y sanciones, normativa de gestión, habilitación normativa y vigencia, entre otros.

SEXTO. Que al haberse regulado este nuevo impuesto mediante una enmienda que, a mayor abundamiento, ha sido automáticamente incluida en el Informe de la Ponencia, se impide a

los grupos parlamentarios ejercer las facultades de toma en consideración, veto, examen y enmienda, que sí podrían haber ejercido de haberse iniciado la regulación del nuevo tributo por los cauces parlamentarios y procedimentales adecuados, a través de una proposición de ley, en su caso. Se ha hurtado a los grupos parlamentarios minoritarios, en consecuencia, el debate informado y contradictorio propio del régimen parlamentario y que exigen nuestra Constitución y nuestras leyes.

SÉPTIMO. Que este proceder resulta contrario a las normas que regulan el procedimiento legislativo contenido en el artículo 87 de la Constitución y vulnera los derechos de los diputados representantes de la soberanía nacional y, por ende, de los ciudadanos a los que representan, ex artículo 23 de la Constitución”.

- Advertencias realizadas por el Sr. Bal Francés, portavoz del Grupo Parlamentario Ciudadanos, recogidas en el Diario de Sesiones nº 815, de 17 de noviembre de 2022 (pág. 7):

“En primer lugar, ratifico o subrayo la queja que hemos hecho respecto a la admisibilidad de esta tramitación, en lo que se refiere a un nuevo impuesto que ha sido creado a través de una enmienda y que ha cercenado claramente los derechos de la oposición, como también, con mucha corrección, el señor Elorriaga ha puesto de manifiesto. Desde luego, les anuncio que interpondremos un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, sin ninguna duda, porque se han cercenado claramente los derechos de la oposición, nuestros derechos de participación política. Todo el mundo comprenderá fácilmente que aun siendo mi grupo parlamentario el único que presentó una enmienda a la totalidad con texto alternativo con respecto a esta proposición de ley, nada pudimos decir con respecto a este nuevo impuesto porque se ha creado a través de unas enmiendas parciales. Si hubiéramos tenido esta proposición de ley con este impuesto de solidaridad —o como ustedes lo quieran llamar, con las palabras que quieran—, a lo mejor hubiéramos propuesto un texto alternativo o hubiéramos presentado —también lo hubieran hecho posiblemente el Grupo Popular y VOX— una enmienda a la totalidad de devolución. Pero no pudimos hacerlo, no pudimos.

En segundo lugar, tampoco hemos podido presentar enmiendas parciales, porque ¿cómo presenta uno enmiendas parciales a las enmiendas parciales de otro grupo parlamentario? Parece un trabalenguas, pero no es así, es acabar con nuestros derechos como oposición.

Finalmente —le he dado muchas vueltas a este tema—, tampoco podemos presentar transaccionales porque no tenemos ninguna enmienda viva, ya que no conocíamos que en esta ley se iba a plantear un impuesto nuevo por el trámite de enmiendas. En definitiva, no podemos participar de ninguna manera en el impuesto de solidaridad respecto a las grandes fortunas. Señores, pasen del Congreso de los Diputados y publiquen las cosas directamente en el BOE, porque para esto ya me contarán qué hacemos aquí el resto de los grupos parlamentarios”.

- Posición mantenida por el Sr. Bel Accensi, del Grupo Parlamentario Plural, según se recoge en la pág. 9 del mismo diario de sesiones:

“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”.

- Manifestaciones formuladas en una posterior sesión, de la que da fe el Diario de Sesiones nº 226, de 24 de noviembre de 2022, por la Sra. Sagastizabal Unzetabarrenetxea, del Grupo Parlamentario Vasco (pág. 9):

“En la exposición de motivos dicen que el objetivo es, por un lado, desgravar beneficios extraordinarios, y resulta que se grava la cifra de negocios; por otro, que se trata de coadyuvar a un pacto de rentas, y lo cierto es que difícilmente se puede lograr ese pacto de rentas si no hay acuerdo entre las partes afectadas. Es una tramitación exprés que, además, vía enmienda, ha creado un nuevo impuesto a las grandes fortunas al que los grupos no hemos podido presentar enmienda alguna. Posteriormente, se vetaron la mayor parte de enmiendas presentadas, justificándolo por la disminución de ingresos ante un presupuesto que aún no está aprobado, y luego se levantaron, por la acción de mi grupo y la de otros. Y es que, desde luego, carece de sentido no permitir un debate en una cuestión tan importante como es la fiscal, que requiere de un trabajo previo para dialogar, debatir e intentar

acordar; eso es lo que, al menos, pudimos hacer la semana pasada, horas antes de la Comisión. Sin embargo, este diálogo ha brillado por su ausencia esta semana y no se ha podido llegar a acuerdo alguno. Por eso, hoy mantenemos nuestras enmiendas vivas, para las que solicito su voto”.

- Posición del Sr. Rego Candamil, del Grupo Parlamentario Plural, que reprocha la indebida utilización del trámite de enmiendas para introducir el nuevo impuesto (pág. 12 del mismo diario de sesiones):

“Evidentemente, estamos descontentos con el hecho de que ustedes incluyesen el impuesto a las grandes fortunas por la puerta de atrás en una enmienda. En todo caso, vamos a votar a favor”.

- Para concluir, el **Sr. Manso Olivar**, del Grupo Parlamentario VOX, llega a advertir expresamente de la existencia de vicios de inconstitucionalidad (pág. 15):

“Segundo grupo: luego hay problemas de tipo constitucional, como saben ustedes. No parece razonable introducir este impuesto a las grandes fortunas como una enmienda al primer texto de gravamen; o suponer que la nueva figura del impuesto a las grandes fortunas no es redundante con el impuesto sobre el patrimonio; o girar el impuesto o, mejor dicho, el gravamen —realmente es un impuesto, aunque ustedes lo han llamado gravamen— a las energéticas y a la banca sobre los ingresos y no sobre los beneficios, como les hemos dicho. Se lo he dicho yo y se lo han dicho algunos de los que me han antecedido en el uso de la palabra”.

En respuesta a todo ello, la sentencia ahora dictada se limita a afirmar que “Refiriéndose al caso concreto de la creación de nuevos tributos por medio de una enmienda, la STC 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b), aclaró que “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”, doctrina luego reiterada en las SSTC 132/2013, de 4 de junio, FJ 3; 120/2014, de 17 de julio, FJ 6; 59/2015, de 18 de marzo, FJ 6; 4/2018, de 22 de enero, FJ 4; y 70/2018, de 21 de junio, FJ 6”.

Sin embargo, en el caso del ITSGF, la única conexión de las enmiendas núms. 92, 93 y 99 con la inicial proposición de Ley presentada es que versan sobre la imposición de nuevos gravámenes. Entendemos que ello contradice lo señalado en el ATC 118/1999, según el cual no basta que las enmiendas se inscriban en el mismo sector del ordenamiento jurídico, sino que deben constreñirse a su mismo objeto. Y, en este caso, resulta plausible la absoluta desconexión entre aquellas y esta, al pretender tales enmiendas introducir un nuevo tributo, que no guarda ninguna relación con los otros dos gravámenes contenidos en la proposición de ley tomada en consideración (a saber, el «Gravamen temporal energético» previsto en su art. 1 y el «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» contemplado en su art. 2). Es más, ni siquiera la naturaleza de las tres figuras es la misma, puesto que mientras que los gravámenes establecidos en los arts. 1 y 2 se caracterizan como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, y así se reitera tanto en la Exposición de Motivos como en el propio articulado, el nuevo impuesto a las grandes fortunas tiene naturaleza netamente tributaria.

La desconexión es tan evidente que dos de las tres enmiendas presentadas van dirigidas a la modificación del título de la proposición y de su exposición de motivos, para dar cabida a este nuevo impuesto que se pretende crear a través de las mismas, y no incumplir de este modo con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece que *“Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes”*.

En cambio, la sentencia justifica la conexión entre los tres gravámenes aduciendo que *“En lo atinente al contenido, en particular, a si guarda una conexión mínima de homogeneidad con la proposición de ley original, debemos recordar que esta se enmarcaba, según su preámbulo, en el llamado “pacto de rentas” y en el principio de “reparto del esfuerzo” (STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 6) para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios. Con tal fin, entre otras medidas, la proposición creaba dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias cuyo objetivo era aumentar la contribución a las arcas públicas de determinadas empresas del sector energético (art. 1) y financiero (art. 2). Por tanto, la incorporación a dicho texto de una enmienda para establecer el ITSGF, con una finalidad recaudatoria (junto a la de armonización de la imposición patrimonial), sí presenta homogeneidad suficiente con el resto de medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios”*.

El criterio seguido por la sentencia supone, sino prácticamente una derogación, cuanto menos una relajación de la doctrina de la homogeneidad, pues la interpretación sumamente laxa que en él se hace implica que prácticamente cualquier materia pueda encontrar una conexión, por remota que sea, con el contenido, objeto o finalidad de un proyecto o proposición de ley y, por tanto, pueda ser introducida por vía de enmienda, aun cuando ello vaya en detrimento del derecho fundamental del art. 23.2 CE y vede el debate y enmienda sobre su contenido a los demás parlamentarios, como se denunció por numerosos diputados en el caso que nos ocupa.

Este mismo reproche se contiene en el voto particular emitido, que rechaza que el ITSGF tuviera conexión material con el restante contenido de la proposición de ley, pues *“para la necesaria conexión "material" entre proyecto y enmienda no basta con "una genérica correlación", siendo necesario que la "enmienda" y el "texto enmendado" se inscriban "en el mismo sector material" y versen "sobre el mismo objeto"”*, aseverando que *“La falta de argumentación de la sentencia de la que discrepamos es tan evidente que su respuesta está de por sí presente en sus elocuentes silencios”*.

Se alude al efecto en la sentencia dictada a la anterior STC 209/2012, que ciertamente validó la introducción de nuevos tributos por vía de enmienda en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, pero la doctrina contenida en la misma no resulta automáticamente extrapolable al ITSGF, ya que, en aquel supuesto, se trataba de una ley de acompañamiento, por lo que la *ratio decidendi* se fundaba en que *“la conexión de homogeneidad exigible a las leyes de contenido heterogéneo «ha de entenderse de modo flexible» para que «atienda también a su funcionalidad»”*. Naturaleza de la que no participa la Ley 38/2022, que no era una ley de medidas de contenido heterogéneo, sino una norma para la introducción de dos gravámenes concretos –que, además, y a diferencia del ITSGF, ni siquiera tenían naturaleza tributaria-, cuya naturaleza y hecho imponible no guardaba relación alguna con la del ITSGF y respecto de la que, como se dijo, hubo que modificar incluso su título para adaptarlo a la introducción del nuevo impuesto.

Lo mismo sucede con la STC 59/2015, que también se cita en la sentencia dictada, pues nuevamente se trataba de una ley heterogénea (de cuya naturaleza no participaba la proposición de ley en la que se introdujo el ITSGF, que tenía un objeto muy concreto y determinado), señalándose en su FJ 6 que *“el proyecto tenía como objeto una serie de medidas tributarias”* y que *“dicho*

proyecto se articula precisamente como una norma tributaria de carácter transversal cuya finalidad era modificar los principales tributos del sistema”.

Y, a pesar de la especialidad sentada en la STC 209/2012 para las leyes heterogéneas, se advertía seguidamente en el mismo FJ 4 que *“en orden a valorar aquella conexión entre el objeto de la iniciativa (medidas tributarias) y el objeto de la enmienda (tasas e impuesto); es importante concretar la entidad de la alteración propuesta pues, lógicamente, no es 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 cuantitativa, ni modifican situaciones jurídicas preexistentes, ni alteran de forma sensible la posición de los ciudadanos frente al deber de contribuir”.*

Para concluir este punto, y en relación con la necesidad de observar el procedimiento legislativo, del que forma parte de su núcleo esencial el derecho de enmienda de los grupos minoritarios, procede traer a colación la numerosa jurisprudencia constitucional dictada sobre el particular, de entre la que puede citarse la STC 139/2017, de 29 de noviembre, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en relación con el artículo 135 del Reglamento del Parlamento de Cataluña, a propósito de la supresión del trámite de enmiendas en el procedimiento legislativo en lectura única, y en cuyo FJ 5 se manifiesta que *“La potestad de enmienda integra (STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 4) o es inherente, si se prefiere, a la potestad legislativa de las Cámaras parlamentarias, pues esta potestad, que es lo mismo que decir la capacidad de dictar leyes, no puede quedar inexorablemente reducida a una mera ratificación o veto del texto propuesto por el autor de la iniciativa legislativa. (...). En efecto, el principio democrático exige que en el procedimiento legislativo la minoría pueda hacer propuestas y pronunciarse sobre las de la mayoría (STC 136/2011, FJ 5), de modo que, si bien es cierto que la decisión final del procedimiento corresponde en nuestro ordenamiento por regla general, como es propio del principio democrático, a la mayoría, al ser excepcional la regla de la mayoría cualificada, no es menos cierto, sin embargo, que aquélla decisión, por exigirlo así la naturaleza democrática del procedimiento legislativo, no puede adoptarse sin la participación y sin haber oído antes a la minoría. En este sentido, este Tribunal tiene declarado que se puede alterar de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad de las Cámaras en el procedimiento legislativo "si se pone en tela de juicio la participación de las minorías en dicho procedimiento, lo que, a su vez, podría provocar un déficit democrático en el*

proceso de elaboración de la norma que eventualmente pudiera contradecir el valor del pluralismo político sobre el que se fundamenta el ordenamiento constitucional del Estado democrático y que debe presidir necesariamente la tramitación de toda iniciativa legislativa (art. 1.1 CE)" [STC 136/2011, FJ 8). En otras palabras, el ejercicio del derecho de enmienda y la consiguiente discusión parlamentaria sobre una iniciativa legislativa legítima democráticamente la norma que va a nacer como manifestación de la voluntad general así configurada (en este sentido, STC 119/2011, de 5 de julio, FJ 6). Sentado cuanto antecede, se impone la conclusión de que el derecho de enmienda en el procedimiento legislativo entronca directamente con el derecho de participación política reconocido en el artículo 23.2 CE, formando parte integrante del contenido del ius in officium de los parlamentarios que el citado derecho fundamental por sí mismo garantiza". Doctrina que se ha visto reiterada más recientemente por el ATC 177/2022, de 19 de diciembre, cuyo FJ 6 ha recordado la relevancia del derecho de enmienda de los parlamentarios en el desarrollo de su función de representación política, así como la incidencia de su privación en el procedimiento legislativo y consiguiente legitimidad y constitucionalidad de las leyes.

Trasladando dicha doctrina al caso concreto, cabe concluir que la introducción del vigente artículo 3 de la Ley 38/2022 a través de una enmienda al articulado por los mismos grupos parlamentarios autores de la proposición de ley privó a los restantes grupos y diputados de la posibilidad de formular enmiendas al mismo, como expresamente denunciaron en reiteradas ocasiones, por lo que dicha disposición fue aprobada omitiendo el procedimiento legislativo e impidiendo a los parlamentarios el legítimo ejercicio de sus derechos, en vulneración de los artículos 23.2, 66.2 y 87 de la Constitución en conexión con los artículos 110 y 126.5 del RC.

2. Fraude de ley y abuso del derecho. Vulneración de la autonomía financiera de las comunidades autónomas.

El FJ 2 de la sentencia resuelve de forma conjunta los motivos de impugnación formulados en los fundamentos de derecho segundo –fraude de ley y abuso del derecho en la tramitación parlamentaria seguida por la disposición impugnada, a fin de eludir los trámites de la modificación de las condiciones de la cesión del impuesto sobre el patrimonio- y quinto –vulneración de los principios de autonomía política y financiera de las CCAA, así como de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional- de nuestro recurso, si bien se centra especialmente en este último.

En lo que respecta a la cuestión competencial, no puede desconocerse que el artículo 133 de la Constitución, en su apartado 1, proclama que *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*.

Y, entre los tributos estatales creados, se encuentran tanto el Impuesto sobre el Patrimonio como el ITSGF, cuya particularidad consiste en que su hecho imponible se solapa parcialmente con aquel, cuya recaudación se encuentra cedida a las comunidades autónomas de régimen común y, entre ellas, a la Comunidad de Madrid. Este solapamiento entre impuestos se reconoce en la propia Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, en la que se señala que *“el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”*.

Así, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio de las personas físicas con un mínimo exento de 700.000 euros, en defecto del que las comunidades autónomas hubiesen fijado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el ITSGF grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros.

En consecuencia, el nuevo impuesto no solo recae parcialmente sobre el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre el Patrimonio –esto es, el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros- sino que, además, su fundamento tributario es el mismo, gravando una misma manifestación de riqueza.

No obstante, mientras que el rendimiento total del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio se encuentra cedido a la Comunidad de Madrid en virtud de los artículos 25.1.b), 26.1.A).a) y 31.1 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, Ley 22/2009), en el caso del ITSGF, el artículo 3.Dos.2 de la Ley 38/2022 afirma taxativamente que *“El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”*.

Además, de conformidad con el artículo 47.1 de la Ley 22/2009, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio se ceden las competencias normativas en materia de a) mínimo exento, b) tipo de gravamen, y c) deducciones y bonificaciones de la cuota. Y es precisamente al amparo de esa cesión por lo que la Comunidad de Madrid ha establecido en el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, una bonificación autonómica del 100% de la cuota del impuesto.

Todas estas disposiciones concretan la habilitación contenida en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Así, su artículo 11.b) dispone que *“pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos: [...] b) Impuesto sobre el Patrimonio”*. Y de manera aún más específica, su artículo 19.Dos.b) precisa que *“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: [...] b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones”*.

Por ello, mediante el establecimiento del ITSGF se neutraliza la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio que tenía aprobada la Comunidad de Madrid, forzando la tributación del patrimonio de las personas físicas que tengan su residencia habitual en la región madrileña cuando este exceda de tres millones de euros. De igual modo se ven afectadas las reducciones de los tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones aprobados por otras comunidades autónomas, y señaladamente la Comunidad Autónoma de Andalucía que, a semejanza de la Comunidad de Madrid, acordó en septiembre de 2022 bonificar la totalidad de la cuota del impuesto. Este objetivo armonizador se reconoce, además, de forma expresa, en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022:

“Dos son las finalidades principales de este nuevo impuesto. La primera de ellas es recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas. La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no

difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto”.

Ciertamente, el hecho de que el Impuesto sobre el Patrimonio haya sido cedido a las comunidades autónomas no altera su naturaleza de tributo estatal, puesto que, como advirtió la STC 35/2012, de 15 de marzo, en su FJ 7, “*la cesión del tributo no implica, en modo alguno, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (SSTC 192/2000, de 13 de julio, F. 8; 16/2003, de 30 de enero, F. 11; y 72/2003, de 10 de abril, F. 5), pues los tributos cedidos son de titularidad estatal (art. 10 LOFCA, art. 45 de la Ley 22/2009)*”. En análogos términos se pronunció la posterior STC 25/2016, de 15 de febrero (FJ 2).

Ello es así por cuanto que, como reconoce el mismo Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, aprobado por Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, en la cesión de tributos no se produce una transferencia o traspaso de la titularidad de los mismos, sino que la comunidad autónoma actúa por delegación del Estado, que retiene la competencia. Así se recoge en su artículo 56.2, conforme al cual “*En el caso de los impuestos cuyos rendimientos hubiesen sido cedidos, el Consejo de Gobierno asumirá, por delegación del Estado, la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión*”. En el mismo sentido, los artículos 10 y 17.c) de la LOFCA, 27 y 45.1 de la Ley 22/2009.

En definitiva, la atribución de competencias normativas en relación con los impuestos estatales cedidos, entre los que se encuentra el Impuesto sobre el Patrimonio, no se considera una transferencia de la titularidad de la competencia, sino una cesión de su ejercicio en una materia de competencia estatal, entre la que se incluye una delegación de facultades normativas de las previstas en el artículo 150.1 de la Constitución (“*Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal*”).

A pesar de ello, la modificación de los términos de la cesión no puede realizarse unilateralmente por el Estado, sino que debe ajustarse al procedimiento establecido al efecto. Concretamente, la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de

Madrid, que contempla expresamente la cesión, entre otros, del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a la comunidad autónoma, establece en su apartado 3 que *“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”*. De donde resulta que la aprobación de cualquier modificación de los términos de la cesión requiere el previo acuerdo de la Comisión Mixta prevista en la disposición transitoria segunda del Estatuto de Autonomía, integrada paritariamente por vocales designados por el Gobierno de la Nación y la Asamblea de Madrid. Puntualiza esta disposición que los acuerdos de la Comisión Mixta adoptarán la forma de propuesta al Gobierno de la Nación, que los aprobará mediante real decreto, figurando aquéllos como anexos al mismo, y que serán publicados en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid y en el Boletín Oficial del Estado, adquiriendo vigencia a partir de esta publicación.

Refuerza esta previsión lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de Defensa de la Autonomía Financiera de la Comunidad de Madrid (en adelante, Ley 10/2022), que reitera que *“El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid requerirá de la aprobación previa en una Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad de Madrid, de acuerdo a lo establecido en el apartado 3 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, en relación con su disposición transitoria segunda”*.

Con anterioridad a dicho acuerdo, tradicionalmente se han alcanzado otros de carácter multilateral en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), como es el caso de su Acuerdo 6/2009, que dio lugar a la reforma del sistema de financiación por Ley 22/2009. En ese sentido, el Preámbulo de la Ley 29/2010 destaca el carácter paccionado del sistema (*“para aquellas comunidades que hayan aceptado el nuevo sistema de financiación”*).

Por último, y según el apartado 2 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, *“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”*.

En definitiva, queriendo el Estado modificar los términos de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto titular de la competencia sobre el mismo, debería haberse sometido al procedimiento legalmente establecido que, como se ha visto, requiere de una previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid, así como de la necesaria modificación de las leyes por las que se cede aquel (Ley 22/2009 y Ley 29/2010). Si, además, quisiera modificar la cesión del rendimiento del impuesto, debería procederse a la modificación de la disposición adicional segunda del Estatuto de Autonomía por el cauce específico contemplado en la misma. Finalmente, y en la medida en que el citado artículo 3.Dos.2 de la Ley 38/2022 afirma taxativamente que “*El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas*”, está invadiendo la materia reservada a la LOFCA, que es la norma que puede concretar los tributos susceptibles o no de cesión, tal y como se establece en el ya mencionado artículo 11, de manera que regular un tributo que no es sino un trasunto del Impuesto sobre el Patrimonio y declararlo expresamente no susceptible de cesión es una infracción flagrante del artículo 11.b) de la LOFCA, que, en su caso hubiera tenido que modificarse por medio de ley orgánica, con el consabido efecto de elevar a absoluta la mayoría necesaria para aprobarla en el Congreso de los Diputados (artículo 81.2 CE). Téngase en cuenta a estos efectos, que la Ley 38/2022 no sólo altera las condiciones de cesión del tributo sino que, además, da un paso adicional y lo declara no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

Precisamente, a efectos ilustrativos, puede traerse a colación la tramitación seguida por el también recientemente creado «Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos», regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2023. Este impuesto fue tramitado como proyecto de ley, abordándose la cesión del tributo a las comunidades autónomas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su sesión de 27 de julio de 2022 y, finalmente, acordándose dicha cesión a la Comunidad de Madrid en la Comisión Mixta celebrada el 19 de diciembre de 2022. Dicho acuerdo, en el que se compromete la modificación del artículo 1 de la Ley 29/2010 y la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, deberá ser remitido por el Gobierno a las Cortes para su tramitación como proyecto de ley, del mismo modo que ya lo han sido los acuerdos análogos alcanzados con otras comunidades autónomas², dando lugar a las Leyes 32/2022 a 37/2022, todas ellas de 27 de diciembre. Y, con carácter previo, para posibilitar la cesión, fueron modificadas con carácter general para todas las

² Así se señala en Nota de prensa del Consejo de Ministros de 31 de octubre de 2022 (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/CONSEJO-DE-MINISTROS/31-10-22-NP-CM-Cesion-de-impuesto-residuos.pdf>).

comunidades autónomas de régimen común tanto la LOFCA como la Ley 22/2009 por las disposiciones finales cuarta y quinta de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La necesidad de respetar el anterior procedimiento ha sido puesta de manifiesto en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional. Así, la STC 35/2012, de 15 de marzo, en su FJ 9 contiene el siguiente razonamiento que, por su relevancia, merece ser transcrito en toda su extensión:

“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 se razona en el fragmento transcrito, el hecho de que el Estado retenga la titularidad del tributo cedido no es óbice para que este, en caso de que desee modificar los términos o el alcance de la cesión, deba someterse al procedimiento legalmente establecido; procedimiento que requiere

el acuerdo de una comisión mixta y que viene establecido en una ley orgánica estatal integrante del bloque de constitucionalidad, como es el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, que debe ser respetada en todo caso.

Por tanto, la creación de un nuevo tributo con el exclusivo objeto de armonizar la tributación del patrimonio de las personas físicas eludiendo el procedimiento legalmente previsto –en normas todas ellas integrantes del bloque de constitucionalidad, como son el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la LOFCA o la Ley 22/2009, como recuerda la STC 65/2020- para la modificación de las condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio constituye un auténtico fraude de ley, en la clásica definición del artículo 6.4 del Código Civil, que declara que *“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.

Adicionalmente, existiendo un conflicto en la aplicación por parte de la Comunidad de Madrid u otras comunidades autónomas del Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido, el artículo 157.3 de la Constitución previene que *“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 en consecuencia una reserva de ley orgánica para su solución.

A estos efectos, resulta de especial interés la justificación contenida en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, anteriormente transcrita, que expresamente reconoce que el nuevo impuesto, a pesar de su errática denominación como *“impuesto de solidaridad”*, presenta una doble finalidad recaudatoria y armonizadora.

De ambas finalidades, la recaudatoria podría calificarse de residual. En efecto, según datos facilitados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública³, la recaudación por el Impuesto sobre el Patrimonio a nivel nacional ascendió en 2020 (último año del que se ofrecen estadísticas oficiales publicadas de la serie histórica) a 1.204 millones de euros, lo que supuso apenas el 0,5% de la recaudación tributaria total. Con lo que la recaudación por el ITSGF será igualmente marginal, y racionalmente inferior a la del Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta que su mínimo

³ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/Patrimonio/Impuesto-sobre-el-Patrimonio.aspx>

exento es de 3.000.000 euros en lugar de 700.000 euros y que resultará deducible la cuota efectivamente satisfecha por este último tributo en el ejercicio en cuestión.

Concretamente, en su primer ejercicio de aplicación, 2023, el ITSGF ha recaudado un total de 623 millones de euros, gravando 12.010 grandes contribuyentes que apenas representan el 0,1% de los contribuyentes en España; mientras que la recaudación conjunta de este nuevo tributo con el Impuesto sobre el Patrimonio fue de 1.868 millones de euros, de donde resulta que la recaudación por este se mantiene constante y la de aquel apenas alcanza la mitad de dicha cifra⁴.

En lo que respecta a la finalidad armonizadora, existe un precedente con el «Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito», que fue establecido por el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con la finalidad, declarada en su Preámbulo, de *“asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero”*, siendo impugnado por el Parlamento de Cataluña mediante el recurso de inconstitucionalidad 1808-2013, por considerar que, *“aunque el Estado ostenta efectivamente la competencia para armonizar la imposición sobre los depósitos bancarios, ello debe hacerse mediante la ley orgánica a que se refiere el art. 157.3 CE, que en estos momentos es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”*.

El anterior recurso fue desestimado por la STC 26/2015, de 19 de febrero, en cuyo FJ 4 se afirma que *“ninguna duda plantea la competencia del Estado para establecer un impuesto con la citada finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado de esta materia imponible”*, concluyendo que *“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 imponible, 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 imponibles gravados por las Comunidades Autónomas””*.

A pesar de ello, la sentencia cuenta con un voto particular suscrito por cinco de los doce magistrados, que denunciaron la ausencia de una finalidad constitucionalmente legítima en la

4

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>

creación del impuesto estatal con un tipo de gravamen del 0% para evitar el establecimiento de impuestos autonómicos sobre el mismo hecho imponible, así como la falta de respeto al sistema de fuentes en la consecución de la finalidad armonizadora realmente perseguida con la creación de este impuesto. Como parte de la fundamentación del 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”.

Las analogías con el supuesto que nos ocupa son plausibles. Ciertamente, en lo que respecta al tipo de gravamen, en el ITSGF no se establece un tipo cero, pero grava el mismo hecho imponible que un impuesto preexistente, como es el Impuesto sobre el Patrimonio, con la sola diferencia de elevar el mínimo exento, y además declara deducible en el apartado Quince del artículo 3 la cuota efectivamente satisfecha en virtud de dicho impuesto, con lo que, en la práctica, la recaudación en virtud del mismo será igualmente cero en aquellas comunidades autónomas en las que se tribute en virtud de aquel.

Al mismo tiempo, existe una diferencia sustancial entre el ITSGF y el Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que a nuestro juicio avalaba aún más la necesidad de observar lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Constitución en el supuesto que nos ocupa, y que consiste en que, mientras en el caso del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito no existían aún tributos previamente establecidos sobre el hecho imponible por él gravado, por lo que fue creado con la finalidad de impedir su aprobación por las comunidades autónomas (habida cuenta de la prohibición de doble imposición que, para los tributos autonómicos, contempla el artículo 6.2 de la LOFCA), en el ITSGF ya existía otro tributo estatal preexistente, cual es el Impuesto sobre el Patrimonio, cuyas competencias normativas se encuentran cedidas a las comunidades autónomas, por lo que a través de la creación de aquel se pretende recuperar *de facto* las competencias normativas cedidas en relación con este sin modificar *de iure* su cesión.

Pero, aun cuando se evite dicha modificación, y con ello la sujeción al procedimiento legalmente establecido y anteriormente expuesto –con el consiguiente fraude de ley- el tenor del artículo 157.3 de la Constitución impone la necesidad de aprobar por ley orgánica las normas que se dicten para solucionar los conflictos existentes y la colaboración entre el Estado y las comunidades autónomas; reserva de ley orgánica que entendemos que resultaría preceptiva en el supuesto enjuiciado (pues no cabe duda acerca de la existencia de un conflicto entre el Estado y las comunidades autónomas en el ejercicio de las competencias cedidas del Impuesto sobre el Patrimonio) y que es evidente que no se ha respetado.

No opina lo mismo la sentencia dictada, que elude pronunciarse sobre el ánimo fraudulento perseguido mediante la creación del nuevo impuesto, a fin de evitar con ello el legislador someterse al procedimiento establecido para la modificación de los términos de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, y que ratifica la doctrina contenida en la STC 26/2015 en cuanto a la posibilidad de

crear tributos con carácter armonizador. La respuesta a esta cuestión resultaba trascendental, pues el recurso en ningún caso discutía la potestad exclusiva que le atribuye la Carta Magna al Estado para crear tributos con carácter originario, pero sí el hecho insólito de hacerlo con el objetivo declarado de soslayar los trámites requeridos para la modificación de uno previamente existente.

Sí se pronuncia, en cambio, el voto particular emitido, que considera que *“La afirmación que hace la sentencia de la mayoría de que la comunidad autónoma recurrente pretende “bloquear el ejercicio de competencias estatales” so pretexto de del ejercicio de su “autonomía financiera y política [FJ 3 C a)], supone desconocer abiertamente los términos del recurso, no cualesquiera, sino aquellos mismos que han sido recogidos en los antecedentes de hecho de la propia sentencia de la mayoría. Lo que ha defendido en su demanda, como reconoce expresamente la propia sentencia, era la existencia de un “fraude de ley” con la aprobación de la Ley 38/2022, en el sentido de que “si el Estado quería modificar los términos de la cesión del IP, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto” [AH 1 b)]. Y respecto de esta cuestión, ni una sola idea”*.

En este sentido, los magistrados discrepantes entienden que el ITSGF, en la forma en que ha sido introducido, ha supuesto *“el ataque frontal a la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias (arts. 9.1, 137, 156.1 y 157.3, todos ellos de la CE)”, sin ajustarse al procedimiento ni respetar los mecanismos previstos al efecto. Y advierten que “Para que la recentralización de las competencias delegadas sea compatible con la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas (arts. 137 y 156.1 CE), no solo es imprescindible que concurra un fin legítimo (...) sino que es necesario que la decisión se adopte de forma multilateral en el órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera (negociación), en el que están representados tanto el Estado como todas las comunidades y ciudades autónomas: el CPFF”*.

3. Vulneración del principio de seguridad jurídica.

El ITSGF se configura, como indica su propia denominación, con un carácter inicialmente temporal, constreñido a los dos primeros ejercicios en que se devengue el tributo a partir de su

entrada en vigor, si bien en el apartado veintitrés del artículo 3 se introduce una cláusula de revisión, que permite al Gobierno efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y proponer su mantenimiento o supresión.

En lo que respecta a su entrada en vigor, el apartado diez del artículo 3 dispone que *“El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha”*, en tanto que su apartado veintiocho añade que *“Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor”*. En consecuencia, habiéndose publicado la Ley 38/2022 en el BOE nº 311, de 28 de diciembre de 2022 y entrando en vigor al día siguiente, esto es, el 29 de diciembre de 2022, el resultado pretendido ha sido el de gravar los grandes patrimonios con el nuevo impuesto no solo a partir del año 2023, sino también en el ejercicio 2022, logrando de este modo una retroactividad de grado medio, que incide sobre situaciones existentes con anterioridad a su promulgación.

A tales efectos, debe tenerse en cuenta que la Constitución no contiene una prohibición expresa de irretroactividad de las normas tributarias, pues su artículo 9.3 tan solo hace referencia a *“las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”*, entre las cuales no se encuentran aquellas, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones.

A pesar de ello, la doctrina constitucional ha advertido que ello no significa que la ley en cuestión no pueda conculcar otros principios constitucionales, como sucede, señaladamente, con el de seguridad jurídica –consignado en el art. 9.3 CE–, cuando la norma tributaria que se impone con carácter retroactivo resulta sorpresiva y contraria a unas mínimas exigencias de la planificación de la actividad económica. Como señaló la STC 126/1987 (FJ 11), las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos, debiendo apreciarse casuísticamente cuándo se ha producido tal vulneración.

En este sentido, se ha distinguido entre una retroactividad de grado medio o impropia y una retroactividad en grado máximo, propia o auténtica. La primera incide sobre situaciones nacidas con anterioridad a su entrada en vigor pero que no han agotado todos sus efectos en dicha fecha, de modo que el tributo se crea o modifica antes de que finalice el periodo impositivo, pero extendiendo sus efectos a la totalidad del mismo, que es lo que sucede con el ITSGF. Por el contrario, la segunda es la que recae sobre situaciones de hecho ya finalizadas antes de la entrada en vigor de la norma.

La anterior distinción adquiere relevancia a los efectos que nos atañen, puesto que, como manifiesta la STC 176/2011 (FJ 5), “*Para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos hay que analizar, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto*”, de manera que “*en los supuestos de retroactividad «auténtica» la doctrina de este Tribunal ha venido afirmando que «sólo cualificadas excepciones» podrían oponerse al principio de seguridad jurídica (STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4), por lo que la licitud o ilicitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio, dependerá de la concurrencia o no de exigencias cualificadas «del bien común» [STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11) o de «interés general» (STC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d)]*”, en tanto que en los casos de retroactividad impropia, la afectación al principio de seguridad jurídica debe ser más evidente.

A pesar de ello, existen supuestos de retroactividad impropia en los que sí se ha apreciado la conculcación de la seguridad jurídica y consiguiente inconstitucionalidad de la norma, pudiendo citarse la STC 173/1996, cuyo FJ 3 declara que el referido principio de seguridad jurídica “*«sí protege, en cambio, 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 la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/1990 y 197/1992)*”. Partiendo de dicha premisa, la sentencia estimó que en el supuesto enjuiciado, consistente en un incremento imprevisto y relevante del tipo de gravamen de una tasa sobre el juego, que había entrado en vigor –como sucede igualmente con el ITSGF- con una retroactividad de grado medio o impropia, resultaba contraria a la seguridad jurídica protegida por el artículo 9.3 de la Constitución, toda vez que los operadores económicos no habían podido planificar su actividad tomando en consideración dicho alza y, al mismo tiempo, no existía una justificación razonable que amparase la misma.

En concreto, concluyó en su FJ 5 que “*Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución*”.

Existen otros ejemplos que se citan en el voto particular concurrente de la sentencia dictada, como son (i) la modificación del impuesto sobre hidrocarburos (STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10); (ii) la obligación de cotización empresarial de los administradores sociales por el ejercicio anterior al de aprobación de la norma, al no resultar tal modificación razonablemente previsible (STC 89/2009, de 20 de abril, FJ 5); (iii) la posibilidad de practicar nuevas liquidaciones de tarifas por prestación de servicios portuarios que habían sido declaradas inconstitucionales y, por tanto, respecto de supuestos de hecho plenamente agotados, al tratarse de *“una actuación legislativa que no era razonablemente previsible para los agentes destinatarios de la norma, dañando la confianza con la que desarrolló su actividad económica”*, sin la concurrencia de *“especiales circunstancias de interés general”* (STC 116/2009, de 18 de mayo, FJ 4); (iv) la modificación de la reducción aplicable a los rendimientos irregulares del trabajo personal por cuenta ajena en el IRPF con aplicación a ejercicios ya finalizados *“sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado”* (STC 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5); y (v) la modificación de la reducción aplicable a los rendimientos del trabajo que derivasen del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, con efectos en ejercicios anteriores, al no concurrir razón alguna que permitiese entender justificada *“la afectación que a la seguridad jurídica se ha producido”* (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 6).

Al igual que en los anteriores supuestos, en el caso del ITSGF, su establecimiento no puede sino ser calificado de imprevisible, ya que no fue hasta el mes de octubre cuando el Ministerio de Hacienda manifestó la creación del que coloquialmente se conoció en un principio como *“impuesto a los ricos”*⁵, cuyo anuncio se produjo semanas después de que el 19 de septiembre de 2022 la Junta de Andalucía aprobase la bonificación en su territorio del Impuesto sobre el Patrimonio en la misma línea que la Comunidad de Madrid⁶, fecha en la que aún resultaba absolutamente desconocida la intención del Estado. Y hubo que esperar hasta el 18 de noviembre de 2022 para que se publicase en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el texto de la enmienda finalmente presentada.

Es más, durante el mes de junio de 2022 el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso rechazó la toma en consideración de una proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común por el que se proponía la creación de un «Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o

⁵ https://www.elespanol.com/invertia/economia/macroeconomia/20221025/hacienda-colara-impuesto-ricos-enmienda-banca-ejercicio/713179070_0.html

⁶ <https://sevilla.abc.es/andalucia/junta-suprime-impuesto-patrimonio-andalucia-20220919101449-nts.html>

derechos por personas con grandes fortunas», bajo el argumento de que se trataba de una propuesta “no consensuada, con riesgo de solapamiento y de dudosa eficiencia recaudatoria” (Diario de Sesiones nº 191, de 7 de junio de 2022, pág. 18).

Además, las primeras noticias que se tuvieron acerca de la creación del impuesto que nos ocupa no solo se produjeron durante el último trimestre del año, sino que en los anuncios iniciales se señaló que su tributación se produciría en los ejercicios 2023 y 2024, y no fue hasta el 26 de octubre de 2022 cuando se publicó la intención del Ministerio de Hacienda y Función Pública de adelantar su entrada en vigor a 2022⁷.

Tampoco en el caso del ITSGF existen razones que justifiquen la imposición del tributo con carácter retroactivo, pues la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022 solo alude a dos finalidades, recaudatoria y armonizadora, pero en ningún caso se evidencian motivos de urgencia que amparen la retroactividad. Máxime cuando la bonificación de la cuota por parte de la Comunidad de Madrid lleva en vigor desde la primitiva versión de su Decreto Legislativo 1/2010 y cuando el Impuesto sobre el Patrimonio también ha estado bonificado en su totalidad por el Estado en varios ejercicios.

Como consecuencia de ello, los sujetos pasivos del impuesto vieron cómo, por una decisión política que en ningún momento justificó las razones de urgencia o interés general que hicieran necesaria la implantación retroactiva del tributo, durante el año 2022 quedara gravado su patrimonio con un tipo que puede alcanzar hasta el 3,5%, sin que hubiesen podido adoptar medidas para obtener un rendimiento en dicho ejercicio de sus bienes o derechos que les permita satisfacer el tributo sin merma (o con la menor merma posible) de aquellos.

La respuesta de la sentencia a este motivo de impugnación parte de la oposición formulada por la Abogacía del Estado, que manifiesta que “*el ITSGF es de carácter instantáneo, no periódico, por lo que no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor*”, mientras que la Letrada de las Cortes Generales no formuló alegaciones en relación con esta cuestión. De este modo, la sentencia dictada afirma lo siguiente:

“Debemos recordar que, según se expuso en el fundamento jurídico primero, el hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas consiste en “la

⁷ <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-hacienda-adelanta-2022-entrada-vigor-impuesto-grandes-fortunas-20221026122602.html>

titularidad por el sujeto pasivo en el momento de devengo [momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria ex art. 21 LGT] de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros” (art. 3.Tres de la Ley 38/2022); y que “se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha” (art. 3.Diez). Por tanto, al igual que el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto controvertido no tiene periodo impositivo.

Lo anterior pone de manifiesto que el hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se va generando a lo largo de un periodo de tiempo, sino que se agota en sí mismo el día 31 de diciembre. Es, por tanto, un tributo sin periodo impositivo (instantáneo), que se devengó, por primera vez, el 31 de diciembre de 2022, una vez que ya había entrado en vigor el precepto impugnado el anterior día 29. Así pues, no produce ningún efecto retroactivo”.

La calificación del ITSGF como un impuesto instantáneo –por más que se trate de un impuesto temporal- resulta errónea, ya que los impuestos instantáneos son aquellos cuyo hecho imponible se agota con su propia realización, a diferencia de los impuestos periódicos, que se reiteran en el tiempo. Así, son impuestos instantáneos el ISD o el ITPAJD, mientras que el IRPF, el IS o el IBI son impuestos periódicos.

Es más, la propia regulación del ITSGF reconoce su carácter periódico, cuando establece en el apartado Veintiocho del art. 3 de la Ley 38/2022 que “*Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor*”. Y numerosos pronunciamientos judiciales han calificado el Impuesto sobre el Patrimonio, de análoga naturaleza, como un impuesto periódico (por todas, STS 1566/2020, de 19 de noviembre –rec. 420/2018-⁸).

Cuestión distinta es que, aun cuando sea un impuesto periódico y no instantáneo, pueda tratarse de un impuesto sin periodo imponible, a diferencia de lo que sucede con el IRPF o el IS y al igual que ocurre con el IBI, en el sentido de que lo gravado es el patrimonio existente al tiempo del devengo, con independencia de las variaciones experimentadas a lo largo de los restantes días del ejercicio económico. Pero esta circunstancia no significa que su introducción sorpresiva durante dicho ejercicio no pueda afectar a la seguridad jurídica, pues su existencia y cuantificación puede

⁸ Precisamente, en el supuesto enjuiciado en dicha sentencia, una de las dos cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que se suscitaron consistía en “*Resolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio (...)*”.

tener una influencia determinante en las decisiones de muchos contribuyentes en relación con su patrimonio durante el ejercicio en cuestión (adquisiciones y enajenaciones, rendimiento a obtener, fugas de capitales por la incertidumbre generada, etc.).

Este aspecto no ha pasado desapercibido para el voto particular concurrente, ostensiblemente más detenido y exhaustivo, en el que se advierte que *“el que un impuesto no tenga “formalmente” un “periodo impositivo” no tiene por qué implicar que sea “materialmente” instantáneo”*. Y ello por cuanto que *“en los impuestos instantáneos, el aspecto material del hecho imponible se realiza en un solo acto, devengándose el tributo en ese mismo instante (la compra de un bien, la prestación de un servicio, la donación o la herencia). Por su parte, en los periódicos, la realización del aspecto material del hecho imponible se dilata en el tiempo, fraccionándose su aspecto temporal por periodos a los efectos de practicarse la correspondiente liquidación del tributo por cada uno de los tramos temporales legalmente considerados (como sucede cuando lo gravado es la obtención de la renta o la titularidad de bienes o derechos como, por ejemplo, los inmuebles o los vehículos). Por tanto, en los impuestos periódicos, el elemento temporal del hecho imponible es de duración prolongada, no agotándose en un solo acto, por comprender una sucesión de ellos (así, por ejemplo, en el IRPF no se grava su obtención de rendimientos en un momento dado sino la acumulación de ellas a lo largo de un ejercicio, cuya cuantificación se realiza el día 31 de diciembre de cada ejercicio; y, de la misma manera, en el impuesto sobre el patrimonio no se somete a tributación la mera tenencia de un bien o derecho en un momento dado, sino su titularidad a lo largo del tiempo, sin perjuicio de que su valoración se efectúe el día 31 de diciembre de cada año)”*.

Por tanto, consideran los magistrados discrepantes que *“En la labor que debió ocupar a este tribunal tenía que haberse tomado en consideración que estamos ante un impuesto que no grava “actos” concretos (como, por ejemplo, la adquisición de un bien en los impuestos sobre sucesiones, sobre donaciones, sobre transmisiones patrimoniales o sobre el del valor añadido), sino la “titularidad” del patrimonio “general” de las personas físicas, esto es, “del conjunto de bienes y derechos de contenido económico” de lo que sean titulares (art. 3.1, párrafo primero de la Ley 38/2022), concretado “en el momento del devengo” (art. 3.3 de la Ley 38/2022), a saber, el día 31 de diciembre de “cada año” (art. 3.10 de la Ley 38/2022). Es decir, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, al igual que hace el impuesto sobre el patrimonio, al someter a tributación el “patrimonio global” de las personas físicas es equiparable en su aspecto temporal al IRPF, que grava la “renta total” (art. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) siendo el “período impositivo el año natural” (art. 12.1 de la Ley 35/2006) y devengándose el tributo “el 31*

de diciembre de cada año” (art. 12.2 de la Ley 35/2006). A la vista de lo expuesto, ¿se puede diferenciar el elemento temporal del hecho imponible del impuesto sobre el patrimonio/impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas del del impuesto sobre la renta de las personas físicas?”.

Pero, lo más relevante, se sostiene que *“La precipitada entrada en vigor de la normativa reguladora del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas fue absolutamente imprevisible para los destinatarios de la norma. Además, careció de la justificación necesaria que la legitimase, dañando su confianza en la que debió ser la esperable actuación de unos poderes públicos que habían formulado públicamente su firme voluntad de incorporar el tributo controvertido al ordenamiento jurídico español con efectos desde 2023”,* de manera que *“La aplicación anticipada del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas al ejercicio 2022 ha afectado, de manera inconstitucional, al principio de confianza legítima y, con ello, aquel del cual es corolario, el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al soterrar la expectativa razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál debía de ser la actuación del poder público en la aplicación del Derecho”,* en una actuación que no han dudado en calificar de *“atropello”* a tales principios.

Frente a ello, el parecer mayoritario concluye su escueta motivación sobre este fundamento impugnatorio recordando la doctrina constitucional conforme a la cual *“entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la ‘congelación del ordenamiento jurídico existente’”,* observación excesivamente simplista y genérica, a nuestro juicio –dicho con el máximo respeto–, y que, obviamente, no atiende a las circunstancias del caso, pues el motivo de impugnación no reprochaba cualquier cambio o modificación del ordenamiento, sino solamente la introducción y exigencia del impuesto para un ejercicio que ya había transcurrido en su práctica totalidad.

A modo de conclusión, y al margen de cualquier consideración ideológica o de política fiscal en relación con la tributación del patrimonio y la bondad o efecto pernicioso que pueda tener el ITSGF, la sentencia valida un proceder en la aprobación del tributo que sienta un peligroso precedente para ocasiones futuras, toda vez que (i) relaja, hasta prácticamente derogarla, la *“doctrina de la homogeneidad”* en la tramitación parlamentaria de las normas con rango de ley, con la consiguiente merma del derecho fundamental de participación política consagrado en el artículo

23.2 CE, (ii) ampara la creación de diferentes tributos sobre un mismo hecho imponible –en detrimento de la calidad y sistemática del ordenamiento tributario- con la única finalidad, constitucionalmente ilegítima, de eludir mediante uno de ellos la tramitación exigida para la modificación de las condiciones de la cesión de otro anterior, y (iii) permite la creación y exigibilidad inmediata de un impuesto periódico, por el hecho de carecer de periodo imponible, a los dos días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, aun cuando resulte evidente que los sujetos pasivos del mismo no pudieron adaptar su actuación a su precipitada y caprichosa introducción, en clara quiebra de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Por si ello no fuera suficiente, se produce a través de un tribunal dividido y mediante una motivación sucinta y en ocasiones elusiva a las cuestiones planteadas en el recurso interpuesto, que contrasta con el extenso y detallado voto particular concurrente formulado por la posición minoritaria.

Noviembre de 2022.