
El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas

El Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

España - Legal flash

1 de diciembre de 2023



Aspectos clave

- El Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, aprobado por la Ley 38/2022.
- No obstante, siguen abiertas vías para discutir la conformidad a Derecho del impuesto, tanto desde la perspectiva constitucional interna como desde la propia del Derecho de la Unión Europea.



EL FALLO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Se ha hecho pública la [sentencia 149/2023, de 7 de noviembre](#), por la que el Pleno del Tribunal Constitucional desestima el [recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023](#), interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y avala la validez constitucional del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas [«ITSGF»].

Un análisis detallado de las características de este impuesto puede verse en nuestro [Legal Flash | Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas](#).

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid recurrente imputó al precepto impugnado las siguientes infracciones constitucionales: (i) vulneración del artículo 23.2 de la Constitución Española (“CE”), por impulsarse la iniciativa legislativa mediante una proposición de ley, en lugar de por un proyecto de ley, y por falta de homogeneidad con el texto original de la proposición de ley de la enmienda por la que se introdujo el ITSGF; (ii) infracción de los artículos 156.1 (y, en conexión con él, del artículo 137) y 157.3 CE, por crear un nuevo tributo para armonizar de manera impropia el Impuesto sobre el Patrimonio [«IP»], en lugar de modificar su régimen de cesión a las Comunidades Autónomas, así como quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del artículo 156.1 CE; (iii) infracción del artículo 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y (iv) vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE por establecer un impuesto de carácter retroactivo.

Las razones por las que el Pleno del TC desestima las distintas tachas de inconstitucionalidad atribuidas al artículo 3 de la Ley 38/2022 son las siguientes:

Sobre la vulneración del artículo 23.2 CE

Desde la perspectiva de este precepto constitucional, el Tribunal señala que nada cabe reprochar a la utilización de una proposición de ley, de origen parlamentario, en lugar de un proyecto de ley procedente del Ejecutivo. La pretendida “identidad funcional” entre el Gobierno y los promotores de la proposición de ley es expresión de una apreciación política, no jurídica, que en absoluto se compadece con la propia racionalidad de la democracia parlamentaria.

En el caso del artículo 3 de la Ley 38/2022, los requisitos procedimentales de los proyectos de ley no hubieran sido exigibles en ningún caso, ya que se introdujo por vía de enmienda en la



tramitación en el Congreso y la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo.

La incorporación al texto originario de la Ley 38/2022 de una enmienda para establecer el ITSGF, con una finalidad recaudatoria (junto a la armonización de la imposición patrimonial), presenta la homogeneidad exigible y suficiente con el resto de las medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de incremento de precios. No obsta a esta conclusión el hecho de que los gravámenes energéticos y sobre entidades de crédito (artículos 1 y 2), contemplados en la proposición original, sean calificados por el propio Legislador como prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria, porque lo determinante es que tanto dichas figuras como el ITSGF son ingresos públicos que persiguen el mismo objetivo: coadyuvar al “pacto de rentas” y al “reparto del esfuerzo” para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios.

Sobre la infracción de los artículos 156.1 y 157.3 CE

De la estructura normativa del ITSGF se colige que: (i) persigue mantener (para los patrimonios superiores a tres millones de euros) el nivel de tributación derivado de la normativa estatal del IP; (ii) su importe será cero salvo que, en ejercicio de las competencias autonómicas, se haya introducido una bonificación en la cuota del IP; y (iii) no afecta a la cuantificación del IP resultante de dichas competencias ni, por tanto, a los ingresos que las Comunidades Autónomas obtienen con él.

Siendo ello así, el ITSGF deja intactas, en opinión del TC, las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del IP. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a los contribuyentes con residencia habitual en la Comunidad de Madrid seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas [«LOFCA»] y en 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, y en la ley específica de cesión de tributos a dicha Comunidad.

Ninguna duda ofrece la posibilidad de que las Comunidades Autónomas utilicen sus competencias tributarias con fines extrafiscales. Ahora bien, deben hacerlo dentro del marco de sus competencias, entre las que no se encuentra la de impedir al Estado, titular de la potestad tributaria originaria ex artículo 133.1 CE y de la competencia exclusiva en materia de “hacienda general” ex artículo 149.1.14 CE, establecer, con objetivo recaudatorio y



armonizador, un nuevo tributo sobre el patrimonio que la Comunidad Autónoma ha dejado libre de gravamen. Si el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos (*cf.*: STC 26/2015), con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal, sin que ninguna competencia autonómica se vea perturbada.

Según el TC, el artículo 3 de la Ley 38/2022 no vulnera el principio de “corresponsabilidad fiscal”, pues el ITSGF no menoscaba la capacidad de la Comunidad de Madrid de “generar un sistema propio de recursos”; no interfiere, por tanto, en sus competencias sobre el IP. Tampoco desconoce el “principio de coordinación”, pues este principio ampara la creación de un tributo estatal con fines armonizadores, aunque conlleve el desplazamiento de la competencia autonómica. No infringe el principio de “lealtad institucional”, conforme al que se debe valorar el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria, pues el impuesto recurrido no genera ninguna pérdida recaudatoria para estas últimas.

La reserva de ley orgánica del artículo 157.3 CE queda incólume, pues no concurre ninguno de los supuestos para los que dicho precepto la establece. El ITSGF no se crea en aplicación de la LOFCA, sino en el ejercicio de las competencias del Estado ex artículos 133.1 y 149.1.14 CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco nos encontramos ante una norma “para resolver los conflictos que pudieran surgir” pues tal conflicto no existe, ya que no se cuestiona las competencias de las Comunidades Autónomas para bonificar íntegramente el IP. Tampoco se está regulando la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de aplicación de los tributos cedidos ni el ITSGF minorra los ingresos autonómicos, por lo que no es preciso ninguna “fórmula de colaboración financiera”.

Sobre la alegada vulneración del artículo 31.1 CE

El ITSGF es un impuesto sobre el patrimonio que únicamente tendría efecto confiscatorio en el caso de que agotara su valor, no la renta generada por los bienes gravados, que constituye una manifestación distinta de capacidad económica.

Los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros gravados en el ITSGF no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica, pues esa rentabilidad constituye un parámetro ajeno al índice de capacidad económica que grava el nuevo impuesto.



Para valorar si los tipos de gravamen del ITSGF son excesivos, se debe atender a los tipos de gravamen efectivos, que no sólo dependen de la tarifa del impuesto, sino del resto de los elementos de cuantificación del tributo.

El “Libro blanco sobre la reforma tributaria”, publicado el 3 de marzo de 2022, puso de manifiesto que los tipos efectivos en el IP son muy reducidos (del 0,43 por 100, para el tramo entre tres y cinco millones de euros, hasta el 2,1 por 100, para patrimonios superiores a treinta millones de euros), datos plenamente trasladables al ITSGF, cuyos tipos efectivos para todos los tramos serán siempre inferiores a los del IP, puesto que hasta tres millones de euros se prevé un tipo cero. Aunque los datos del Libro blanco están referidos al año 2019, son trasladables a la actualidad.

Sobre la infracción del artículo 9.3 CE

El hecho imponible del ITSGF no se genera 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 instantáneo (sin periodo impositivo), que se devengó por primera vez el 31 de diciembre de 2022, una vez que, el anterior día 29, ya había entrado en vigor el artículo 3 de la Ley 38/2022, por lo que no produce ningún efecto retroactivo.

Desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, ninguna tacha cabe oponer al hecho de que la creación del impuesto no se anunciara hasta el mes de octubre de 2022, pues 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”.

COMENTARIOS DE URGENCIA

La sentencia del Pleno del TC deja zanjado el debate sobre la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley 38/2022 en lo que se refiere a: (i) el impulso de la iniciativa legislativa mediante una proposición de ley, en lugar de un proyecto ley procedente del Gobierno, y a su tramitación parlamentaria (aunque nada se dice ni argumenta sobre la tramitación por el procedimiento de urgencia ni sobre la imposibilidad de un debate *in extenso* en sede parlamentaria, cercenando el derecho de enmienda de los parlamentarios); (ii) la invasión de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el IP, la afeción de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y la infracción de los principios que presiden la relaciones financieras entre el Estado y aquéllas; y (iii) el carácter retroactivo del artículo 3 de la Ley 38/2022.



Sin embargo, **queda abierto aún el debate sobre la infracción del principio de seguridad jurídica y del de protección de la confianza legítima** por el modo en el que se ha introducido el ITSGF en el ejercicio 2022:

- Es verdad que la Sentencia del TC rechaza el argumento sobre la forma imprevista en que se ha creado el tributo razonando que, conforme a la doctrina del TC, no existe un derecho a la inalterabilidad del régimen fiscal ni a la congelación del ordenamiento jurídico existente.
- Pero ese no es el debate. La cuestión es, si desde las exigencias inherentes al **principio de seguridad jurídica** proclamado en el artículo 9.3 CE y al **de buena regulación** incorporado en nuestro derecho positivo (*cf.*: el artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), puede introducirse un impuesto sin dar la posibilidad a sus destinatarios, por las fechas en que se hizo pública la enmienda, de adoptar decisiones que bien podrían legítimamente haber minorado de forma significativa la carga tributaria que representa, y hasta haberla evitado, o incluso haber dejado en el ejercicio 2022 de ser residentes en España.
- Todo ello se agrava aún más, si cabe, por el hecho de que en la única actuación oficial con trascendencia externa producida por los Poderes Públicos españoles en relación con el anunciado ITSGF (comunicación a la Comisión Europea del Plan Presupuestario para 2023, realizada el 15 de octubre de 2022) se afirmaba que el nuevo impuesto se aplicaría por primera vez para el ejercicio 2023, no, como finalmente ocurrió, el ejercicio 2022, desconociéndose así el **principio de protección de la confianza legítima**.
- Nada de ello se razona en la Sentencia del TC, por lo que resulta posible que, en las impugnaciones jurisdiccionales que se impulsen frente a los actos de aplicación del artículo 3 de la Ley 38/2022 (negativas administrativas a la rectificación de autoliquidaciones), se solicite el planteamiento de **cuestión de inconstitucionalidad** ante el TC abordando esta dimensión de la seguridad jurídica no enjuiciada en la reciente Sentencia del TC, sobre la que, por lo tanto, no cabría hablar de “cosa juzgada”.

También **se encuentra inédito el debate sobre la posible infracción del ordenamiento jurídico de la Unión Europea**, que el TC no ha abordado en esta sentencia. Ello, desde una triple dimensión:

- La **discriminación directa de los contribuyentes por obligación real (no residentes), con infracción de la libertad de circulación de capitales** (artículo 63 TFUE), a quienes no alcanza el mínimo exento de 700.000 euros ni el límite de la cuota íntegra (apartados



CUATRECASAS

Nueve y Doce del artículo 3 de la Ley 38/2022), ventajas solo reservadas para los contribuyentes por obligación personal (residentes).

- > La **discriminación indirecta obstaculizadora de la libre circulación de personas** (artículos 21 TFUE y 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) de quienes, procedentes de otros Estados miembros de la Unión, han ejercitado esa libertad para acogerse a la tributación en el IP de determinados territorios del Reino de España y de forma imprevista, sin poder tomar decisiones sobre su residencia fiscal y en contra de lo anunciado por el Gobierno español, en el ejercicio 2022 se han visto obligados, sin posibilidad de opción personal alguna, a tributar en el ITSGF por todo su patrimonio mundial.
- > La eventual **infracción del principio de seguridad jurídica como uno de los valores inherentes al Estado de Derecho que fundamenta la Unión Europea** (artículo 2 TUE), que ampararía a todos los contribuyentes por el ITSGF en el ejercicio de 2022 [argumento de no fácil construcción, pero con mimbres en la jurisprudencia del TJUE].
- > Por ello, resultaría factible que, en las impugnaciones jurisdiccionales frente a los actos de aplicación del artículo 3 de la Ley 38/2022, se interese el planteamiento de **cuestión prejudicial** de interpretación ante el TJUE, abordando la dimensión comunitaria del ITSGF.

Finalmente, no cabe desdeñar, desde la perspectiva de la **garantía de la propiedad**, contenida en el artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, la posibilidad de la intervención, tras agotar las vías jurisdiccionales internas, del **Tribunal Europeo de Derechos Humanos**.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del **Área de Conocimiento e Innovación** o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.



©2023 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas..