

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: un análisis de la STC 149/2023, de 7 de noviembre

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

La Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre, se ocupa de un recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid contra el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. La cuestión se centra en la posible violación de los arts. 9.3, 23.2, 31.1, 156.1, 157.3 de la Constitución Española, que se relacionan con la retroactividad de los impuestos, el *ius in officium* de los parlamentarios, el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos, y la autonomía financiera de las comunidades autónomas. En esta línea, se examina la validez de los argumentos del Tribunal Constitucional que respaldan la constitucionalidad del impuesto, a pesar del voto particular conjunto de cuatro magistrados en oposición al fallo de la sentencia. Finalmente, se realiza una breve reflexión sobre posibles fundamentos de ilegalidad adicionales del impuesto cuestionado que no fueron examinados en la decisión constitucional.

Palabras clave: impuestos; grandes fortunas; competencias autonómicas; principios tributarios; retroactividad; participación parlamentaria.

ABSTRACT:

The Judgment of the Constitutional Court 149/2023, dated November 7, addresses a constitutional challenge filed by the Community of Madrid against the temporary solidarity tax on large fortunes created by Law 38/2022, of December 27. The issue revolves around the potential violation of articles 9.3, 23.2, 31.1, 156.1, and 157.3 of the Spanish Constitution, which relate to the retroactivity of taxes, the *ius in officium* of parliamentarians, the principle of economic capacity and non-confiscatory nature of taxes, and the financial autonomy of autonomous communities. In this context, the validity of the Constitutional Court's arguments supporting the constitutionality of the tax is examined, despite the joint

dissenting opinion of four justices opposing the judgment of the sentence. Finally, a brief reflection is made on possible additional grounds of illegality of the challenged tax that were not examined in the constitutional decision.

Keywords: taxes; large fortunes; regional competencies; tax principles; retroactivity; parliamentary participation.

I. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

La Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre, resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 38/2022).

De manera previa, y sin intención de llevar a cabo un análisis exhaustivo del tributo por limitaciones de espacio, el art. 3.1 de la Ley 38/2022 establece que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, ITSGF) es un tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio (en adelante, IP), gravando el patrimonio neto de personas físicas que supere los 3.000.000 de euros. Así, la estructura del ITSGF comparte similitudes fundamentales con el IP, abarcando aspectos como en el ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, el devengo, tipos de gravamen, así como el límite de la cuota íntegra.

La diferencia principal radica en el hecho imponible, ya que el ITSGF grava únicamente los patrimonios netos que excedan de los 3.000.000 de euros. Además, según se detalla en el artículo 3.2 de la Ley 38/2022, este impuesto se aplica en todo el territorio español, con la excepción de las regiones que cuentan con regímenes tributarios forales. Cabe destacar que la normativa prohíbe expresamente la cesión de este impuesto a las comunidades autónomas (en adelante, CCAA).

Por tanto, el hecho imponible del ITSGF es la titularidad de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros en el momento del devengo, que ocurre el 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio neto del sujeto pasivo en esa fecha. La cuota íntegra se calcula mediante una tarifa, similar a la del IP, con la excepción de un tipo de gravamen cero hasta el umbral de 3.000.000 de euros y se prevé la posibilidad de deducir la cuota del IP según lo dispuesto en el art. 3.15 de la Ley 38/2022.

El Estado ostenta la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del ITSGF y los ingresos se destinan al Tesoro Público para financiar políticas de apoyo a los más vulnerables. La creación de

dicho impuesto se respalda en el título competencial de “hacienda general” del art. 149.1.14 de la Constitución Española (en adelante, CE), según la disposición final séptima de la Ley 38/2022.

El recurso presentado contra el tributo analizado pone en tela de juicio la constitucionalidad del art. 3 de la Ley 38/2022, argumentando tanto motivos formales como materiales. En relación con los motivos formales, se critica el proceso parlamentario, alegando que se evadieron los procedimientos adecuados y se limitó el debate y las oportunidades de enmiendas por parte de algunos grupos parlamentarios. Por otro lado, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid sostiene que la disposición impugnada incurre en fraude de ley al intentar eludir procedimientos para modificar la cesión del IP a las CCAA. Se destaca que el ITSGF no solo se introdujo mediante una enmienda desconectada del resto del articulado, sino que también se creó con el propósito de armonizar la tributación del patrimonio entre las CCAA, evitando así los trámites previstos en la normativa para modificar la cesión del IP.

Además, se subraya la particularidad del nuevo ITSGF, que se superpone con el IP ya existente en nuestro país, cuya recaudación está cedida a las CCAA. Según el recurso presentado, ambos impuestos comparten el mismo hecho imponible pero tienen diferentes destinatarios de recaudación: el IP pertenece a las CCAA, mientras que el nuevo impuesto corresponde al Estado (art. 3.3.2 de la Ley 38/2022).

En esta línea, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid sostiene que el ITSGF afecta a la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, así como a los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional.

Finalmente, se plantea la vulneración del principio de seguridad jurídica debido a la retroactividad del impuesto, que grava grandes patrimonios en el año 2022. Además, se argumenta la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad al gravar una renta irreal.

II. DOCTRINA DEL ÓRGANO RESOLUTOR

El primer motivo del recurso se refiere a la forma de aprobación del art. 3 de la Ley 38/2022. El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid critica que el precepto se haya incorporado mediante una enmienda en una proposición de ley, iniciativa de los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno, en lugar de presentarse como un proyecto de ley independiente. También argumenta que la enmienda carece de homogeneidad con el texto original, lo que, según afirma, viola el *ius in officium* de los parlamentarios previsto en el art. 23.2 de la CE.

En relación con este primer motivo, el Tribunal Constitucional desestima esta impugnación basándose en varias consideraciones. En primer lugar, señala que la utilización de una proposición en lugar de un proyecto de ley no constituye una infracción constitucional. Además, destaca que los requisitos procedimentales de

los proyectos de ley no eran aplicables en este caso, ya que el artículo impugnado se introdujo como una enmienda durante la tramitación en el Congreso, y la presentación de enmiendas no está sujeta a requisitos documentales ni a informes preceptivos. En cuanto a la conexión mínima de homogeneidad, el Tribunal sostiene que la enmienda, que estableció el ITSGF, tiene coherencia con la proposición de ley original. Ambos buscan aumentar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de aumento de precios debido a la inflación. Asimismo, el Tribunal destaca que la enmienda se ajusta al derecho de enmienda de todos los diputados y grupos sin distinción. En conclusión, el Tribunal Constitucional rechaza la impugnación, argumentando que no se ha infringido la legalidad parlamentaria ni el *ius in officium* de los parlamentarios.

En segundo lugar, el letrado de la Comunidad de Madrid sostiene que esta medida altera de manera unilateral los términos de la cesión del IP a las CCAA, vulnerando los principios constitucionales de autonomía financiera y lealtad institucional. En contraste, tanto la letrada de las Cortes Generales como el abogado del Estado argumentan que el nuevo impuesto no incide en la normativa ni en la cesión del IP, preservando las competencias autonómicas en su totalidad. Además, sostienen que no se infringen los principios constitucionales invocados por la Comunidad de Madrid. El análisis del TC se centra en la interpretación de la doctrina constitucional relacionada con la autonomía financiera de las CCAA, especialmente en lo que respecta al IP. Se destaca que las CCAA cuentan con competencias normativas sobre dicho impuesto y pueden modificar aspectos como el mínimo exento, la tarifa y las bonificaciones. La cuestión central gira en torno a si la creación de dicho tributo afecta estas competencias autonómicas. Finalmente, el tribunal concluye que el ITSGF no vulnera la autonomía financiera ni otros principios constitucionales. Se argumenta que el nuevo impuesto no afecta a las competencias normativas autonómicas sobre el IP, y que la Comunidad de Madrid no puede impedir al Estado establecer dicho impuesto. Además, se descarta la vulneración de la reserva de ley orgánica en materia de financiación autonómica. En resumen, se desestiman las alegaciones de la Comunidad de Madrid sobre este aspecto.

En tercer lugar, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid alega que el ITSGF vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad establecidos en el art. 31.1 de la CE. Argumenta que, según la jurisprudencia, la capacidad económica debe reflejarse en la imposición y que, en el contexto económico actual, los tipos de gravamen del impuesto son excesivos en relación con la rentabilidad de los activos gravados. El abogado del Estado señala que la demanda carece de ejemplos concretos que respalden la alegación de confiscatoriedad. El TC examina estas pretensiones y sostiene que la demanda no aborda adecuadamente la posible confiscatoriedad del impuesto, ya que este grava el patrimonio y no la renta generada por los bienes. También indica que la capacidad económica debe manifestarse en el patrimonio, la renta o el consumo, y que el ITSGF se centra en el patrimonio. Además, destaca que la queja sobre la capacidad económica como "criterio, parámetro o medida" carece de fundamento,

ya que el impuesto recae sobre la titularidad de bienes y no sobre la renta que generan. Finalmente, argumenta que, según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los tipos de gravamen efectivos del IP son proporcionados, y concluye que el ITSGF no vulnera el principio de capacidad económica.

Y en cuarto lugar, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid impugna el art. 3 de la Ley 38/2022, alegando que el nuevo ITSGF es retroactivo, lo que vulneraría el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE. Sostiene que la ley entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, pero el impuesto se devengó por primera vez el 31 de diciembre del mismo año, afectando a situaciones ya existentes sin justificación de razones extraordinarias. El abogado del Estado argumenta que no hay retroactividad, ya que el impuesto es instantáneo y no periódico, y que no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor. El tribunal recuerda que no hay una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pero esta podría ser contraria al principio de seguridad jurídica dependiendo de su grado y las circunstancias específicas. Se establece una distinción entre retroactividad auténtica (afecta a situaciones ya consumadas) y retroactividad impropia (incide sobre situaciones no concluidas). La retroactividad en los tributos sin periodo impositivo (instantáneos) solo puede ser auténtica o no existir. El tribunal concluye que el ITSGF es instantáneo, ya que el hecho imponible se agota en el momento del devengo, que es el 31 de diciembre de cada año. Al no tener periodo impositivo, no hay retroactividad, y la ley se aplica desde su entrada en vigor a los hechos imponibles a partir de ese momento. Se desestima la impugnación sobre la vulneración del principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, el TC desestima íntegramente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas¹.

Sin embargo, aunque no se abordará en detalle debido a limitaciones de espacio, cuatro magistrados han emitido un voto particular conjunto que, en nuestra opinión, es sumamente contundente, respecto de la STC 149/2023. En primer lugar, argumentan que la norma impugnada habría sido diseñada para socavar el ejercicio legítimo de las potestades normativas de aquellas CCAA que simplemente se limitaron a aplicar la "normativa estatal" en materia de tributos cedidos. Estas CCAA operaron dentro del marco de las competencias otorgadas por la CE, sus normas estatutarias y las normas reguladoras del sistema de financiación autonómica. Argumentan que, mediante esta norma, el Estado les habría restringido la capacidad de desarrollar políticas propias, especialmente en el caso de la Comunidad de Madrid, donde estas políticas podrían haber atraído inversiones y

¹ Los recursos de inconstitucionalidad presentados por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el ITSGF han corrido la misma suerte que el recurso planteado por la Comunidad de Madrid. Las alegaciones de las comunidades autónomas recurrentes sobre las presuntas vulneraciones del impuesto eran esencialmente las mismas que ya se habían examinado y desestimado en la STC 149/2023, de 7 de noviembre. La única disparidad radica en que la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia no incluían la denuncia por la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del art. 31.1 de la CE, a diferencia de la Comunidad de Madrid.

generado riqueza, aspectos que se habrían visto seriamente comprometidos tras la intervención estatal.

En segundo lugar, sostienen que este actuar del Estado constituiría un “fraude de ley”, ya que, según su argumento, se habrían alterado las condiciones de cesión del IP a las CCAA mediante la creación de un impuesto replicado, el ITSGF. Alegan que esta acción se llevó a cabo sin seguir el procedimiento constitucionalmente establecido en el bloque de constitucionalidad para realizar dicha alteración.

De manera concreta argumentan un ataque directo a la autonomía financiera y política de las CCAA, alegando la neutralización de la defensa de sus respectivos intereses en el ejercicio de competencias propias (arts. 9.1, 137, 156.1 y 157.3 CE). Asimismo, señalan un menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, todo ello relacionado con la forma de aprobación de la iniciativa legislativa impugnada (arts. 1.1, 9.3 y 23.2 CE). Y finalmente, denuncian un atentado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los ciudadanos debido a la sorpresiva aplicación del impuesto objeto de impugnación (art. 9.3 CE).

III. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA COMENTADA

De manera previa a analizar los argumentos esgrimidos en la sentencia, la proposición de ley, que posteriormente fue aprobada mediante la Ley 38/2022, durante su proceso legislativo, además de incluir otras modificaciones fiscales, incorporó una enmienda para introducir el ITSGF. Según el preámbulo de la norma, este impuesto, complementario al IP, tiene como objetivos principales la recaudación, buscando una contribución superior de aquellos con mayor capacidad económica en tiempos de crisis energética e inflación, y la armonización, reduciendo las disparidades en la tributación del patrimonio entre las diferentes CCAA. Esto último tiene como propósito evitar notables diferencias en la carga tributaria para los contribuyentes residentes en regiones que habían desfiscalizado parcial o totalmente el IP en comparación con aquellos en comunidades autónomas que no habían optado por reducir la tributación de dicho impuesto.

En este punto, es relevante ampliar la comprensión del impacto del ITSGF en las políticas fiscales de las CCAA. Numerosas CCAA han adoptado medidas para incentivar la inversión y el arraigo económico en sus territorios mediante la aplicación de bonificaciones en la cuota del impuesto, la fijación de tipos impositivos bajos o la introducción de generosas deducciones.

No obstante, la implementación del ITSGF ha generado un cambio significativo en este panorama. Dado que este impuesto opera a nivel estatal y grava el patrimonio neto de personas físicas que excede de los 3.000.000 de euros, ha neutralizado los beneficios fiscales previamente establecidos por las CCAA. En consecuencia, la recaudación asociada al ITSGF se canaliza de manera exclusiva al ámbito estatal, despojando, en cierta manera, a las CCAA de la capacidad de mantener o aplicar incentivos fiscales específicos en el ámbito de las grandes fortunas.

Esta dinámica resalta la complejidad y las interrelaciones entre la política fiscal estatal y autonómica, evidenciando cómo la introducción de nuevos tributos puede tener repercusiones directas en las políticas tributarias implementadas por las CCAA.

3.1. EL TRÁMITE DE APROBACIÓN

La aprobación de un impuesto mediante la introducción de una enmienda a través de una proposición de ley, aunque los grupos parlamentarios hayan tenido la oportunidad de debatir sobre ella, no debe considerarse, en nuestra opinión, el procedimiento habitual en el trámite de aprobación de un impuesto. Como se señala en la demanda, más que una infracción constitucional, estamos ante una situación de *mala praxis*. Igualmente, al introducir el tributo cuestionado mediante enmienda, habría tenido las mismas consecuencias que si se hubiera llevado a cabo mediante un proyecto de ley. Es decir, la presentación de la enmienda no está sujeta, según el art. 110 del Reglamento del Congreso de los Diputados, a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo.

En esta línea, la propia STC, citando otros de sus pronunciamientos judiciales, destaca que toda enmienda parcial debe tener un carácter subsidiario o incidental con respecto al texto que se pretende modificar. Una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como objeto de deliberación, no se permite alterar su propósito a través de enmiendas al articulado. Este enfoque previene que, mediante el procedimiento parlamentario, se modifique el contenido de las propuestas presentadas por aquellos que están legítimamente autorizados, aprovechando el proceso legislativo para introducir materias ajenas al mismo. En consecuencia, no se admiten enmiendas al articulado que no estén relacionadas con la materia de la iniciativa, es decir, que no guarden una conexión mínima de homogeneidad con la misma.

La STC subraya que para determinar si existe o no esa conexión material o relación de homogeneidad entre la iniciativa legislativa y la enmienda presentada, el órgano encargado de realizar dicho análisis cuenta con un amplio margen de valoración.

Desde nuestra perspectiva, aceptar una enmienda para la aprobación de un tributo, incluso dentro de una norma que regula otros dos gravámenes con objetivos y propósitos diferentes, que recuerdese, por otra parte, que se han configurado como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, podría comprometer algunos de los aspectos fundamentales de nuestro Estado de Derecho y del derecho de participación política de los representantes de los ciudadanos. La introducción de enmiendas que modifiquen sustancialmente el objeto de una iniciativa legislativa podría generar un precedente que puede llegar a socavar la integridad del proceso legislativo y la adecuada representación de los intereses de la ciudadanía. La coherencia y transparencia en el procedimiento legislativo son esenciales para preservar la legitimidad y la confianza en las instituciones democráticas.

Pese a ello, el Tribunal Constitucional sostiene que la incorporación de una enmienda para establecer el ITSGF, con una finalidad recaudatoria y de armonización de la imposición patrimonial, presenta homogeneidad suficiente con el resto de las medidas de la proposición de ley, ya que también busca incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios.

3.2. LA AUTONOMÍA FINANCIERA Y LA LEALTAD INSTITUCIONAL

Es bien conocido que el art. 156.1 de la CE establece la autonomía financiera de las CCAA, permitiéndoles la capacidad de establecer sus propios tributos y acceder a un sistema de ingresos que les faculte para ejercer su autonomía política, es decir, para desarrollar y ejecutar sus competencias. En la actualidad, los tributos cedidos desempeñan un papel fundamental como fuente de recursos que, además de asegurar ingresos específicos para las CCAA, les otorgan la posibilidad de ajustar su modelo de financiación mediante la regulación normativa en el marco de las correspondientes leyes de cesión de tributos. Este proceso ha resultado en un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, como se estableció, por ejemplo, en la STC 204/2011, de 15 de diciembre.

En la actualidad, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común, son las normas básicas encargada de determinar qué tributos estatales pueden ser cedidos a las CCAA, dejando luego a la ley autonómica la responsabilidad de definir los términos de aplicación de dichos tributos en su ámbito territorial.

En esta línea, la Comunidad de Madrid sostiene que la creación del ITSGF implica una alteración unilateral por parte del Estado de los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio. Se argumenta que esta modificación no se ajusta al procedimiento establecido, el cual requiere la modificación de la LOFCA y de la Ley 22/2009. En consecuencia, se argumenta que se vulneran los principios de autonomía financiera (y, vinculado a esto, de autonomía política), corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional derivados del artículo 156.1 de la CE. En relación con lo anterior, se denuncia también la infracción del artículo 157.3 de la CE, el cual establece que la aprobación de normas destinadas a resolver conflictos entre el Estado y las CCAA en materia de competencias financieras, debe llevarse a cabo mediante una ley orgánica.

En este sentido, consideramos que la normativa que regula el ITSGF no altera las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del IP. Es decir, aspectos como el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a los contribuyentes con residencia habitual seguirán siendo exclusivamente determinados por las CCAA. En consecuencia, consideramos apropiado que el Estado, en virtud de su potestad tributaria originaria y su competencia exclusiva sobre hacienda general, tiene la facultad de establecer impuestos como el ITSGF. La finalidad de dicha imposición no solo reside en la

recaudación, sino también en la necesidad de armonizar la tributación en el ámbito patrimonial a nivel nacional.

Como se sostiene en la STC, la cesión a las CCAA de la recaudación y de ciertas competencias normativas sobre el IP, no priva al Estado de la facultad de instituir otros impuestos sobre el patrimonio, como es el caso del ITSGF, especialmente si se considera que el primero opera como un adelanto a cuenta del segundo.

Finalmente, en relación con el art. 157.3 CE, tampoco se aprecia su vulneración, dado que, en nuestra opinión, el ITSGF no altera el régimen de cesión del IP ni afecta negativamente a los ingresos autonómicos derivados de este impuesto. La coexistencia de ambos impuestos se concibe como una medida que busca equilibrar las competencias tributarias entre el ámbito estatal y autonómico, sin menoscabar las atribuciones específicas de estas últimas².

3.3. LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha delineado de manera clara los contornos del principio de capacidad económica, tal como se establece en el artículo 31.1 de la CE, que fundamenta el deber de contribuir. Según dicha jurisprudencia, la mera existencia económica, ya sea en forma de riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los casos contemplados por el legislador al crear el impuesto, es suficiente para cumplir con este principio constitucional (ver, entre otras, la STC 126/2019, de 31 de octubre).

Las manifestaciones fundamentales de la capacidad económica se identifican con la renta, el consumo y el patrimonio. En este contexto, a nuestro parecer, el ITSGF grava una auténtica capacidad económica, específicamente la titularidad de un patrimonio superior a 3.000.000 de euros. Vale la pena recordar que, por debajo de esta cantidad, el tipo de gravamen es cero, lo que refuerza la proporcionalidad del impuesto en relación con la capacidad económica del contribuyente.

Por otro lado, el principio de no confiscatoriedad, también consagrado en el artículo 31.1 de la CE, en su sentido tradicional establece la obligación de no agotar la riqueza imponible, es decir, la base o exigencia de toda imposición, bajo el pretexto del deber de contribuir. Este principio se vería vulnerado si, a través de la aplicación de diversas figuras tributarias, se privara al contribuyente de sus rentas y propiedades, lo que también implicaría desconocer la garantía establecida en el artículo 33.1 de la CE (ver, entre otras, la STC 69/2018, de 20 de junio). En este contexto, consideramos que el ITSGF, en ningún caso, agota la fuente de capa-

² El 7 de diciembre de 2023, la Asamblea de Madrid, tras el pronunciamiento constitucional, tomó la decisión de recuperar parte del IP mediante la modificación de la bonificación del tributo para los contribuyentes afectados por el ITSGF. Aquellos contribuyentes con patrimonios superiores a tres millones de euros disfrutarán de una bonificación en su cuota del IP equivalente a la diferencia entre la cuota del IP y del ITSGF. En consecuencia, la cuota resultante a pagar en el IP en Madrid será igual al importe a pagar por el ITSGF, lo que implica que la recaudación se destinará a la Comunidad de Madrid en lugar de al Estado. Los patrimonios inferiores a tres millones continuarán exentos de tributación.

cidad económica gravada, asegurando así que no se produzca una confiscación indebida de los recursos del contribuyente.

3.4. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS

La STC 150/1990, de 4 de octubre, en relación con el principio de seguridad jurídica, destaca la importancia de proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente. Esta protección se hace especialmente relevante frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad de las normas tributarias no debe trascender la interdicción de la arbitrariedad. A pesar de que el artículo 9.3 de la CE establece la irretroactividad en términos generales, esta disposición no se aplica de manera estricta en el ámbito tributario, permitiendo que las leyes tributarias tengan carácter retroactivo, siempre y cuando no colisionen con otros principios constitucionales.

En este contexto, surge la cuestión de determinar si el ITSGF es un tributo periódico o instantáneo. En esta línea, nuestra opinión se alinea con la opinión de expertos como VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS, quienes argumentan que, si se considera que el IP es un impuesto periódico, lo mismo aplicaría al ITSGF, planteándose así una problemática relacionada con la retroactividad de la ley que regula el ITSGF.

Si se sostiene que se trata de un impuesto periódico, es muy criticable que la entrada en vigor de la ley haya sido tan cercana a la finalización del periodo impositivo, apenas dos días antes. Aunque la normativa no exhibe una retroactividad directa, esta proximidad temporal al cierre del periodo impositivo genera preocupaciones significativas en términos de seguridad jurídica.

La cercanía de cambios impositivos al término del periodo impositivo dificulta la capacidad de los contribuyentes para anticipar y planificar sus obligaciones fiscales de manera adecuada. Esta situación, a nuestro juicio, afecta a la confianza legítima en el marco normativo, ya que se espera que los ciudadanos puedan realizar sus acciones económicas con un grado razonable de previsibilidad y estabilidad normativa.

Por consiguiente, en el recurso presentado se plantea la necesidad imperativa de evaluar la retroactividad de la ley del ITSGF a la luz de los principios constitucionales, especialmente el de seguridad jurídica. La pregunta central es si esta retroactividad se ajusta a los límites razonables de previsibilidad y confianza de los ciudadanos en la normativa tributaria.

En este contexto, la STC comentada considera al ITSGF como un impuesto instantáneo sin periodo impositivo, afirmación con la cual no estamos completamente de acuerdo. La objeción se fundamenta en la naturaleza del hecho imponible del ITSGF, que, aunque se califique como instantáneo, se agota en sí mismo el 31 de diciembre. En esta línea, compartimos la opinión resaltada en el voto particular

que sostiene que el hecho de que un impuesto no tenga “formalmente” un “periodo impositivo” no implica necesariamente que sea “materialmente” instantáneo. En otras palabras, en el IP no se grava simplemente la posesión de un bien o derecho en un momento dado, sino su titularidad a lo largo del tiempo. Esto no obstante, sin menoscabo de que su valoración se realice el 31 de diciembre de cada año, no gravando, por ende, actos específicos, a diferencia de lo que ocurre en impuestos como el de sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales o el valor añadido, que gravan actos puntuales como la adquisición de un bien. Por esta razón, discrepamos con la argumentación expuesta en la STC comentada, y consecuentemente, no compartimos que no existe ningún tipo de retroactividad en este caso. A nuestro juicio, el ITSGF sí tuvo un impacto material en situaciones que ya habían surgido, aunque no estuvieran completamente consolidadas, antes de su entrada en vigor.

IV. REFLEXIONES FINALES

Si bien la STC 149/2023, de 7 de noviembre, ha declarado la constitucionalidad del ITSGF, es relevante considerar otras posibles problemáticas que pueden colisionar, en este caso, con el derecho europeo. A pesar de haber superado la revisión del TC, persisten inquietudes y argumentos contundentes, como los destacados de manera enfática en el voto particular de la STC en cuestión. Es importante recordar que las implicaciones de cualquier medida tributaria pueden trascender de las fronteras nacionales y tener repercusiones, también, en el ámbito europeo.

En esta línea, si bien no se ha analizado por parte del TC al no invocarse en el recurso presentado, otra de las potenciales fuentes de litigiosidad podría surgir en relación con la posible vulneración del art. 73 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), que regula la libertad de circulación de capitales.

En este sentido, debemos señalar específicamente la cuestión del mínimo exento de 700.000 de euros, aplicado únicamente a residentes que tributan por obligación personal, excluyendo a los no residentes que tributan por obligación real. Del mismo modo, debemos destacar la limitación del 60% de la base imponible de renta, resultado de la suma de las cuotas íntegras de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IP, e ITSGF, aplicada exclusivamente a los residentes. Estas disposiciones nos generan ciertas preocupaciones sobre una posible violación del derecho europeo al crear distinciones entre residentes y no residentes que podrían interpretarse como discriminatorias.

El caso de la jurisprudencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) del 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, puede considerarse, en nuestra opinión, como un antecedente relevante en este ámbito. En ese caso, la STJUE declaró que la regulación de este impuesto, también cedido a las CCAA, era contraria al derecho de la Unión al permitir diferencias en el tratamiento fiscal de donaciones

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas
(Albert Navarro García)

y sucesiones entre residentes y no residentes en España. Este precedente podría influir en la evaluación de la conformidad del ITSGF con la normativa europea sobre la libre circulación de capitales.

En resumen, aunque se ha confirmado la constitucionalidad del ITSGF, la eventual vulneración del artículo 73 del TFUE podría dar lugar a litigios adicionales en torno a este tributo. Será necesario seguir de cerca el desarrollo de la jurisprudencia, no ya solo a nivel nacional sino también a nivel europeo, para evaluar la conformidad del ITSGF con los principios y normativas vigentes en la Unión Europea.

V. BIBLIOGRAFIA

- ALMUDÍ CID, J.M. "El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: adecuación a la Constitución, los Convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea", *Asociación Española de Asesores Fiscales*, Paper AEDAF 21, 2023.
- GARCÍA NOVOA, C. "Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: Límites y problemas constitucionales del impuesto "armonizador" sobre las grandes fortunas en España, *Revista de la Asamblea de Madrid*, núm. 43, 2022.
- VARONA ALABERN, J.E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C., "Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2023.
- VEGA BORREGO, F.A. "Impuesto sobre grandes fortunas, no residentes y derecho europeo", *Nueva Fiscalidad*, Monográfico Libertades comunitarias y derecho tributario, 2023.