

MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF
(España)*

Title

Grounds of unconstitutionality of the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes

Resumen

El 29 de diciembre de 2022 entró en vigor el Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas. Es un impuesto con un contenido casi idéntico al del Impuesto sobre el Patrimonio. Su finalidad última es armonizar las competencias de las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto del Patrimonio. El impuesto puede ser inconstitucional, especialmente por atentar contra el principio de seguridad jurídica.

Palabras clave

Impuesto de solidaridad, Impuesto sobre el Patrimonio, Financiación Autonómica, principio de capacidad económica, no confiscatoriedad, procedimiento legislativo, enmienda.

Abstract

On December 29, 2022, the Temporary Solidarity Tax on large fortunes entered into force. It is a tax with an almost identical content to that of the Wealth Tax. Its ultimate purpose is to harmonize the powers of the Autonomous Communities on the Wealth Tax. The tax may be unconstitutional, especially for violating the principle of legal certainty.

Keywords

Solidarity Tax, Wealth Tax, Spanish Regional Financing, principle of ability to pay, principle of no confiscatory taxation, legislative procedure, amendment.

Fecha de recepción: 18-04-2023/Fecha de aceptación: 9-05-2023/Fecha de revisión: 18-06-2023

Cómo referenciar: García Novoa, C. (2023). Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Revista Técnica Tributaria* (141), 19-59.

SUMARIO

1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas
2. Causas de inconstitucionalidad basadas en la violación de principios constitucionales tributarios. Posible vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad
 - 2.1. La vulneración del principio de capacidad económica
 - 2.2. La vulneración del principio de no confiscatoriedad
3. Causas de inconstitucionalidad basadas en aspectos formales. Posible inconstitucionalidad por el procedimiento legislativo utilizado
 - 3.1. La racionalidad de la medida legislativa. Duplicar un impuesto ya existente y hacerlo con finalidad armonizadora
 - 3.2. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento
 - 3.3. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?
4. La inconstitucionalidad basada en la violación de un principio esencial del ordenamiento jurídico. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?
5. Bibliografía

1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas

El 29 de diciembre de 2022 entró en vigor el Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, impuesto de solidaridad), incluido en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, publicada en el BOE de 28 de diciembre. El modelo 718 para su autoliquidación ha sido aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio.

Se trata de un impuesto que, en su corta vida, ha generado ya muchas polémicas. Su regulación coincide en prácticamente todo con la del Impuesto sobre el Patrimonio. Tal es así que el citado artículo 3, en su párrafo cuarto, dice que están exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. En su párrafo cinco se dispone que son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio y en el ocho, 3 que «para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio». La propia Dirección General de Tributos en la respuesta a consulta V0424-2, de 24 de febrero de 2023, ha señalado, con buen tino, 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».

Desde la publicación del contenido de la enmienda que dio lugar a la tramitación parlamentaria de este impuesto, el 11 de noviembre de 2022, el impuesto ha suscitado diversas objeciones de diferente tipo. Muchas de legalidad ordinaria, como la inclusión de un nuevo nexo para situar en España en el Impuesto del Patrimonio las participaciones de sociedades inmobiliarias en el exterior (modificación del artículo 5, uno de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio por la Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022)¹, las dudas sobre si los acogidos al régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF estarían

1 Señala esta Disposición Final Tercera que *se considerarán situadas en territorio español las participaciones de sociedades (no negociadas en mercados organizados) cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Por supuesto, lo anterior será sin perjuicio del régimen de competencias que, en su caso, establezcan los correspondientes Convenios para evitar la doble imposición.* En todo caso, no parece que este nuevo nexo pueda resultar aplicable en el caso de países con los que España tenga Convenio de Doble Imposición que abarque el Impuesto sobre el Patrimonio y que no tenga cláusula de sociedades inmobiliarias. Sería el caso de Argentina, Austria, Bolivia, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, Chipre, Costa Rica, Cuba, Ecuador, Emiratos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Holanda, Hungría, Indonesia, Irán, Kuwait, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Polonia, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez, Venezuela.

gravados en el impuesto de solidaridad por obligación real², o las incertidumbres concernientes al cálculo del límite del 60 % de la base de IRPF, por las sumas de las cuotas de IRPF, Patrimonio y el nuevo impuesto³.

No obstante, también han proliferado las objeciones que hablan de «tacha de inconstitucionalidad» en función de varios argumentos⁴.

Precisamente por ello, el impuesto ha sido objeto de un recurso de inconstitucionalidad por parte de la Comunidad de Madrid, presentado el 1 de febrero de 2023, por la Asamblea Regional de Madrid el 22 de marzo (en aplicación de la Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de defensa de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid) y otro por la Comunidad de Andalucía, el 24 de febrero, admitido a trámite el 21 de marzo, aunque denegándose la medida cautelar de suspensión de la aplicación del nuevo tributo, solicitada ex artículo 161.2 de la

2 Debate resuelto por la Dirección General de Tributos, en la respuesta a la Consulta V0424-23, de 24 de febrero de 2023, cuando dice que «...como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR».

3 Se hablaba de un supuesto error técnico contenido en la regulación del artículo 3 de la Ley 38/2022 del impuesto de solidaridad. Este presunto error es la consecuencia de una interpretación literal del artículo 3, Doce de la Ley 38/2022, que reproduce el contenido del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta última disposición establece una conocida técnica orientada a conjurar la confiscatoriedad y que consiste en que las cuotas íntegras de IRPF y Patrimonio no pueden superar el 60 % de las bases del IPRF. Si las superan, se reducirá Patrimonio hasta un máximo del 80 %, fijándose la conocida como *cuota mínima* del 20 %. El citado artículo 3, Dos dispone que «la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imposables del primero». Se prevé también respecto al nuevo impuesto que su cuota se reduzca hasta la mínima del 20 % si se supera el límite del 60 %. Si el precepto se entiende de manera semejante a como se interpreta el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (que lo que se prevé es un límite conjunto de cuotas íntegras) resultará que la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio a tomar en consideración será la íntegra, antes de ser bonificada al 100 % en Madrid y Andalucía o al 50 % en Galicia. Si se acude a la literalidad de la norma y al criterio con que se interpreta el similar artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, entendemos que se toma la cuota íntegra de Patrimonio, tendríamos una inesperada ventaja para las contribuyentes de Madrid y Andalucía (y parcialmente, de Galicia). Éstos reducirían el importe a pagar por el nuevo impuesto a la solidaridad (salvando siempre la cuota mínima del 20 %) mediante un mecanismo ideado para evitar una sobreimposición que, con respeto a Patrimonio, no se produce para los contribuyentes de Madrid y Andalucía, ya que no pagan este impuesto. Ello podría suponer el efecto indeseado de que en ese límite del 60% se computaría, no sólo el propio impuesto de solidaridad, sino también la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Y ello, a diferencia de lo que postulaba la frustrada enmienda de Esquerra Republicana en el Senado, la cual pretendía que el límite del 60% con la cuota del IRPF se aplicase de manera separada en Patrimonio y en el impuesto de solidaridad. La Administración pretendía corregir este supuesto error técnico en la Orden Ministerial de aprobación del modelo 718 de declaración del impuesto y, en concreto, en su trámite de audiencia e información pública. El Dictamen del Consejo de Estado sobre la Orden HFP/587/2023 de 9 de junio, que aprueba el modelo 718, censura esta posibilidad, ya que entiende que consiste en presentar como una «mera aclaración» lo que realmente supone una modificación de la ley para enmendar un error.

4 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2023, pag. 25.

Constitución⁵. El 23 de marzo de 2023 la Comunidad Autónoma de Galicia decidió también interponer recurso de inconstitucionalidad. El Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de abril de 2023 admitía a trámite los recursos de Madrid y Galicia⁶. Y, posteriormente, admitiría, el 9 de mayo, el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de Murcia, lo que eleva a cinco los recursos presentados.

Se anuncian también solicitudes masivas de rectificación de autoliquidaciones vía artículo 120,3 de la Ley General Tributaria, una vez que éstas comiencen a presentarse por los contribuyentes obligados a declarar (aquellos cuya cuota resulte a ingresar, según el artículo 3, Diecinueve), ante la posibilidad de que una eventual sentencia de inconstitucionalidad module sus efectos hacia el pasado⁷. Pudiéndose tener que acudir a la autoliquidación rectificativa, aprobada por la Ley 13/2023 de 24 de mayo. Y sin descartar, en una hipotética declaración de inconstitucionalidad, la posibilidad de que surjan supuestos de responsabilidad del Estado legislador, teniendo en cuenta que debería producirse, más pronto que tarde, la adaptación de los artículos 67.1 y 32, 3 a 6 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y del artículo 34.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de

5 Si bien este precepto establece la posibilidad, en caso de que así se inste, de suspensión automática de las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas, recurridas sujeta a ratificación o levantamiento en el plazo de cinco meses, consideraba la Comunidad Autónoma de Andalucía que «...ello no significa que no pueda instarse y pueda acordarse la suspensión de normas estatales en casos excepcionales, previa valoración de las circunstancias concurrentes en términos de adopción de medidas cautelares, porque la función de garante que competente al Tribunal Constitucional respecto al orden constitucional establecido no puede verse limitada por la exigencia de previsiones legales expresas, sino que ha de estar a las circunstancias excepcionales que concurran...». Se invocaba, por el recurso de inconstitucionalidad, el Auto del Tribunal Constitucional 90/2010, de 14 de julio de 2010, en relación con diversos preceptos de la Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo, de salud sexual y reproductiva y de la interrupción voluntaria del embarazo solicitada en el recurso de inconstitucionalidad 4523-2010, promovido por setenta y un Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso. Los votos particulares de este Auto señalaban que «aunque comparto la afirmación del Auto de que la suspensión de las leyes tiene carácter excepcional, no puedo admitir que la viabilidad de tal suspensión exija una «previsión que ha de ser expresa». Con una visión principal del Derecho –se integra éste no sólo por disposiciones escritas sino también por los principios y la normatividad inmanentes en la naturaleza de las instituciones– creo que para dar una protección cautelar al nasciturus, un bien jurídico constitucionalmente protegido, evitando que a lo largo del desarrollo del procedimiento se produzcan extinciones de vidas que, en último término, puedan resultar inconstitucionales, no es necesaria una «previsión que ha de ser expresa». Basta con que no exista un principio o una exigencia normativa que lo impida: se trata de proteger cautelarmente una vida que está constitucionalmente protegida. El artículo 1.1 LOTC somete al Tribunal Constitucional a la Constitución y a la Ley Orgánica de este Tribunal, de suerte que mi reflexión ha de discurrir necesariamente por el itinerario que trazan la Constitución y nuestra Ley Orgánica para determinar si en ellas existe un obstáculo que haga imposible la protección cautelar de la vida del nasciturus».

6 Como se desprende de la Nota Informativa del Tribunal Constitucional nº 27/2023.

7 Así ha ocurrido con la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, sobre el impuesto de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el alcance que su Fundamento Jurídico 6 B) da a su declaración de inconstitucionalidad y nulidad, al decir que «no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante

Régimen Jurídico del Sector Público, a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022 ((asunto C-278/20)⁸.

Varios han sido los argumentos barajados para proclamar una posible inconstitucionalidad del impuesto de solidaridad, buena parte de los cuales aparecen en los recursos de inconstitucionalidad presentados hasta al momento por las tres Comunidades Autónomas de régimen común mencionadas. Vamos a exponer a continuación los posibles argumentos que podrían basar una mácula de inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley 38/2022.

Empezaremos por la vulneración de principios constitucionales propios de carácter tributario como la capacidad económica y la no confiscatoriedad.

2. Causas de inconstitucionalidad basadas en la violación de principios constitucionales tributarios. Posible vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad

El impuesto de solidaridad es un tributo que, a diferencia de los gravámenes sobre energéticas y sobre entidades financieras, que son catalogados como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, tiene, ya en su *nomen iuris*, naturaleza impositiva. Debe, por tanto, regirse por los principios del artículo 31,1 de la Constitución. Esto es, servirá para la contribución de *todos* al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, siendo parte de un sistema tributario que ha de ser justo, inspirado por los principios de igualdad y generalidad y que no podrá tener alcance confiscatorio.

resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha» (cursiva nuestra). Sobre esta decisión del Tribunal Constitucional, ha señalado ANÍBARRO PÉREZ, S., que «ciertamente, si tomamos en consideración el principio de confianza legítima, el cual constituye una concreción del principio de seguridad jurídica en su faceta subjetiva y cuyo fin es proteger a quien de buena fe ha actuado confiando en las indicaciones de los poderes públicos, cabría concluir que limitar las posibilidades de defensa de aquellos contribuyentes que a la fecha de dictarse la STC 182/2021 no hubieran impugnado su liquidación o solicitado la rectificación de su autoliquidación entra en abierta contradicción con la confianza que en ellos generó el criterio previamente mantenido por el TC»; «¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021», en *Tributos Locales*, nº 54, 2022, pags. 15-27.

8 En especial el artículo 32,5 de la Ley 40/2015. Este precepto constituye el núcleo normativo ahora cuestionado. Según su literalidad *si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada*. Se exigía además que la norma confiriese derechos a los particulares, se tratase de un incumplimiento *suficientemente caracterizado* y se pudiera verificar una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares. Y, además, que exista una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (artículo 32,6 de la Ley 40/2015).

El impuesto a la solidaridad, como todo impuesto, deberá respetar estos principios. No podrá, por tanto, basarse de modo exclusivo o preferente, en la solidaridad que invoca el Preámbulo de la Ley 38/2022 y que da nombre a la figura tributaria⁹. La solidaridad es el gran argumento de una corriente que podríamos denominar *fiscalidad de excepción* y que está presente en muchas reformas fiscales que se pusieron en marcha tras la pandemia del Covid-19¹⁰. Aunque su precedente está en Alemania, en el denominado *impuesto complementario de solidaridad* (*Solidaritätszuschlag* o *Soli*, como se le conoce coloquialmente)¹¹. Y aunque en algún caso se avaló que un tributo pueda fundarse en la solidaridad, la misma no es, en sí misma, un fundamento tributario. Parece evidente que la invocación de la solidaridad, que es un valor del ordenamiento, no puede suponer que un tributo no deba ser sometido al control de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad¹². Además, en Alemania se ha afirmado que estas medidas fiscales excepcionales deben ser temporales¹³. Si las mismas se establecen sobre la base de que existen *necesidades financieras excepcionales* o una *brecha financiera* (*Finanzlücke*), tales necesidades excepcionales no pueden resultar indefinidas o a largo plazo¹⁴. Por todo ello, no sería admisible una vigencia indefinida o ilimitada, *de iure* o *de facto*, de estos impuestos extraordinarios ni sería legítimo conservar el impuesto de solidaridad si se han producido reducciones de *impuestos ordinarios* que no justificarían el mantenimiento del impuesto extraordinario. Lo que es importante destacarlo, porque, si bien el nuevo impuesto de solidaridad se presenta como temporal, con una vigencia de dos años, se prevé una denominada cláusula de revisión para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión. Esto es, se anuncia legalmente su posible establecimiento como figura fiscal de vigencia indefinida.

En cualquier caso, los principios constitucionales cuya vulneración se suele invocar son los de capacidad económica y no confiscatoriedad.

9 Dice el Preámbulo de la Ley 38/2022, en su apartado V, que la primera finalidad del impuesto 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».

10 Véase al respecto nuestra libro *La tributación en el contexto de la pandemia del Covid-19*, Thomson Reuters, Aranzadi, 2020, págs. 71 y ss.

11 Aprobado tras la caída del muro de Berlín por la Ley de 24 de junio de 1991- BGBl. 1991,1, p. 1318- conocida como *Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer und anderen Gesetzen*, se trataba de un recargo afectado a recabar financiación para sufragar el gasto público extraordinario vinculado a la reunificación alemana.

12 Así se ha pronunciado el Consejo Constitucional Francés, en su decisión nº 2012-662 DC 29 de diciembre de 2012, cuando proclamó la inconstitucionalidad por vulnerar las exigencias de capacidad económica de la contribución excepcional de solidaridad, con un tipo de gravamen del 75 % sobre ingresos superiores a un millón de euros, prevista en el proyecto de ley de presupuestos (*loi de finances*) para 2013 y de aplicación en 2013 y 2014. Por lo que una mera invocación a la solidaridad no blindaba la figura fiscal frente a posibles reproches de infringir principios tributarios.

13 Desde la vieja sentencia de 9 de febrero de 1972, BGBl I 1967 S. 1254 (BVerfGE 32, 333 y siguientes) sobre la Ley del Recargo Suplementario sobre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.

14 *...er weite sich zu einer Finanzlücke aus, deren Schließung allein durch (auf Dauer angelegte) Steuererhöhungen, nicht aber durch Fortführung einer Ergänzungsabgabe zulässig sei. Las necesidades financieras extraordinarias, por su propia naturaleza, se disipan después de un tiempo (...verflüchtigt sich nach einiger Zeit wieder) Y si estas brechas financieras se convierten en permanentes, el cierre de las mismas sólo estaría permitida a través de impuestos (permanentes) pero no a través del mantenimiento de un gravamen complementario*

2.1. La vulneración del principio de capacidad económica

Un primer argumento que se ha manejado es la posible violación por la regulación del impuesto a la solidaridad de los principios del artículo 31,1 de la Constitución en lo relativo a la capacidad económica y a la no confiscatoriedad. Señalemos que este precepto dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

A nuestro modo de ver, y así lo expondremos, se trata de la argumentación con menores visos de poder fundar una declaración de inconstitucionalidad. Al margen de los posibles argumentos sobre la vulneración de estos principios por el impuesto a la solidaridad (muchos de los cuales son transcripción casi literal de los que con frecuencia se esgrimen frente al Impuesto sobre el Patrimonio), lo cierto es que el Tribunal Constitucional no cuenta con una doctrina en relación con los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad que permita albergar la esperanza de una declaración de inconstitucionalidad del impuesto mismo. Aunque siempre es factible un *overruling* o evolución de la doctrina del Tribunal Constitucional, como dispone el artículo 13 de su Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, según el cual «cuando una Sala considere necesario apartarse en cualquier punto de la doctrina constitucional precedente sentada por el Tribunal, la cuestión se someterá a la decisión del Pleno».

No obstante, llama la atención que la transgresión de estos principios de justicia tributaria sea un argumento que se incluye en el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid pero que no figure en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid se señala que «desde un punto de vista sustantivo, la configuración del tributo vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad protegidos por el artículo 31.1 de la Constitución, ya que, tratándose de un impuesto temporal inicialmente exigible por dos años, los tipos de la escala no se ajustan a la realidad económica y presuponen una manifestación de riqueza irreal o ficticia».

En el Fundamento Cuarto de este mismo recurso se lleva a cabo una identificación de los principios de capacidad económica con el de no confiscatoriedad, y «partiendo de la inexistencia de pronunciamiento constitucional sobre este impuesto, cabría extrapolar, *prima facie* y de forma parcial, algunos de los argumentos expuestos en la jurisprudencia constitucional sentada a propósito del IIVTNU o plusvalía municipal al Impuesto sobre el Patrimonio, pues, al igual que en aquel «*la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada*». El recurso de la Comunidad de Madrid trae a colación el argumento, que el Tribunal Constitucional refirió al Impuesto Municipal sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de que el impuesto vulnera las exigencias de capacidad económica y no confiscatoriedad porque el contexto económico actual difiere sustancialmente del existente cuando el tributo fue primigeniamente implantado. En el caso del impuesto municipal de plusvalías, porque los valores inmo-

biliarios ya no se incrementan de manera indefectible y en el supuesto del impuesto a la solidaridad (como también podría decirse del Impuesto sobre el Patrimonio) porque ninguno de los indicadores económicos (tipos de interés, variación interanual de precios en el mercado inmobiliario...) se corresponden remotamente en la actualidad con los existentes en 1977 o en 1991. Y ello impediría a los sujetos pasivos del impuesto «...obtener rendimientos de su patrimonio mínimamente aproximados a los de aquella época. Y, lo que es más grave, rendimientos que tan siquiera puedan alcanzar los porcentajes de los tipos de gravamen de la escala del impuesto». Dice el recurso que «mientras que, cuando se implantó el impuesto, obtener un rendimiento al patrimonio del 2,5% era relativamente sencillo pues en octubre de 1977 los tipos de interés eran del 18,16% (y un año después, en octubre de 1978, llegaron a alcanzar el 39,07%), actualmente el tipo máximo de gravamen se ha elevado hasta el 3,5%, mientras que los tipos de interés se encuentran al 2,5%, y ello a pesar de estar en su momento más elevado desde 2008, habiendo permanecido al 0% desde marzo de 2016 hasta julio de 2022, y por debajo del 1% desde julio de 2012 hasta septiembre de 2022».

También un sector de la doctrina ha aceptado que el artículo 3 de la Ley 38/2022, que disciplina el impuesto de solidaridad, podría contrariar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31,1 de la Constitución. Así para GOROSPE OVIEDO, «partiendo de la base de que los impuestos se justifican en la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos, en este caso el contribuyente poseedor de un patrimonio ya tributó por el IRPF, como manifestación directa de aquella cuando obtuvo la renta con la que lo adquirió, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) cuando lo obtuvo gratuitamente. Es cierto que el objeto económico del ITSGF es el patrimonio y no la renta, pero si para pagarlo hay que utilizar la renta gravada en los otros impuestos puede haber un exceso de imposición, como se deduce del límite de la cuota íntegra fijado en su art. 12. Además, una gran parte del patrimonio, constituido por bienes inmuebles, ya tributa mayoritariamente en la imposición local a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y como renta imputada en el IRPF, lo que implica una doble o hasta triple tributación»¹⁵.

El argumento de la sobreimposición que provoca el impuesto sobre el patrimonio, aunque común, tiene poco recorrido¹⁶. Por lo que, al final, el debate se centra en el problema de la eventual confiscatoriedad del tributo, entendiendo que los reproches sobre la posible vulneración de la capacidad contributiva se subsumen en los que hacen referencia al efecto confiscatorio del impuesto. Y ello es, hasta cierto punto, lógico si entendemos que en los pronunciamientos

15 GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 2023, pag. 81.

16 Señala al respecto SOLER ROCH, M.T. que «en el debate en torno a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, el argumento de la sobreimposición del ahorro parece ignorar que en un sistema que grava la obtención de renta, el patrimonio (capital acumulado) es un índice autónomo de capacidad económica; como lo es el consumo, respecto del cual no se suele esgrimir –por ejemplo, frente al IVA– un argumento basado en la sobreimposición de la renta gastada», «Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdf.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

más recientes del Tribunal Constitucional sobre la eventual colisión de un tributo con los principios capacidad económica y no confiscatoriedad (las sentencias 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021 de 26 de octubre que hacen referencia al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) el debate se reconduce a confrontar la regulación de este impuesto con el principio de capacidad económica en su vertiente de fundamento de la imposición y con este mismo principio en su versión de medida de la imposición.

En relación con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, el Tribunal Constitucional ha señalado que «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia...» –FJ 2 de la sentencia STC 26/2017, de 16 de febrero, recordando las anteriores 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b) y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)–. Y el hecho imponible, en todo caso, ha de «...exteriorizar una manifestación de capacidad económica...» –sentencias 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12–, por lo que el tributo siempre ha de gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica –sentencias 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)–. En función de ello, el tributo siempre «tiene que constituir una manifestación de riqueza» –sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4–, de modo que la «la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» –sentencias del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5–.

Desde este punto de vista, no hay duda de que tanto el Impuesto sobre el Patrimonio como el impuesto de solidaridad toman en consideración un hecho indicador de capacidad económica, real o, al menos, potencial, como es el patrimonio¹⁷. Y es absolutamente lícito gravar la titularidad de bienes patrimoniales en tanto índice de riqueza, ya que la elección del patrimonio como materia imponible se acomodaría a las exigencias de la capacidad contributiva. La sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre ha declarado que «es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta» (FJ 23^o), de modo que la justicia tributaria a través del principio de capacidad económica puede hacerse factible a través de diversas manifestaciones de solvencia económica, entre las que se incluye el patrimonio. Así lo defiende el Tribunal Cons-

17 Señala SOLER ROCH, M.T., en relación con la compatibilidad en abstracto del impuesto sobre el patrimonio con el principio de capacidad económica, que «al margen de coyunturas económicas, sesgos ideológicos, debates teóricos o planteamientos pragmáticos, hay un dato incuestionable que es además, en nuestro Derecho, una exigencia constitucional: el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (artículo 31.1) lo que, según el Tribunal Constitucional «obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Desde esta perspectiva, no se entiende con qué argumentos se puede mantener la ajenidad del patrimonio de las personas físicas respecto de dicha riqueza». En «Buscar la riqueza (al hilo de un reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

titucional, al haber exacerbado la libertad de configuración del legisador en la sentencia 182/2021, FJ 4 c) y en la más reciente de 12 de junio de 2023, en la que niega que vulnere la capacidad económica el no incorporar medidas contra la inflación. En el Fundamento 3 de esta última recuerda que, para cumplir con la dimensión de la capacidad económica como "criterio, parámetro o medida", el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos.

No obstante, en un modelo de impuesto a la riqueza que pretende hacer tributar la tenencia de bienes y derechos con contenido económico, excluyendo el «capital humano», el objeto de imposición son los bienes y derechos susceptibles de generar renta. Con lo que, siguiendo el criterio marcado por la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, el objeto gravado en el impuesto sobre el patrimonio sería así la «potencialidad de los bienes para obtener rendimientos». Lo que supone que el hecho imponible es el patrimonio, pero el impuesto se paga en realidad con la renta que genera tal patrimonio. El objeto-fin del tributo no es otra cosa que esa renta, por lo que, en realidad, como señaló en Alemania el Tribunal Constitucional respecto al *Vermögensteuer*, no se estaría gravando el conjunto de bienes y derechos patrimoniales de que es titular un sujeto, «sino los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio»¹⁸.

Pero la riqueza potencial, como índice de capacidad económica gravable, también ha sido admitida por el Tribunal Constitucional en España («basta que dicha capacidad económica como riqueza o renta real o potencial...» dice el FJ 13º de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo)¹⁹. Eso habilitaría someter a imposición bienes y derechos con contenido económico susceptibles de generar renta, la produzcan o no. Pero, en estos casos, si el contribuyente pagase el impuesto con el patrimonio éste se reduciría cada vez, hasta desaparecer. Por tanto, el impuesto se ordena en función del patrimonio, pero se paga con la renta, de modo que la renta es la verdadera fuente del impuesto. Y se gravan los bienes susceptibles de producir renta, la produzcan o no, por lo tanto, también los patrimonios «improductivos», lo que sólo puede justificarse por motivos extrafiscales.

Por eso la clave a la hora de valorar la vulneración o no de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, tanto por el impuesto sobre el patrimonio como por el impuesto de solidaridad, no es tanto la expresión de la

18 El Tribunal Constitucional alemán entendía que en la ley alemana los criterios de valoración no tenían una referencia unívoca al objeto del tributo; la «potencialidad» de los bienes integrantes del patrimonio para generar renta. Por eso declaró la incompatibilidad de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio con la Constitución, ya que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aplicaba diversos criterios de valoración, incoherentes con la manifestación de capacidad económica que se pretendía gravar, los rendimientos «medios» del patrimonio determinados a partir de su valor productivo. El Tribunal dio un plazo al Parlamento para adaptarlo antes del 1 de enero de 1997, que fue incumplido. Sobre el tema, KIRCHHOF, P., «La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pags. 28 a 32.

19 Así lo reconoce el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid, al decir que Ciertamente, la doctrina constitucional ha puntualizado, por un lado, que por fuente de riqueza no solo debe considerarse la renta, sino cualesquiera otra expresiva de una capacidad económica, entre la que se incluye el patrimonio, y, por otro lado, que la fuente de riqueza no necesariamente ha de ser real, bastando con que sea potencial.

capacidad económica como fundamento de la imposición, porque un impuesto puede tomar como presupuesto la riqueza que será una expresión, al menos potencial, de riqueza, sino la capacidad económica como medida de la imposición, que entronca directamente con la interdicción de la confiscatoriedad²⁰.

2.2. La vulneración del principio de no confiscatoriedad

Tampoco hay, en relación con la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario contemplada en el artículo 31,1 de la Constitución, una postura determinante por parte del Tribunal Constitucional. Y ello en la medida en que el mismo Tribunal reconoce que es un principio cuyo contenido esencial no resulta claro. En el propio Fundamento 9 de la citada sentencia 150/1990, de 4 de octubre, dice «...hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación– al principio de progresividad del sistema tributario».

Esta última versión es la que defiende MARTÍN FERNÁNDEZ, al decir que se trata de un límite al principio de propiedad, vinculado a la protección constitucional de la propiedad, que exige no agotar la riqueza²¹. Se trataría de una prohibición de esquilmar la riqueza gravada. Como dice el citado Fundamento 9 de su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio». Y el sistema fiscal tendría dicho efecto «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». Si así ocurriese, se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la salvaguarda prevista en el artículo 33.1 de la Constitución «que garantiza el derecho a la propiedad privada», como sería, asimismo, y con mayor razón, el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara «un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta».

En el caso de la imposición del patrimonio que grava la renta potencial de los bienes, y en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 2 de la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, para el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos, la no confiscatoriedad recae sobre cada uno de

20 El Tribunal Constitucional también ha relacionado la no confiscatoriedad con la capacidad económica en su vertiente de fundamento de la contribución, al decir se trata de un requisito constitucional muy ligado al de capacidad económica –hasta tal punto que la STC 182/2021 afirma en su FJ 2 que «el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición»– pero que implica un plus adicional, que lleva a la prohibición de gravar toda la riqueza disponible.

21 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, IEE, Madrid, nº 1, 2023, pag. 72

los tributos²². Y de acuerdo con el principio de capacidad económica, «...todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

Para defender que este efecto de agotamiento de la riqueza se produce en el presente caso, el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022 señala que «...incluso para un experto inversor, es prácticamente imposible obtener rendimientos siquiera cercanos a los tipos de gravamen consignados en los tipos de la escala...». La consecuencia es que el patrimonio imponible se verá reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen. Habría que disponer de parte de los depósitos o valores gravados para pagar el impuesto, produciéndose un efecto confiscatorio, no amparado por la Norma Fundamental²³.

Para conjurar este problema, los apartados doce y trece a quince del artículo 3 de la Ley 38/2022, clonando en el artículo 31 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevén un límite de las sumas de la cuota en el 60 % de la base imponible del IRPF. En concreto, se dispone que la cuota íntegra del impuesto de solidaridad, juntamente con las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero²⁴. En el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota del impuesto a la solidaridad hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 %.

Pero esta medida, conocida como escudo fiscal, no es suficiente para conjurar una eventual confiscatoriedad. Como dice el recurso de la Comunidad de Madrid, «...se limita a reducir el riesgo de confiscatoriedad por acumulación de impuestos. Sin embargo, no sirve para eludir el agotamiento por sí mismo de la capacidad económica gravada que se está denunciando». Y ello en tanto este límite reproduce algunas de las deficiencias tradicionalmente denunciadas en

22 SOLER ROCH, M.T., señal que «...sobre esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha interpretado este límite en su conexión con el sistema tributario, lo cual no es obstáculo para valorar un tributo en concreto en relación con el efecto confiscatorio, en supuestos tales como el gravamen sobre una riqueza inexistente o ficticia, o el agotamiento de la renta o riqueza gravada por efecto de la aplicación del impuesto». En «Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)», Blog RPDT, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

23 Añadiendo que «así, en el caso de los depósitos, los hogares españoles tenían en noviembre casi un billón de euros almacenados en depósitos bancarios, rindiendo de media un 0,1%, según datos del Banco de España, mientras que el rendimiento medio de los depósitos contratados tras el reciente incremento de los tipos de interés es del 0,7% 2) En cuanto a los fondos de inversión garantizados, según datos ofrecidos por FINECT, el rendimiento durante 2022 del mejor fondo, Caixabank Garantizado Rendimiento Bolsa I FI, se mantuvo en negativo, al -0.49% anual en 2022 y al -0.2% a 3 años, mientras que el mejor fondo a tres años, Eurovalor Garantizado Acciones V FI, experimentó una rentabilidad del 0.64% a 3 años y del -0.74% anual en 2022...».

24 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, op. cit., pag.72.

relación con la figura análoga prevista para el Impuesto sobre el Patrimonio. Así, no se tiene en cuenta para el límite la parte del impuesto que corresponde a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF. Por tanto, y según el recurso madrileño, «la atenuación de la confiscatoriedad se ve limitada por un doble impuesto mínimo: por un lado, la cuota mínima correspondiente a los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del sujeto pasivo, no susceptible de reducción. De otro, el hecho de que la reducción de la cuota íntegra del IP no pueda superar el 80% de la misma supondrá un impuesto mínimo del 20% de dicha cuota íntegra». La conclusión es que se pueden estar produciendo imposiciones por encima del 60 % en patrimonios no productivos²⁵.

Ante ese panorama es importante tener en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, relativa al impuesto sobre plusvalías. En esta sentencia se afirma que un tributo del 58,98% de la plusvalía es inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable (FJ 5.º B). Y se dice que se produce una vulneración del principio de capacidad económica en su vertiente, no de *fundamento*, sino de *medida de la imposición*. De esta manera, y al margen del juego poco efectivo del principio de no confiscatoriedad, respecto al cual y a diferencia de otros países, el Tribunal Constitucional nunca ha fijado con claridad un porcentaje de gravamen que se pudiera considerar confiscatorio, el Tribunal permite una dimensión diferente al principio de capacidad económica. Y aunque la doctrina de la sentencia 182/2021 sobre la inconstitucionalidad de un tipo de gravamen del 58,98% no sea reconducible plenamente al impuesto a la solidaridad (tal sentencia se refería a un impuesto, el municipal de plusvalías, que grava una ganancia ficticia) de la resolución del Tribunal se desprende que cabe cuestionar tipos cercanos al 60 % en todas y cada una de las figuras impositivas del sistema fiscal.

Por tanto, si por el efecto de gravamen de los bienes no productivos y el límite del 80 % en la reducción de la cuota del impuesto de solidaridad se produjese una tributación que superase ese porcentaje, podría entenderse violado el principio de capacidad económica en cuanto medida y límite de la imposición. Circunstancia que se agrava en relación con sujetos que tributan por obligación real de contribuir, a los que el mentado límite de la suma de las cuotas no resulta aplicable. Aunque, respecto a estos no residentes, las posibles objeciones desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, en cuanto vulneración de las libertades fundamentales o del principio de no discriminación contemplado en los Convenios de Doble Imposición, quedan fuera del ámbito del control de constitucionalidad. Aunque el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en su sentencia de 1 de febrero de 2023, resuelve a favor de la aplicación de este límite por un residente belga, invocando la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (As. C-122/12) sobre aplicación de ventajas fiscales de las Comunidades Autónomas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a residentes en otros países de la Unión Europea.

25 GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, op. cit., pag. 82.

No obstante, sí convendría recordar, como lo ha hecho el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero del auto de 1 de julio de 2019 (nº rec. 981/2018), la posibilidad de fundamentar la interdicción de la no confiscatoriedad en los límites del derecho de propiedad, consagrado como derecho humano en el artículo 1 del Protocolo Nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Según este precepto, «toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». Añadiéndose que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o *para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*», en lo que se conoce como *excepción tributaria*.

De la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se deduce la necesidad de interpretar la excepción tributaria del derecho de propiedad atendiendo a las exigencias de proporcionalidad y de la prohibición de la carga fiscal excesiva. Esto es; no basta con atender al tipo de gravamen aplicable y ni siquiera a si se obliga a disponer de parte de la riqueza gravada para hacer frente al pago del tributo. Es necesario, para verificar si concurre la *excess burden of taxation*, un juicio singular de proporcionalidad que exige valorar las circunstancias que en cada caso concurren. Como señala DURAN-SINDREU BUXADÉ, esa valoración no requiere que «para que el gravamen se considere excesivo, este haya de agotar la totalidad de la riqueza» pero sí que suponga una privación sustancial de la riqueza del sujeto²⁶.

Ello requiere lo que el Tribunal ha denominado una interpretación integradora que armonice, de una parte, la protección del derecho de propiedad reconocido en el apartado primero, y, de otra parte, los intereses generales establecidos en el apartado segundo, entre los que se encuentra la excepción tributaria. Y que se traduce en la evaluación de varias cuestiones, singularmente si el Estado demandado llevó a cabo una injerencia en el derecho de propiedad del recurrente, si tal injerencia estaba prevista legalmente, si perseguía un fin legítimo y si se llevó a cabo una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, si existió una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido (sentencias del Tribunal Europeo de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl, en liquidación c. Italia*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, o de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*). De manera que la norma fiscal respetará el necesario equilibrio entre los intereses públicos y privados concurrentes siempre que la intromisión en el «interés patrimonial» del contribuyente no resulte desproporcionada por adolecer de ausencia de una ponderación legislativa de los intereses concurrentes. No se respetará la proporcionalidad cuando la ley tributaria imponga una carga irrazonable que socave, de forma sustancial, la situación financiera del contribuyente (sentencias *Imbert de Trémolles contra Francia*, 4 de enero de 2008; *Spampinato contra Italia* de 29 de

26 DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «Impuestos y derechos a la propiedad. La carga fiscal excesiva es inconstitucional», *Taxlandia, Blog Tributario*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/impuestos-y-derecho-a-la-propiedad-la-carga-fiscal-excesiva-es-inconstitucional>

marzo de 2007; y *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionstiftelse contra Suecia*, de 14 de diciembre de 1988).

Trasladando esta doctrina a los términos en que se plantea el debate en relación con la posible confiscatoriedad del impuesto de solidaridad, en términos similares a como la cuestión se suscita respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos de gravamen no serían, por sí mismos y considerados en abstracto, argumento suficiente para definir o caracterizar una medida fiscal como una *carga fiscal excesiva*, como ha señalado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en la sentencia de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría* y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz . c. Hungría*. No corresponde al Tribunal ejercer un control sobre el ámbito de decisión de la política fiscal de los Estado sino que debe pronunciarse sólo cuando quede acreditada la falta de proporcionalidad de la injerencia impositiva en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado. Ello dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.

Así, en la varias veces citada sentencia de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, el Tribunal de Estrasburgo entendió que constituía una carga fiscal excesiva que una parte de la indemnización por despido de un trabajador resultase gravada a un tipo impositivo del 52 por 100, lo que supuso privar al obligado tributario de una parte sustancial de su renta. Pero en otros casos, en que se enjuiciaban tipos de gravamen del 20 % aplicados también en relación con indemnizaciones percibidas (decisiones de inadmisión de 16 de enero de 2018, dictadas por la Sección I del Tribunal en los asuntos *Cacciato c. Italia* –recurso núm. 60633/16- y *Guiso y Consiglio c. Italia* -recurso núm. 50821/06–) se entendió que el impuesto, en esos casos concretos, no había anulado ni agotado el importe de la indemnización percibida.

Y esta doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos adquiere una gran trascendencia ya que el propio Tribunal Constitucional ha admitido la posibilidad de modular o cambiar su doctrina para adaptarla a la de los órganos de garantía encargados de la interpretación de los tratados y acuerdos internacionales, como es el caso del Convenio Europeo de Derechos Humanos²⁷.

Con el precedente de esta doctrina, el Fundamento de Derecho Tercero del Auto del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2019, plantea dudas en relación con la posible contradicción con la interdicción de una carga tributaria excesiva derivada de la interpretación del Tribunal de Estrasburgo del artículo 1 del Protocolo N° 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, de varios artículos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, relativos al impuesto municipal de plusvalías, posteriormente declarados inconstitucionales y nulos por la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre. Y ello en tanto «en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto de IIVTNU de importe superior a la riqueza que está en la base de la imposición, con el efecto confiscatorio que ello conlleva, y descono-

27 COBREROS MENDAZONA, E., «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, 118, septiembre-diciembre, 2020, pág. 22.

ciendo por la vía fiscal indirecta el derecho de propiedad que, específicamente encuentra en nuestra Carta Magna consagración expresa en el ámbito tributario a través de la prohibición constitucional de confiscatoriedad...».

Así pues, para que se pudiera esgrimir una vulneración de la confiscatoriedad de la prohibición de una carga fiscal excesiva, desde la perspectiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, habría que atender, no sólo a que pudieran concurrir unos tipos de gravamen en torno al 60 %, sino a que fuese necesario desprenderse de parte de la riqueza gravada y que ello supusiera una privación sustancial de la propiedad del sujeto. Lo que no parece que ocurra en relación con el impuesto de solidaridad, teniendo en cuenta su ámbito de aplicación, con un mínimo exento de 3.000.000 de euros y una incidencia en, aproximadamente, un 1 % de la población. Sí habría más dudas desde el punto de vista de los demás elementos del test que lleva a cabo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como la legalidad de la medida, teniendo en cuenta el criticable procedimiento de aprobación legislativa del nuevo impuesto y su justificación por un fin legítimo. Y ello, si atendemos a la confesa intención de concebir el impuesto como un instrumento de armonización de la imposición sobre el patrimonio de las Comunidades Autónoma.

3. Causas de inconstitucionalidad basadas en aspectos formales. Posible inconstitucionalidad por el procedimiento legislativo utilizado

El impuesto de solidaridad figuraba en una enmienda (la número 9º), presentada en su momento por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-Em Comú Podem-Galicia en Común. Y formulada durante la tramitación parlamentaria de dos prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) cuya iniciativa legislativa se sitúa en una proposición de ley de estos mismos grupos parlamentarios. Impulsar la tramitación parlamentaria de dos impuestos (por mucho que se llamen gravámenes, su naturaleza es la que es) a través de una proposición supone omitir los trámites que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Gobierno, establece para el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley, como el de consulta pública (artículo 26,2 de la Ley), Memoria de Impacto Normativo (artículo 25,3), informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios (artículo 26,4), y los informes que pueda decidir el Consejo de Ministros (artículo 26,4) y el Dictamen del Consejo de Estado (artículo 26,7). Y cuando se hace, no por el Gobierno, como sería el caso de los proyectos de ley, sino por los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno, la situación es muy extraña y anómala. Tanto que se ha llegado a hablar de un auténtico fraude de ley²⁸.

28 Así se refleja en el *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Documento de trabajo para el debate con los agentes económicos, políticos y sociales*, coordinado por MARTÍN QUERALT, J., y publicado en colección informes por el Instituto de Estudios Económicos en septiembre de 2022.

Sin entrar a valorar esta calificación, lo cierto es que el procedimiento legislativo en el que se inserta la enmienda tiene un *pecado original* y es la creación de unos gravámenes de naturaleza impositiva por proposición de ley. Y, además, el hecho de que se haya creado el impuesto por enmienda de dos grupos parlamentarios que sustentan al gobierno abunda en las críticas. Y ello en tanto se suele afirmar que la proposición de ley es la vía de impulso legislativo (junto con el derecho de enmienda) que corresponde a los grupos parlamentarios, mientras el Gobierno debe acudir al cauce de los proyectos de ley²⁹.

Por ello, una primera objeción de inconstitucionalidad se refiere al *iter* legislativo empleado para aprobar el nuevo impuesto. Así, el recurso de la Comunidad de Madrid califica estos vicios de inconstitucionalidad como «de carácter formal o procedimental». Y el de la Comunidad de Andalucía va más allá y entiende que ello supone una vulneración del derecho fundamental a la participación política contenido en el artículo 23.2 de la Constitución, en su vertiente de ejercicio de un cargo representativo. Menciona el recurso de Andalucía que «...la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido incluyendo aquellos derechos sin cuyo ejercicio devendría imposible el ejercicio del cargo representativo e indirectamente que los ciudadanos ejerciten a través de aquel su propio derecho de participación política. En este tejido de derechos podemos destacar... muy destacadamente el derecho de presentar enmiendas en el procedimiento legislativo (STC 118/1995 de 17 de julio)».

Se insiste en esta línea, al afirmar que, una vez llega al Congreso, la enmienda y la propia creación del impuesto pasó directamente a Comisión (no a la Comisión naturalmente competente de Hacienda y Función Pública sino la de Asuntos Económicos y Transformación Digital). Por ello, en su tramitación parlamentaria, el impuesto no pudo ser objeto de toma en consideración o de debate de totalidad. Ello supuso que los diputados no pudiesen presentar enmiendas sobre el texto introducido por la referida enmienda, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento. Ello afectaría negativamente al derecho a la enmienda de los parlamentarios.

El Tribunal Constitucional ha construido, a través de su jurisprudencia, el derecho a la enmienda como un derecho que afecta a los representantes de la soberanía nacional y que tiene como objeto la posibilidad de incidir en la iniciativa legislativa³⁰. Y todo ello, haciendo hincapié en su relación con el derecho de representación política y con el pluralismo político como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.1 de la Constitución, como lo ha puesto de relieve recientemente el Auto del Tribunal Constitucional 177/2022 de 19 de diciembre³¹.

Por ello, limitar injustificadamente el derecho de enmienda afecta de modo negativo al derecho a la representación política, sobre todo, al derecho de las

29 BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Aragón Reyes, M.-Aguado Renedo, C., Vol. II, Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2011, págs.. 177 y 178.

30 BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», op.cit, pag. 177.

31 En el FJ 6 de este Auto, tras aseverar que su escrutinio en el supuesto de autos habría de ceñirse a comprobar si la tramitación del procedimiento legislativo se ajustó a los principios que han de presidirlo conforme a su normativa reguladora señala la finalidad que se persigue con dicha

minorías. Y como ha dicho el Tribunal Constitucional en el FJ 5 de su sentencia 226/2016, de 22 de diciembre, «sin respeto a los derechos de las minorías políticas no hay modo de preservar el pluralismo propio del Estado democrático». Aunque, evidentemente, no toda infracción del ejercicio de ese derecho de enmienda supone una lesión del derecho fundamental de representación. Y ello, toda vez que únicamente poseen relevancia constitucional situaciones en que los propios órganos de las Asambleas legislativas impiden o coartan ilegítimamente su práctica o adoptan decisiones jurídicamente reprobables que contrañen la naturaleza de la representación o la igualdad de los representantes (sentencia del Tribunal Constitucional 39/2008 de 10 de marzo).

Al margen de la posible vulneración del derecho fundamental a la representación política, la cuestión esencial radica en si es constitucional crear, vía enmienda, un tributo y cuáles son los límites al recurso a la enmienda por los grupos parlamentarios. Como dijimos, el Tribunal Constitucional ha venido definiendo la enmienda como una facultad integrante del núcleo esencial del *ius in officium* de los representantes políticos y, por tanto, la caracteriza como reflejo del derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos por medio de sus representantes (artículo 23 de la Constitución). Por tanto, puede hablarse de un derecho a la enmienda, integrado en el conjunto de los derechos de los ciudadanos a incidir en la política legislativa. Pero este derecho tiene límites y tales límites fueron inicialmente fijados por la sentencia del Tribunal Constitucional 23/1990, de 15 de febrero, en cuyo FJ 5 se advertía que «tres son, como antes se ha dicho, los requisitos de procedibilidad de estas enmiendas: que sean suscritas por un Grupo Parlamentario (y no únicamente por un Diputado o varios singularmente), que se presenten dentro del plazo reglamentario (quince días: art. 105.1) y, desde luego, que versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar».

Este último elemento es la base de la denominada *doctrina de la homogeneidad*. Esta tesis del Tribunal Constitucional se resume en el Auto 118/1999, de 10 de mayo, que en su Fundamento 4 dice «en lo que respecta a las enmiendas a los Proyectos o Propositiones de Ley, este TC, en relación con las enmiendas de totalidad de texto alternativo a un Proyecto de Ley, ha tenido ocasión de señalar como necesaria condición de procedibilidad de las mismas, además de satisfacer los requisitos formales reglamentariamente previstos...que versen sobre la materia a que se refiere el proyecto de ley que va a ser enmendado». Y ello por una razón puramente lógica, que no es otra que la necesidad de una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado. Esta exigencia deriva «...del carácter subsidiario que, por su propia naturaleza, toda enmienda tiene respecto al texto enmendado. Además, la propia lógica de la tramitación legislativa también aboca a dicha conclusión, ya que, una vez que una iniciativa legislativa es aceptada por la Cámara o Asamblea Legislativa como objeto de deliberación,

comprobación: «y ello en garantía no solo del derecho de la mayoría parlamentaria a adoptar las decisiones que legítimamente le corresponden, sino también del derecho de las minorías a participar en los procesos de formación de la ley, expresión, como se ha dicho, de la voluntad popular que ha de integrar, a través precisamente del procedimiento legislativo, la expresión del pluralismo político, elevado por el art. 1.1 CE (RCL 1978, 2836) a la categoría de «valor superior» de nuestro ordenamiento jurídico».

no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado...» –FJ de la sentencia del Tribunal Constitucional 119/4011 (sic)–,

Esta teoría acerca de la necesaria concurrencia de una mínima conexión de homogeneidad con el texto enmendado, se desarrolla en el Fundamento Jurídico 4º de la sentencia del Tribunal Constitucional 209/2012, de 14 de noviembre, en el que se insiste en que sólo si hay esa coherencia u homogeneidad se evitaría alterar de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad en el seno de las Cámaras –cuestión reiterada en las sentencias del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8; y 176/2002, de 8 de noviembre, FJ 2 d)–.

Y a la hora de valorar la concurrencia o no de esa relación de homogeneidad habría que atender a dos circunstancias: el contenido normativo del proyecto o proposición de ley que se pretende enmendar y la intensidad de la modificación que la enmienda persigue.

En cuanto a la primera cuestión, el Tribunal Constitucional ha venido defendiendo que la exigencia de homogeneidad habrá de flexibilizarse si el proyecto de ley lo es de una norma que quepa calificar como de *contenido heterogéneo* –como es el caso de los proyectos de ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social–. Así en el fundamento 8 de la sentencia 136/2011 de 13 de septiembre se dice que «la conexión de homogeneidad ha de entenderse de modo flexible que atienda también a su funcionalidad...». Ahora bien, la heterogeneidad de materias de una norma incide en la iniciativa legislativa, pero no las convierte en leyes de contenido indeterminado, «ya que éste queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria» (FJ 8 de la sentencia 136/2011 de 13 de septiembre). Por tanto, la pluralidad de materias de una iniciativa legislativa puede servir para matizar el alcance de la *doctrina de la homogeneidad*, pero en modo alguno la desactiva o excepciona.

En cuanto a la intensidad de la enmienda, se trata de otro aspecto muy relevante, debiendo tenerse en cuenta el alcance de la modificación que se propone. Y, sobre todo, si ese alcance supone la creación *ex novo* de un tributo, como en el caso de la enmienda que aquí nos ocupa.

El Tribunal Constitucional, en el Fundamento 5º de la sentencia 59/2015, de 18 de marzo, no ve inconveniente en que una enmienda tenga como objeto disciplinar *ex novo* una figura tributaria. Pero se reitera, eso sí, que la enmienda presentada ha de tener una conexión de homogeneidad con el procedimiento legislativo respecto al cual la enmienda se plantea. En el FJ 5º de la citada sentencia 59/2015, se recuerda este imperativo de homogeneidad, afirmando que «debe respetarse una conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado, so pena de afectar, de modo contrario a la Constitución, tanto al derecho del autor de la iniciativa (art. 87 CE), como 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». Y ello, en tanto si la enmienda no es coherente con el texto enmendado, existe un vicio en el desarrollo del procedimiento legislativo que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras. Dicho proceso de formación de la voluntad no se refiere sólo al resultado de la votación, determinado por la configuración de las distin-

tas mayorías parlamentarias, sino a la exigencia de contraste de opiniones, que, más allá de la *autoimposición*, justifica la reserva de ley en materia tributaria. No se olvide que la reserva de ley debe sustentarse también en razones de seguridad jurídica, que derivarían de la existencia de un procedimiento legislativo que garantiza la publicidad, el debate y la contraposición de pareceres y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta, expresión de una racionalidad objetiva, que la ley debe encarnar.

Y aunque los órganos de gobierno de las Cámaras deben contar con un amplio margen de apreciación para determinar la existencia de conexión material entre la enmienda y el proyecto o proposición de ley objeto de tal enmienda, el FJ 7º de la sentencia del Tribunal Constitucional entiende que cuando sea evidente y manifiesto que no existe tal conexión deberá rechazarse la enmienda, «puesto que, en tal caso, se pervertiría la auténtica naturaleza del derecho de enmienda, ya que habría pasado a convertirse en una nueva iniciativa legislativa».

En el supuesto de creación del impuesto de solidaridad por una enmienda, parece evidente que no hay conexión de homogeneidad entre una proposición de ley para crear dos gravámenes temporales a sectores energéticos y financieros con un impuesto que grava exclusivamente a personas físicas, como es el caso del nuevo impuesto de grandes fortunas. Entre otras cosas porque, como dicen MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., la enmienda se introduce en una proposición de ley cuyo objeto es crear unos gravámenes temporales, calificados como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y no como tributos, condición que sí tiene el impuesto de solidaridad. Ambas expresiones no son sinónimas, lo que lleva a estos autores a concluir que «no existe relación de homogeneidad entre la enmienda y la iniciativa legislativa que se pretende modificar»³².

Se trataría de una nueva iniciativa legislativa, que se habría tramitado sin aplicar el procedimiento ordinario para la misma. Además, en el caso presente, esta conexión entre el contenido de la enmienda y el texto enmendado no debe interpretarse flexiblemente, porque la proposición enmendada no es de contenido heterogéneo, sino que se limita a crear dos gravámenes, por lo que ha de exigirse con el rigor necesario la citada conexión de homogeneidad. Sin que la invocación a la solidaridad, a la que nos referimos, pueda, por sí misma, entablar esa conexión con la tramitación de los gravámenes sobre energéticas y bancos. Es decir, tal conexión no deriva del hecho de que se trate de medidas inspiradas en la solidaridad.

En la medida en que no concurre esa conexión, se altera de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad en el seno de las Cámaras, porque se priva al Parlamento de la posibilidad de llevar a cabo un debate pleno, que es lo que habría si se hubiese presentado un proyecto de ley específico. Con lo cual, se afecta negativamente a uno de los fundamentos de la reserva de ley tributaria que es la seguridad jurídica. Porque la seguridad jurídica, en su expresión de legalidad y juridicidad a que hace referencia el artículo 9,3 de la Constitución, exige un procedimiento legislativo que garantice la publicidad, el debate y el

32 Recuerdan MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, op. cit., pag. 25.

contraste de opiniones. De lo expuesto podemos extraer que, si tomamos como referente lo dicho en el FJ 5º de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2015, nos encontramos ante un vicio con relevancia constitucional.

3.1. La racionalidad de la medida legislativa. Duplicar un impuesto ya existente y hacerlo con finalidad armonizadora

Además de por las anomalías procedimentales que supone la elaboración de leyes en materia tributaria a través de la presentación de una enmienda durante la tramitación de una proposición de ley, la creación del impuesto de solidaridad puede ser cuestionada también por la finalidad última que se pretende con esta nueva figura impositiva. Así, según el Preámbulo de la Ley 38/2022, en su apartado V, 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 Comunidades Autónomas.

Por ello, lo primero que hay que valorar es si estamos ante un uso racional de la potestad legislativa tributaria.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en algunas oportunidades sobre el concepto constitucional de ley, aunque sin abrazar claramente una configuración sustantiva de la misma. Así, el fundamento de la ley no estaría solo en las garantías del procedimiento para su adopción, sino que respondería a la idea de mandato general y abstracto con capacidad de innovar de forma primaria un sector de la realidad³³ y de crear o modificar situaciones jurídicas. En función de ello, el Tribunal, en sus primeras sentencias, propugnó un control de racionalidad con relación a normas con rango de ley que cuestionaban la igualdad³⁴. Sin embargo, y como recuerda Tomás Ramón FERNÁNDEZ, la doctrina de la ley material fue mayoritariamente abandonada, de modo que prevaleció una concepción que la concibe a partir de sus características formales. De modo que siempre es ley lo que aprueba el Parlamento a través de un procedimiento legislativo³⁵.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no ha enjuiciado con toda la intensidad que sería deseable el ejercicio de la potestad legislativa, en comparación, por ejemplo, a lo que ha hecho el *Bundesverfassungsgericht* alemán y sus frecuentes valoraciones de la relevancia de la *racionalidad del impulso legisla-*

33 MUÑOZ MACHADO, S., *El ordenamiento jurídico de la Comunidad europea y la Constitución española*, Civitas, Madrid, 1980,, pag. 123.

34 Por ejemplo, en sentencias como la 22/1981, de 2 de julio con voto particular del Magistrado Rubio Llorente, y 48/1981, de 10 de noviembre. Véase ALONSO GARCÍA, E., «El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española», *Revista de Administración Pública*, 1983, núms 100-102, especialmente págs. 31 y ss.

35 De opinión contraria, RUBIO LLORENTE, F., «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)», *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, t. I, 1983, págs. 417 y ss.

tivo³⁶. Y ello es especialmente importante cuando se está asistiendo a una crisis de la ley como instrumento normativo en un Estado de Derecho. Esa crisis se debe, entre otros factores, como ha señalado el citado FERNÁNDEZ, a un uso «incontinente, desordenado, oportunista, propagandístico o simplemente banal del poder legislativo» con la inevitable «desvalorización y... descrédito de la Ley». Una legislación trufada de normas carentes de una función innovadora o de ordenación de la realidad, y utilizada como vehículo de propaganda o con fines electoralistas³⁷.

Y aunque el citado autor reconoce que estamos asistiendo a un uso de la potestad legislativa para lograr productos normativos que carecen finalidad innovadora y no responden a una necesidad social, la prevalente doctrina del concepto formal de ley traslada el control de la racionalidad y objetividad de los productos normativos a la motivación de los mismos. Es a través de la motivación como se podrá controlar si la norma es coherente con los fines proclamados.

Las anteriores afirmaciones deben referirse a la enmienda a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito, que disciplina el impuesto de solidaridad. Se trata de una iniciativa legislativa para crear un impuesto nuevo, que es un fin legítimo. Pero para confirmar esa legitimidad, el poder legislativo tributario debe obrar a través de una pauta muy clara, detectando una manifestación de riqueza y sometiénola a tributación. Y esa no es la finalidad del nuevo impuesto, puesto que el signo de riqueza que constituye su presupuesto ya está gravado en el Impuesto sobre el Patrimonio. Que la enmienda que introduce el impuesto a la solidaridad no supone utilizar la potestad legislativa tributaria con la finalidad de gravar una capacidad económica y de innovar la realidad se ve en el hecho de que el texto regulador del nuevo impuesto ni siquiera establece una disciplina de las exenciones y de los sujetos pasivos, pues se dice que estarán exentos los bienes y derechos que lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio (Artículo Cuatro) y serán sujetos los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio (Artículo Cinco).

Por eso, es fundamental atender a los fines que se asignan al nuevo impuesto y a los que vamos a referirnos a continuación.

3.2. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento

El varias veces citado preámbulo de la Ley 38/2022 señala que se crea un impuesto con fines recaudatorios y con finalidad armonizadora. El primero de estos objetivos es inherente a los tributos con fines no extrafiscales. Todo

36 ATIENZA, M., *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997, pags. 46 y ss. Sobre la *racionalidad de la decisión normativa*, FERNANDEZ, T.R., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, t. VI, La Ley, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2015, pag. 55

37 FERNANDEZ, T.R., «De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 0, 2008, pag. 7.

impuesto con finalidad fiscal pretende recaudar, singularizando una riqueza que el legislador considera gravable y configurándola como hecho imponible.

Pero, en este caso, esa innovación del ordenamiento sometiendo a tributación una manifestación de riqueza, que es la esencia de la creación de un nuevo impuesto, no está presente, ya que el hecho imponible del impuesto de solidaridad disciplinado en el artículo 3 de la Ley 38/2022 reproduce literalmente el del Impuesto sobre el Patrimonio de la Ley 19/1991, con la única salvedad de que sólo se gravan patrimonios netos superiores a 3.000.000 de euros.

Teniendo en cuenta que el Impuesto al Patrimonio es también un impuesto estatal como el impuesto de solidaridad, no son razones puramente recaudatorias las que llevan a crear el nuevo impuesto. Es decir, no se crea un nuevo impuesto para gravar una nueva fuente de riqueza que se ha detectado porque el objeto de tributación del impuesto novedoso ya estaba gravado en nuestro ordenamiento jurídico. Si se pretendía incrementar la tributación de los patrimonios superiores a 3.000.000 de euros, se podía haber operado en el vigente Impuesto sobre el Patrimonio, elevando los tramos superiores de la tarifa estatal del Impuesto al Patrimonio, que es un impuesto estatal cedido. Como señaló el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, en el epígrafe 49 de la sentencia *Henrichs vs Comisión* de 24 de junio de 1993 (As. T-92/91) y en relación con la exacción de solidaridad para la unidad alemana (calificado como un *impuesto adicional*) «*el mismo resultado recaudatorio podría haberse logrado incrementando los tipos de gravamen*».

También se podía haber optado por un recargo en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta que la disciplina del nuevo impuesto contenida en la enmienda invoca la solidaridad. Los recargos son una vía ordinaria para implementar medidas fiscales excepcionales de solidaridad, como se hizo en Alemania en 1991³⁸, y como sugirió en su momento FEDEA, al proponer el llamado *coronatributo*, que era un recargo temporal sobre el IRPF destinado a la obtención de financiación adicional para afrontar la crisis de la pandemia. Pero no se utilizó la vía del recargo, sobre todo por lo que supondría aplicar este recargo en Comunidades Autónomas que bonifiquen al 100 % el Impuesto sobre el Patrimonio.

Obviamente, subir los tipos o establecer un recargo hubieran sido las vías más normales, las más adecuadas, a los fines recaudatorios. Se ha optado por un impuesto respecto al cual, el artículo 3 Quince de la Ley 38/2022 señala que *de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*. Lo que supone que se está configurando el ya existente impuesto sobre el patrimonio como un tributo a cuenta del nuevo impuesto de solidaridad.

38 Recuerdan MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., que el recargo a la solidaridad se instaura en Alemania desde el 1 de junio de 1991 hasta el 30 de junio de 1992, sobre las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo aplicable se fijó en el 7,5 %. Se restituyó en 1995, reduciéndose su importe a partir de 1998 al 5,5 %; *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, op. cit., pags. 16 y 17.

Eso va a suponer que, en ciertos casos, no habrá recaudación. Así ocurrirá en aquellas Comunidades cuyos tipos de gravamen en Patrimonio sean los mismos que se prevén respecto al nuevo impuesto. La implantación de un impuesto que no va a generar recaudación porque de su cuota se deduce lo que ya se está pagando por otro impuesto también del Estado y que grava lo mismo, no parece un ejercicio razonable del poder legislativo tributario. Y no es una expresión de potestad legislativa coherente con la finalidad recaudatoria que se predica del impuesto de solidaridad.

Si el impuesto propugna su finalidad recaudatoria, pero en muchos casos puede no haber recaudación, ello pone de manifiesto una inadecuación de fines a medios, lo que faculta a cuestionar la razonabilidad de la medida legal. La creación del impuesto no es razonable porque no supera un análisis de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de una medida legislativa, que es la expresión de las condiciones de racionalidad de la misma. Y pone de manifiesto la irracionalidad de una decisión legal consistente en duplicar un impuesto ya existente si, de verdad, la finalidad fuese recaudatoria.

Por tanto, el fin del nuevo impuesto no es recaudatorio, al menos de modo prioritario. Así se pronuncia el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Junta de Andalucía, cuando dice que «su finalidad principal es armonizadora y de modificación del alcance y condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio. La finalidad recaudatoria proclamada resulta marginal. En primer lugar, porque muchas Comunidades Autónomas mantenían el Impuesto sobre el Patrimonio en sus términos originales, incluso en algún caso con incremento de tipos impositivos (de ellas nada se recaudaría por el Estado). En segundo lugar, porque es presumible que varias de las que sí establecieron bonificaciones las supriman considerando que ya el ITSGF hace imposible la finalidad extrafiscal perseguida por su establecimiento y para evitar que finalmente el Estado haga suyo el rendimiento del impuesto».

Como veremos, no debería existir, en principio, problema para crear un impuesto con finalidad extrafiscal. Lo que ya es más dudoso es que, a través de la regulación del nuevo impuesto y otras circunstancias que rodearon su implantación (como el carácter cuasi-sorpresivo del mismo) se deduzca que la finalidad recaudatoria es secundaria. Y es lo que ocurre, porque el motivo del nuevo impuesto de solidaridad es, como se ha dicho, armonizar, «con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas». A esa segunda finalidad vamos a referirnos a continuación.

3.3. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?

Se trata de una de las cuestiones claves para la aceptación del nuevo impuesto. Y se resume en la incógnita sobre si cabe utilizar un impuesto estatal para armonizar competencias tributarias ejercidas por las Comunidades Autónomas.

Antes de intentar responder a esta cuestión, podemos recordar que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la función jurídica y política de la ley y sobre el ejercicio del poder legislativo del Parlamento disponiendo que la función legislativa no puede suponer, *de facto*, el ejercicio de un poder constituyente para el que no están habilitadas las Cortes Generales, salvo que ejerciten las competencias y procedimientos del Título X de la Constitución –por todas, vid. sentencia 76/1983, de 5 de agosto, sobre la Ley Orgánica Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA)–. También, señalando que las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, pero no de toda la potestad legislativa en el Estado, pues las Comunidades Autónomas disponen de un poder legislativo propio derivado de su autonomía política (art. 152.1 y 153 a) de la Constitución). Y que no hay superioridad jerárquica de las normas emanadas por el poder legislativo del Estado respecto a las adoptadas por las Comunidades Autónomas.

Dicho esto, recordemos que armonizar es acercar las diferencias cuando hay desigualdades incompatibles con un fin superior que justifica la acción pública (en Europa, por ejemplo, se armoniza para asegurar el funcionamiento del mercado interior único). En el presente caso, nos estamos refiriendo a las desigualdades territoriales en un Estado como el autonómico en relación con un tributo cedido como el Impuesto sobre el Patrimonio.

En primer lugar, hay que recordar que las desigualdades son consustanciales al ejercicio de la autonomía financiera. Como ha dicho el Tribunal Constitucional frente a la autonomía, no cabe *una rigurosa y monolítica uniformidad de ordenamiento* (sentencia 37/1981, FJ 2º). Pero aun cuando las desigualdades sean inherentes al Estado autonómico y se materialicen en diferencias en tributos cedidos, que son fruto de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal, el artículo 19,2 de la LOFCA establece la exigencia de «presión fiscal efectiva global equivalente en todo el territorio nacional». Así, este precepto incorpora un límite a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas sobre los tributos cedidos. Ello legitimaría, en principio, una acción armonizadora del Estado. Pero cualquier armonización por parte del Estado requiere un título competencial para ello. Así, a la armonización se refiere el artículo 150,3 de la Constitución, según el cual «el Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general»³⁹.

Es evidente que esta no es la armonización pretendida por el artículo 3 de la Ley 38/2022. Además, el artículo 150,3 de la Norma Fundamental no atribuye ningún título competencial para armonizar ya que no es más que una norma de cierre del sistema, aplicable sólo en aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales. Así lo establece la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, en su Fundamento Jurídico 2, concluyendo que el Estado no puede dictar leyes de armonización en el supuesto de que disponga de otros títulos específicos previstos en la Constitución. Que en el ámbito tributario serán los artículos 133.1 y 149.1.13 y 14 de la

39 Y se añade que corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.

Constitución. Lo que es tanto como afirmar que no existe una reserva constitucional de ley de armonización. Lo que no quiere decir que no exista una reserva de ley orgánica si la armonización afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

En el presente caso, la armonización que se pretende persigue limitar los efectos del ejercicio de competencias normativas asumidas por algunas Comunidades Autónomas de establecer bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, probablemente inspirada por el citado el artículo 19,2 de la LOFCA. Esa finalidad prioritaria se pone de manifiesto en la previsión ya mencionada del Artículo 3, Quince de la Ley 38/2022, según la cual *de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*.

La cuestión que se suscita es si cabe crear un tributo por el Estado con la finalidad de *armonizar*. O, lo que es lo mismo, que, si al margen de la función armonizadora a que hace referencia el artículo 150,3 de la Constitución, la facultad de armonizar puede materializarse mediante la creación de un tributo estatal.

Sobre esta cuestión se manifestó el Tribunal Constitucional en la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, sobre otro ejemplo reciente de utilización anómala de la potestad legislativa tributaria, como fue la creación por el Estado del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, con el fin de ocupar un hecho imponible e impedir que las Comunidades Autónomas lo contemplasen en sus tributos propios.

De las muchas cuestiones que se dilucidaban en esta sentencia, la que nos interesa a los efectos del impuesto de solidaridad es si caben impuestos del Estado cuya única finalidad sea armonizar, pero no recaudar y si, en tal caso, esta tipología de impuestos puede ampararse en las competencias estatales para crear tributos (arts. 133.1 y 149.1.14 de la Constitución). Es necesario, también, plantearse si, pudiendo el Estado armonizar, debe hacerlo mediante ley orgánica, teniendo en cuenta la reserva del artículo 157.3 de la Constitución.

En la citada sentencia 26/2015, el Tribunal priorizaba la libertad de configuración del legislador y recordaba que «todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos...» (tesis también expuesta en la sentencia 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c). Y admite que, entre esos efectos, se puede contemplar la armonización de los impuestos autonómicos.

Así, dice la sentencia 26/2015 en su Fundamento 4, 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». Se invocan las competencias del artículo 149.1.14 de la Constitución, *Hacienda General*, en conexión con los artículos 133.1 y 157.3. Y se reconoce que el Estado, no sólo ostenta la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente «el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado» (sentencias, entre otras, 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6, y 101/2013, de 23 de abril, FJ 3). Añadiendo que «...este reparto competencial tiene consecuencias precisas cuando se trata de la creación de impuestos nuevos, que se

traduce en una preferencia del Estado en la ocupación de los hechos imposables expresamente recogida en el artículo 6 LOFCA».

Esta sentencia, que es invocada para legitimar la armonización de la imposición autonómica sobre el patrimonio (y en sentido similar la 59/2015, de 18 de marzo) y que proclama que el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede ser delimitado por el Estado mediante un tributo estatal con finalidad armonizadora, cuenta con un voto particular suscrito por 5 de los 12 magistrados del Tribunal⁴⁰. En ese el voto particular sí se lleva a cabo un análisis de racionalidad de la legislación tributaria del Estado. En tal sentido, la redacción del voto dice que «desde el punto de vista material, el artículo 6.2 LOFCA confiere al Estado una potestad tributaria: debe concretarse en el hecho de gravar y no en la simple reserva o inhabilitación de hechos imposables». Es decir, para los Magistrados que han suscrito el voto particular, el Estado cuando crea un tributo no puede hacerlo con la intención única de inhabilitar ese hecho imponible para las Comunidades Autónomas, porque ello conllevaría un uso perverso de su potestad tributaria.

En cualquier caso, y aunque su doctrina no sea unánime por la existencia de esos votos particulares, entendemos que esta sentencia no puede servir como argumento para legitimar la función armonizadora del nuevo impuesto de solidaridad.

Básicamente, porque la misma no es extrapolable al caso del impuesto de solidaridad⁴¹. La creación del impuesto estatal de depósitos bancarios tenía como finalidad establecer un impuesto estatal para, de esta manera, ocupar un determinado hecho imponible, impidiendo la creación de impuestos autonómicos sobre la misma materia. A ello se refiere la sentencia cuando reconoce al Estado «preeminencia para ocupar hechos imposables que deriva directamente del artículo 6.2 LOFCA». De esta manera el Estado, a través de un impuesto propio, armonizaba los impuestos de las demás Comunidades Autónomas. En el presente caso estamos ante un hecho imponible que ya está *ocupado* y lo está por el propio Estado, a través del Impuesto sobre el Patrimonio. El nuevo impuesto no se apodera de una materia gravable por las Comunidades Autónomas, sino del objeto de otro impuesto estatal que sólo el Estado puede crear o modificar, a salvo de las competencias autonómicas sobre impuestos cedidos. El impuesto no encaja con la evidencia de que lo que se armoniza son las competencias fiscales sobre impuestos que son de titularidad de otro ente público,

40 El voto particular fue formulado por el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, y a él se adhirieron la Magistrada doña Adela Asúa Batarrita, el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, la Magistrada doña Encarnación Roca Trías y el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré.

41 Así lo manifiesta el Recurso de Inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid, cuando dice que «al mismo tiempo, existe una diferencia sustancial entre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y el Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que a nuestro juicio avala 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 Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya existía otro tributo estatal preexistente...».

no del propio *armonizante*. Lo contraría llevaría al absurdo expresado por ADAME MARTÍNEZ de que el Estado se estaría *armonizando a si mismo*⁴².

Por ello hay que concluir que la finalidad de la nueva figura fiscal no es armonizar en el sentido de crear un impuesto para que las Comunidades Autónomas no puedan incidir en el hecho imponible regulado por el Estado, como lo era la acción legislativa del Estado contemplada en la sentencia 59/2015. Lo que se quiere es armonizar en el sentido de limitar unas competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.

Ello enlaza, a nuestro juicio, con las salvedades que la propia sentencia 26/2015 menciona cuando reconoce que el Estado puede coordinar el poder tributario de las Comunidades Autónomas, incluso mediante una figura tributaria. Tales salvedades se concretan en la condición que establece la sentencia cuando dice que la coordinación debe llevarse a cabo sin vaciar la competencia autonómica, pues los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario no permiten interpretar el poder coordinador del Estado de tal manera que se haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria –se invocan sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)–.

Y se manifiesta de una manera más clara en el voto particular a la citada sentencia 54/2015, que sí menciona la reserva de ley orgánica, prevista en el artículo 157,3, y materializada en la aprobación e la LOFCA, que, no lo olvidemos, forma parte, junto a los Estatutos de Autonomía del bloque de constitucionalidad (sentencias del Tribunal Constitucional 250/1988, de 20 de noviembre, 68/1996, de 18 de abril, 192/2000, de 13 de julio, 3/2003, de 16 de enero, y 48/2004, de 25 de marzo, entre otras). Y el poder tributario del Estado se delimita por la Constitución y por el bloque de constitucionalidad, en especial por la LOFCA.

De todo lo cual cabe concluir que, aun cuando se reconozca al Estado una facultad de configuración inicial del sistema tributario, que deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución y que le permitiría armonizar mediante la creación de un tributo estatal, ello será así cuando se disponga a ocupar, mediante un hecho imponible estatal, una manifestación de riqueza. De esta manera condicionará el poder tributario de las Comunidades Autónomas para operar sobre tal manifestación de riqueza. Pero no cuando la ley estatal opera sobre un hecho imponible ya ocupado por el Estado, con el fin de limitar competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.

En tal caso, las competencias coordinadoras del Estado deberán ejercerse sin provocar un efecto de vaciamiento de competencias autonómicas. Aquí las competencias afectadas son las competencias normativas de las Comunidades Autónomas que incluyen deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 48, 1, d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por

42 ADAME MARTÍNEZ, F., La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos, en *Blog Taxlandia*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos>

el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común). Y ello, en tanto esa *facultad de bonificar*, que forma parte de la capacidad de las Comunidades Autónomas a la hora de ejercer sus competencias normativas en un impuesto cedido, se vería neutralizada por la deducibilidad de la cuota del Impuesto de Patrimonio en el nuevo impuesto de solidaridad.

Ello afecta a las competencias legislativas de las Comunidades sobre su Hacienda propia, en relación con los llamados impuestos cedidos, a los que se han extendido sus competencias normativas desde el sistema de financiación del quinquenio 1997-2001⁴³. E incide en una materia reservada constitucionalmente a ley orgánica en el artículo 157,3 de la Constitución. Como dice el voto particular a la sentencia 26/2015, «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 artículo 157.3 CE».

En suma, lo que ha aceptado el Tribunal Constitucional es que esa armonización se haga creando un tributo para capturar un hecho imponible, inhabilitando el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Eso no es lo que ocurre en el caso del impuesto de solidaridad, puesto que el hecho imponible del mismo ya existe en otro impuesto estatal. El único fin del impuesto a la solidaridad es esa finalidad armonizadora invocada en su tentativa de regulación, pues no se entiende su finalidad recaudatoria cuando el Estado podía haber incrementado el Impuesto sobre el Patrimonio. Y un impuesto no puede crearse con el fin de armonizar, incidiendo en materia reservada a la ley orgánica del 157,3, materializada en la LOFCA en 1980, que es parte del bloque de constitucionalidad.

Esta es, a nuestro juicio, la cuestión clave, como así lo reconocen también los recursos de inconstitucionalidad de Madrid, Andalucía y Galicia. El ejercicio de las competencias financieras sobre los recursos de las Comunidades Autónomas, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera están sujetas a reserva de ley orgánica por el artículo 157.3 del Texto Constitucional. El artículo 1.2 de la LOFCA, va incluso más allá al decir que la financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por «la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades». Por tanto, nuestra Norma Fundamental sujeta la conformación del sistema de financiación autonómico a una especial exigencia procedimental plasmada en la citada reserva de ley orgánica, materializada en la LOFCA, parte del bloque de la constitucionalidad, como ha señalado la sentencia del Tribunal Constitucional 72/2003 de 10 de abril.

Por tanto, siempre que se regula o se modifican cuestiones ligadas a la financiación autonómica de régimen común hay aspectos de los que podemos decir

43 LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 40 y 41; DE LA PEÑA AMOROS, M.M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, 2006, pag. 104; GARCIA MARTINEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Civitas, REDF*, nº 112, octubre-diciembre, 2001, pag. 711.

que requieren rango de ley orgánica⁴⁴. Dentro de la materia reservada a la ley orgánica, de acuerdo con la literalidad del artículo 1.2 de la LOFCA que se refiere a la «financiación de las Comunidades Autónomas», se encuentran los impuestos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas. Y el artículo 10,3 *in fine* de la LOFCA dispone que la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos y el artículo 19,2 se refiere a la cesión de competencias normativas «de conformidad con lo dispuesto en una Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión»⁴⁵. De modo que el poder impositivo propio de las Comunidades Autónomas también se pone de manifiesto cuando ejercen las competencias que tengan atribuidas en relación con los llamados *impuestos cedidos*, es decir, competencias normativas sobre determinados *impuestos* del Estado y en los términos en que éste lo determine en las respectivas leyes de cesión.

Por ello, los tributos estatales cedidos ocupan una posición de centralidad como recurso de las haciendas autonómicas permitiendo a las Comunidades Autónomas modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. Por eso, y como dice el recurso de la Junta de Andalucía, «...el ejercicio de competencias sobre los tributos cedidos enlaza directamente con la autonomía financiera en íntima relación con la autonomía política de las Comunidades Autónomas...»⁴⁶.

Y el régimen de los impuestos cedidos, así como cualquier medida que tienda a restringir el ejercicio de la capacidad normativa sobre los mismos por las Comunidades Autónomas, tiene un régimen muy concreto. A ello se refiere el FJ 8 de la sentencia 35/2012 de 15 de marzo, que hace referencia al artículo 10,3 de la LOFCA, según el cual 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». La cesión de un tributo estatal a una Comunidad Autónoma requiere previsión en la LOFCA, en el correspondiente Estatuto de Autonomía, en la ley que establezca, entre otros aspectos, las condiciones generales de la cesión de tributos y en una última ley que concreta la cesión para cada Comunidad Autónoma sobre la base del acuerdo de la Comisión Mixta. Estas fases de la cesión de tributos son esenciales.

44 Entre ellos, el incremento o reducción del ámbito de las competencias normativas de los tributos cedidos. Así ha ocurrido, por ejemplo, con la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA que reordena el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. A través de la mencionada modificación, la LOFCA ha incorporado, en su cuerpo legal, el contenido del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en aquellos aspectos que requieren rango de ley orgánica, entre ellos la alteración de las competencias normativas en impuestos del Estado.

45 ZORNOZA PEREZ, I., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, en Dirección y Progreso, nº 150, 1996, pag. 50

46 Según el citado recurso «...el ejercicio de competencias sobre los tributos cedidos enlaza directamente con la autonomía financiera en íntima relación con la autonomía política de las Comunidades Autónomas, a las que sirve para perseguir sus políticas públicas propias, bien incrementando la presión fiscal para financiar el gasto público, bien reduciéndola para intentar que sirva de estímulo a la actividad económica» (sentencia del Tribunal Constitucional 35/2012 de 15 de marzo).

Además, existen otros requisitos inherentes al régimen de los impuestos cedidos dentro de la financiación autonómica de régimen común. Así, cada Comunidad Autónoma decide si acepta o no la cesión, mediante acuerdo de la respectiva Comisión Mixta. Las Comisiones Mixtas Estado-Comunidad Autónoma son expresión de una práctica vinculada al acuerdo y a la negociación, que es fundamental en un ámbito como la financiación autonómica. Así lo ha destacado el Tribunal Constitucional en la 181/1988 de 13 de octubre, al señalar que los acuerdos de estas Comisiones representan «un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional» aunque con la finalidad de garantizar las «disponibilidades financieras de las Comunidades Autónomas» (FJ 3º). Los acuerdos en el seno de la Comisión Mixtas son un requisito procedimental previo a la tramitación del contenido del acuerdo como proyecto de ley, de manera que el acuerdo condiciona el contenido de la ley. Como señala el Fundamento Sexto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1999 (RJ 1999/1959), «...resulta difícil separar el acuerdo de la correspondiente Comisión Mixta de lo que es el proyecto, porque ciertamente tal acuerdo se transforma inmediatamente y sin posibilidad alguna de modificación en el proyecto de ley, por ello se trata de un acto preparatorio propio de la elaboración de las leyes...».

Además, el artículo 10,2 de la LOFCA dispone 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 las condiciones de la misma se deban establecer en una ley específica». Estatutos de Autonomía que son leyes orgánicas del Estado, a pesar del procedimiento legislativo *semipaccionado* que existe para adoptarlos⁴⁷. Por último, habrá de aprobarse por el Estado una ley ordinaria de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma, concretando las competencias normativas y de gestión y el porcentaje de recaudación que se le atribuye. Y ello en tanto, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 16/2003 de 30 de enero, no basta «con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de cedido, pues para ello es exigible la concurrencia además de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión» (FJ 11º).

Lo que debe quedar claro es que las decisiones legislativas sobre los impuestos cedidos y el alcance de la cesión de los mismos es un procedimiento normativo complejo que presupone diversas fases, debiendo cumplimentarse todas ellas para que una decisión trascendente sobre estos impuestos cedidos pueda llevarse a cabo con pleno respeto a nuestro ordenamiento jurídico. Y armonizar la imposición patrimonial de las Comunidades Autónomas, como pretende el artículo 3 de la Ley 38/2022, afecta al régimen jurídico de un impuesto cedido, por lo que no parece que pueda hacerse como fin extrafiscal de un impuesto creado *ad hoc* por el Estado de modo unilateral. Porque ello supondría la modificación del alcance y condiciones de la cesión de un tributo, algo que ha cesurado el FJ 9 de la sentencia 35/2012, de 15 de marzo, del Tribunal Constitucional.

47 AGUADO RENEDO, C., *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico*, CEC, Madrid, 1996, pag. 457.

En suma, la función extrafiscal armonizadora del impuesto no puede desconocer la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución en lo relativo a la financiación autonómica. Y entre las materias ligadas a la financiación autonómica de régimen común que requieren ley orgánica está el incremento o reducción del alcance de las competencias normativas de los tributos cedidos. Así ha ocurrido cuando se ha pretendido aumentar el ámbito de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos, optándose por modificar la LOFCA, como ha ocurrido con la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que reordena el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y que incorporó el contenido del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Lo que permitiría dudar de que se pueda alterar la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas y las condiciones de esa cesión sin modificar la LOFCA.

Además, resulta plenamente aplicable lo dispuesto por el voto particular de cinco magistrados del Tribunal Constitucional, a la sentencia 26/2015. Tal voto reconoce la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución «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», añadiendo que la persecución de un fin extrafiscal de un tributo no puede hacerse obviando la exigencia de ley orgánica. Y diciendo que «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 artículo 157.3 CE.».

En suma, aunque sea aceptable que cualquier tributo persiga un fin extrafiscal o de ordenación, ese fin no podría ser la armonización, en tanto ello suponga vulnerar la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución.

Por lo demás, habría que dudar también del efecto armonizador de este nuevo impuesto cuando se permite la deducción de la cuota del Impuesto de Patrimonio (que no será la misma en todas las Comunidades Autónomas) y por tanto se atribuye relevancia a las diferencias que son las que, precisamente, se pretenden limar con la supuesta armonización. Y ello, teniendo en cuenta que la mencionada sentencia 26/2015, al evaluar la posibilidad de que el Estado armonice mediante un impuesto con tipo cero, entiende que tal actividad armonizadora es legítima incluso cuando se acuda a técnicas desgravatorias. Pero en el caso analizado por la sentencia, la técnica desgravatoria (el tipo cero) serviría para evitar que las Comunidades Autónomas gravasen los depósitos bancarios, es decir, mitigaba las diferencias. Pero en el presente caso, la técnica desgravatoria (la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio) pone de manifiesto esas diferencias, porque la cuota a satisfacer por el actual impuesto es diferente en las distintas Comunidades Autónomas.

4. La inconstitucionalidad basada en la violación de un principio esencial del ordenamiento jurídico. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?

El apartado Diez del artículo 3 de la Ley 38/2022 establece 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», lo que supone incorporar una regulación idéntica a la contenida en el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. El impuesto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, esto es, con anterioridad a la fecha del devengo. Además, se añade, que el impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devenga a partir de la fecha de su entrada en vigor.

Se suscita entonces la duda de si esta regulación puede conllevar una vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica contenido en el artículo 9,3 de la Constitución. Recuérdese que, como ha dicho el Tribunal Constitucional, «el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, (sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 8ª; y 182/1997, de 28 de octubre, F. 11º). Y, como vamos a ver, estamos ante un cambio que no responde a los parámetros de previsibilidad.

La aprobación del impuesto antes del 31 de diciembre supondría que el mismo se aplicaría antes de que se devengase el tributo correspondiente a 2022. Y, por tanto, formalmente, no estaríamos ante una disposición retroactiva. Ni siquiera podríamos hablar de retroactividad inauténtica (el *unechte Rückwirkung* de los alemanes) o de grado medio, porque la misma se refiere a impuestos de hecho imponible periódico. En éstos, el hecho imponible se perfecciona en la fecha del devengo, generalmente al final del período impositivo, pero se realiza a lo largo de todo el ejercicio anual (como en el IRPF). En estos casos, el Tribunal Constitucional ha rechazado que se pudiera hablar de una retroactividad excluida por ser contraria a la seguridad jurídica, tanto en el caso de que la modificación legislativa que establece una carga fiscal tuviese lugar durante el período impositivo, sin que el hecho imponible se hubiese realizado íntegramente –así en la sentencia 126/1987, de 16 de julio, sobre el llamado *gravamen complementario* de la tasa sobre el juego–, como en el caso de que el agravamiento de la posición jurídica del contribuyente se produjese en un momento posterior a la realización del elemento material del hecho imponible, pero anterior al devengo –sentencia 197/1992, de 19 de noviembre sobre la elevación del tipo en la imposición sobre el alcohol–.

En ambos casos se propugna que no se vulnera la seguridad jurídica porque no hay una confianza protegible a principios del período impositivo de que los elementos esenciales del tributo, especialmente la tarifa, vayan a permanecer inalterados hasta el final del mismo. Por lo que no existiría una confianza protegible cuyo quebrantamiento viole la seguridad jurídica. Se viene a decir que por provocar un cambio legal en un período ya iniciado no se vulnera necesariamente la seguridad jurídica, ya que ésta no protege al contribuyente frente a

modificaciones en el régimen jurídico del tributo anteriores al devengo del mismo. Ello es algo que el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en la sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, en la medida en que no habría un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (también en la sentencia 126/1987). Y que el Tribunal Supremo habría aceptado en su sentencia de 27 de febrero de 2023 (RC 2065/2021) relativa al Impuesto sobre Depósitos de Clientes de Entidades de Crédito de Canarias, la cual rechaza la retroactividad de un tributo exigido en el mismo período que entra en vigor su ley reguladora.

Sin embargo, el debate no debe centrarse en si hay o no hay retroactividad sino en si hay una confianza protegible que se esté transgrediendo. Ni la Constitución proclama la irretroactividad de las normas fiscales⁴⁸, ni la retroactividad, por sí misma, supone atentar contra la seguridad jurídica protegida en el artículo 9,3 de la Constitución. Así, si una norma afecta a situaciones no concluidas o a hechos imponibles periódicos aun no perfeccionados, provocando una sustancial modificación, habrá retroactividad, «si no formal, sí material»⁴⁹. Al encontrarnos ante una situación material de retroactividad, su admisibilidad, por tanto, dependerá, también aquí, de la posible existencia de una situación objetiva de previsibilidad que pueda ser vulnerada por el cambio legislativo. Si la sustancial modificación de hechos y efectos pasados agrava la situación del obligado tributario, puede entenderse vulnerado el artículo 9,3 de la Constitución, en la medida en que este precepto garantiza la seguridad jurídica.

Podríamos decir que estos argumentos no serían trasladables al impuesto de solidaridad, porque el mismo, como el Impuesto sobre el Patrimonio, es instantáneo y no periódico. Por lo que no serían relevantes las circunstancias que tengan lugar antes de la fecha del devengo, esto es, antes del 31 de diciembre. Ello no es del todo cierto, porque en el Impuesto sobre el Patrimonio (conclusión extrapolable al nuevo impuesto) la fijación del devengo a 31 de diciembre es una mera convención legal para establecer una fecha en la que se entienda realizado el hecho imponible. Pero el impuesto tiene elementos de periodicidad, como lo acredita su vinculación con el IRPF y el hecho de que, a la hora de valorar los bienes y derechos a efectos de su integración en la base imponible, se tengan

48 Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento 11 de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, al decir que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 C.E., pues el «límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. ... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental». En la misma línea, las sentencias 126/1987 y 150/1990.

49 Por lo que no cabe aceptar sin más, que son posibles modificaciones de tributos periódicos durante la vigencia del respectivo período y con efectos desde el inicio de éste. LOPEZ MENUDO., F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico/administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982, pag. 62. A lo que añade TIPKE, K., que una retroactividad que incida desde principio del año, en el cual resulta emanada una ley que acentúa la incidencia del tributo, difícilmente puede resultar legítima; «La retroattività nel Diritto Tributario», *Tratatto di Diritto Tributario*, Vol. I, t.I, Cedam, Padova, 1994, pag. 442.

en cuenta circunstancias que se producen antes de la fecha de 31 de diciembre. Pensemos en la valoración de los depósitos bancarios (el saldo medio del último trimestre si es superior al de 31 de diciembre –artículo 12 de la Ley 19/1991–) o de los valores negociados en mercados (negociación media del cuarto trimestre del año –artículos 13 y 14–). O circunstancias relevantes para la aplicación de las exenciones de participaciones en empresas familiares, como la necesidad de que los requisitos para ser una sociedad patrimonial que no realiza una actividad económica (y cuyas participaciones no estarían exentas) concurren durante más de 90 días del ejercicio social (artículo 4, 8, Dos, a) de la Ley 19/1991)⁵⁰. O, como ha señalado RUIZ GALLUD, también exige mirar atrás cuando se calcula el límite conjunto entre el impuesto a la solidaridad, IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, de manera que la suma de cuotas íntegras de dichos tributos no puede exceder el 60% de la base imponible del IRPF, ya que « se trata de una operación en la que se introduce la cuota del IRPF, y este es un impuesto que grava una variable *flujo*, la renta, indudablemente referida a un período de tiempo (el año natural), y no a una fecha concreta»⁵¹.

Pero, además, hay que insistir en que una medida fiscal nueva, aunque no sea formalmente retroactiva, puede transgredir la seguridad jurídica si existe una confianza protegible. Así lo afirmó el Tribunal Constitucional en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8º, cuando declara sus «dudas razonables de constitucionalidad» en la aprobación de un recargo del IRPF pocos días antes de la finalización del período impositivo. Y, sobre todo, el Tribunal Constitucional admitió esta hipótesis para impuestos periódicos, aun cuando el cambio fuese anterior al devengo, en la sentencia 173/1996 de 31 de octubre. En esta resolución se admite que puede haber una vulneración de la seguridad jurídica si se afecta a la confianza protegible, salvo que concorra lo que se denomina un *efecto anuncio*. O, lo que es lo mismo, independientemente de que nos encontremos o no ante un supuesto de retroactividad, tal forma de actuar alteraría considerablemente la confianza de los ciudadanos y su derecho a conocer el

50 Para RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., págs. 113 a 115., «podría considerarse un impuesto instantáneo, por atender a una circunstancia puntual, la estructura y valor del patrimonio del contribuyente a una fecha concreta, el 31 de diciembre del año de que se trate. Por ello, en teoría, no produciría efectos «hacia atrás en el tiempo» (lo que, en una situación similar, sí ocurriría, en cambio, con un impuesto sobre flujos, como el IRPF). A esa idea cabe oponer diferentes argumentos: a) La valoración en el impuesto de determinadas circunstancias y elementos patrimoniales no se refiere a la fecha del devengo, sino que tiene en cuenta períodos de tiempo anteriores a la entrada en vigor del ITSGF. Que el nuevo impuesto exige «mirar hacia atrás» es indudable. Así, los depósitos en cuenta corriente o de ahorro se valoran por el saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha de devengo (art. 12 Ley del IP); o las acciones negociadas en mercados organizados se computan según su cotización media del cuarto trimestre (art. 13, Ley del IP); o las condiciones de exención de la empresa familiar exigen valorar la situación de las sociedades del grupo a lo largo de todo el año natural (art. 4 Ley del IP), de manera que, para que la participación mantenida en una entidad familiar acceda a la exención, se ha de verificar que dicha entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y eso supone contrastar que durante más de 90 días del ejercicio social su activo no esté integrado en más de la mitad por valores o elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas...».

51 RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., págs.113 a 115.

gravamen que van a soportar cuando realizan hechos con trascendencia tributaria.

Y tal confianza concurre si el cambio resulta imprevisible. Habrá tal imprevisibilidad si no existían en el ordenamiento elementos que permitieran inferir tal cambio, como señaló el Tribunal Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre. En esta sentencia se entendía que no se vulneraba la seguridad jurídica porque «la propia Ley...preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos» (FJ 3º). Por lo que, una falta de previsión sí supondría atentar contra la seguridad jurídica cuando no hubiese «un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (FJ 6º). La validez del cambio legislativo estará sometida al parámetro del conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial.

Y también es verdad que se viene aceptando que no hay confianza protegible en el momento en que exista un *efecto anuncio*. A tal efecto anuncio se ha referido el Tribunal Constitucional español, tomando el término del *Ankündigungseffekt* del Tribunal alemán. Se trataría de cualquier situación de hecho o de derecho que permita difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–).

Podría decirse que ese *efecto anuncio* sí ha existido porque hace algunos meses que se ha hecho saber, incluso por la propia Ministra de Hacienda, la intención de implementar alguna fórmula de armonización, e incluso, un impuesto a las grandes fortunas. Pero no cualquier difusión tiene el efecto de un anuncio capaz de presagiar el cariz de la medida y amparar la confianza protegible. Como en su momento dijo el Tribunal Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (F.J. 6º, *in fine*), el anuncio debe contener expresa mención a la «posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación». En línea de lo que en Alemania señaló el Tribunal Constitucional requiriendo la *claridad* del anuncio⁵².

En el presente caso, aunque se viniera hablando en los medios de crear la medida, de manera próxima a los denominados globos sonda, tal anuncio en realidad no ha tenido lugar. A ello ha ayudado el extravagante procedimiento legislativo empleado, al que ya nos hemos referido. Es destacar que el contenido de la enmienda se mantuvo oculto hasta el pasado 11 de noviembre de 2022, en que la misma tuvo entrada en el Congreso de los Diputados. Existían dudas sobre cómo sería el nuevo impuesto, cuál sería su mínimo exento y dónde se fijaría el umbral para calificar a un patrimonio como gran fortuna, si se mantendrían las

52 *klaren und eindeutigen Ankündigung...* en palabras del Magistrado Konrad Kruis en su *Sondervotum* en la sentencia de 3 de diciembre de 1997 –2 BvR 882/97–. Es el caso de la sentencia del *Bundesverfassungsgerichts*, de 3 de diciembre de 1997 –2 BvR 882/97– donde se niega la existencia de un «efecto anuncio» por la mera publicación del programa de Gobierno de un partido político ganador de las elecciones;

exenciones a bienes empresariales y participaciones en la empresa familiar, si se aplicaría el límite conjunto de la cuota de IRPF y Patrimonio actualmente existente, si se exigiría en modalidad de obligación real a bienes de no residentes situado en España...No existía un anuncio que pueda considerarse como tal, con la eficacia que el Tribunal Constitucional ha exigido al mismo, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–. Y como dice el mencionado RUIZ GALLUD, «el apresuramiento en la introducción del nuevo impuesto limita absolutamente las posibilidades del contribuyente de organizar su patrimonio considerando las previsiones de la ley» además de que «...impide que los contribuyentes afectados por el ITSGF se organicen adecuadamente para asimilar e integrar el tributo de manera razonable en su planificación fiscal y financiera»⁵³.

En resumen, el Tribunal Constitucional en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, habla de la necesidad de llevar a cabo una ponderación. Dice, en concreto, en el Fundamento 5, b), que «cuando la retroactividad de la norma tributaria es impropia, el enjuiciamiento de su constitucionalidad se limita a una ponderación de bienes o intereses suficiente para descartar una decisión carente de base objetiva y racional (arbitraria)...». Ponderación desde la perspectiva de la confianza protegible de los ciudadanos. No habiéndose disipado la confianza protegible, la aprobación a finales de año de un impuesto nuevo, cuyo conocimiento se escamoteó hasta un mes y medio antes de su entrada en vigor, debe catalogarse como una alteración fiscal que, como dice el Fundamento Jurídico 13º de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–, no permite a los ciudadanos ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico⁵⁴. Lo que supone una posible vulneración del artículo 9,3 de la Constitución. Y sin que la Ley 38/2022 haya justificado, objetiva y razonablemente, la existencia de «claras exigencias de interés general» (como ha sugerido la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996) o de «exigencias cualificadas del bien común» (como requiere la 182/1997) que pudiesen legitimar constitucionalmente la relativización de la confianza legítima.

Al margen del debate sobre la retroactividad, se trata de una norma aprobada de manera imprevisible «sorpresa e injustificada» y «con quiebra de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos» (Fundamento sentencia del Tribunal Constitucional 234/2001).

53 RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», op. cit., pag. 115.

54 Sobre esta cuestión se pronuncia HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., para quien «cabe preguntarse por el ajuste al principio de seguridad jurídica y, por ello, a la doctrina del Tribunal Constitucional de una norma que crea la obligación tributaria en un momento en el que sus destinatarios ya han realizado todos o parte de los hechos, actos o negocios jurídicos que, en cuanto determinantes del hecho imponible, van a ser objeto de gravamen. Es ese momento, ya no podrán adoptar legítimas decisiones («economía de opción») respecto del contenido de su obligación de contribuir»; «El tiempo y la ley tributaria», *Blog Taxlandia*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/el-tiempo-y-la-ley-tributaria>

5. Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F., La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos, en *Blog Taxlandia*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos>

AGUADO RENEDO, C., *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico*, CEC, Madrid, 1996.

ALONSO GARCÍA, E., «El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española», *Revista de Administración Pública*, 1983, núms 100-102.

ATIENZA, M., *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997.

BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Aragón Reyes, M.-Aguado Renedo, C., Vol. II, Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2011.

COBREROS MENDAZONA, E., «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, 118, septiembre-diciembre, 2020.

DE LA PEÑA AMOROS, M.M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, 2006.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «Impuestos y derechos a la propiedad. La carga fiscal excesiva es inconstitucional», *Taxlandia, Blog Tributario*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/impuestos-y-derecho-a-la-propiedad-la-carga-fiscal-excesiva-es-inconstitucional>

FERNANDEZ, T.R., «De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 0, 2008.

FERNANDEZ, T.R., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, t. VI, La Ley, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2015.

GARCIA MARTINEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Civitas, REDF*, nº 112, octubre-diciembre, 2001.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 2023.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., «El tiempo y la ley tributaria», *Blog Taxlandia*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/el-tiempo-y-la-ley-tributaria>

KIRCHHOF, P., «La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

LÓPEZ MENUDO., F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, IEE, Madrid, nº 1, 2023.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2023.

MARTÍN QUERALT, J. (coord.) *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Documento de trabajo para el debate con los agentes económicos, políticos y sociales*, colección Informes del Instituto de Estudios Económicos, septiembre, 2022.

MUÑOZ MACHADO, S., *El ordenamiento jurídico de la Comunidad europea y la Constitución española*, Civitas, Madrid, 1980.

RUBIO LLORENTE, F., «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)», *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, t. I, 1983.

RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, IEE, Madrid, nº 1, 2023.

SOLER ROCH, M. T., «Buscar la riqueza (al hilo de un reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdf.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

TIPKE, K., «La retroattività nel Diritto Tributario», *Tratatto di Diritto Tributario*, Vol. I, tomo I, Cedam, Padova, 1994.

ZORNOZA PEREZ, J., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, ZORNOZA PEREZ, J., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, en Dirección y Progreso, nº 150, 1996.