



# La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal

**Juan Ignacio Gorospe Oviedo**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad CEU San Pablo (España)*

[gorovi@ceu.es](mailto:gorovi@ceu.es) | <https://orcid.org/0000-0002-4024-8831>

## Extracto

El denominado impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, conocido coloquialmente como «impuesto a los ricos», plantea problemas de constitucionalidad desde la perspectiva formal, por el procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley eludiendo el bloque de la constitucionalidad, y material, en relación con los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional ha desestimado los cinco recursos interpuestos desde cuatro comunidades autónomas, pero el voto particular pone de manifiesto las dudas formuladas. También hay cuestiones de legalidad ordinaria y contravención de la normativa de la Unión Europea que deberán resolverse en futuros pronunciamientos. Y tras su aprobación y la reciente prórroga se están adoptando medidas tanto por las comunidades autónomas como por las personas físicas que viven en esos territorios.

**Palabras clave:** impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas; impuesto sobre el patrimonio; legalidad tributaria; autonomía financiera; capacidad económica; seguridad jurídica; ahorro fiscal.

Recibido: 01-02-2024 / Aceptado: 09-02-2024 / Revisado: 14-02-2024 / Publicado (en avance *online*): 19-02-2024

**Cómo citar:** Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 5-56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21377>



# The questionable constitutionality of the «tax on the rich»: regional measures, alternatives for appealing and tax savings

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

## Abstract

The so-called temporary solidarity tax of great fortunes, colloquially known as «tax on the rich», raises problems of constitutionality from the legal view, due to the procedure of approval by means of an amendment to a proposed law, circumventing the block of constitutionality, and material perspective in relation to the principles of economic capacity, non-confiscation and legal certainty. The Constitutional Court has dismissed the five appeals filed by four autonomous communities, but the dissenting vote highlights the doubts raised. There are also questions of ordinary legality and contravention of European Union regulations that will have to be resolved in future pronouncements. And after its approval and the recent extension, measures are being taken both by the autonomous communities and by the individuals living in those territories.

**Keywords:** temporary solidarity tax of great fortunes; wealth tax; tax legality; financial autonomy; economic capacity; legal certainty; tax savings.

Received: 01-02-2024 / Accepted: 09-02-2024 / Reviewed: 14-02-2024 / Published (online preview): 19-02-2024

Citation: Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 5-56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21377>



## Sumario

1. Planteamiento
  2. Su equívoca denominación
  3. La Sentencia del TC 149/2023 y el extenso voto particular: análisis crítico
    - 3.1. Procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley y relación mínima de homogeneidad
    - 3.2. Restricción de la autonomía financiera a la baja y modificación por ley ordinaria del bloque de la constitucionalidad
    - 3.3. Principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad
    - 3.4. La seguridad jurídica como límite a la retroactividad y la protección de la confianza legítima
  4. Medidas adoptadas por las comunidades autónomas
  5. Mecanismos para evitar o reducir la tributación
  6. Posibles vías de impugnación
  7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Planteamiento

La Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad número 616/2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, avalando la validez constitucional del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF). Tras dicho pronunciamiento se han desestimado los recursos interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia (Sentencias del TC 170/2023 y 171/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949 y NCJ066950–, respectivamente), la Asamblea de Madrid y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia (Sentencias del TC 189/2023 y 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ066998 y NCJ067001–, respectivamente), con remisión a la doctrina fijada en la primera, salvo una adición respecto del principio de igualdad invocado por estas dos últimas entidades.

Dicho impuesto se introdujo a través de una enmienda de adición a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, presentada en el Congreso el 10 de noviembre de 2022 y publicada ocho días después. También se modificó la Ley del impuesto sobre el patrimonio (LIP) en relación con la tributación de personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, a las que también se les aplica el nuevo impuesto, añadiendo una disposición final nueva. Dicha proposición de ley, tramitada por el procedimiento de urgencia, fue aprobada por el Pleno del Congreso el 24 de noviembre de 2022 y, tras su paso por el Senado sin enmiendas, se convirtió en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, publicada en el BOE de 28 de diciembre y en vigor desde el día siguiente.

Los motivos de inconstitucionalidad aducidos y preceptos cuestionados en la Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), pueden resumirse en cuatro posibles infracciones: del derecho de representación política (art. 23.2), de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y del bloque de la constitucionalidad en el régimen de cesión de tributos (arts. 156.1 y 157.3), de la capacidad económica y la no confiscatoriedad (art. 31.1) y del principio de seguridad jurídica (art. 9.3).

El pronunciamiento desestima todos los argumentos, pero cuenta con un voto particular de cuatro de los once magistrados que ocupa 52 de las 90 páginas de la sentencia, tal vez excesivamente largo en algunos puntos, pero que da cuenta de la trascendencia de la controversia enjuiciada<sup>1</sup>. Dicho voto encierra cuestiones capitales del Estado de derecho cuyo cuestionamiento puede socavar valores esenciales de la Constitución, constituyendo la auténtica jurisprudencia del fallo, pero, como se ha dicho con acierto, en este caso, como en otros recientes, la verdadera jurisprudencia no es constitucional<sup>2</sup>. Se analizan el ejercicio de las funciones parlamentarias, la autonomía financiera de las comunidades autónomas y los principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, seguridad jurídica, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional. Hay que tener en cuenta que este fallo podría amparar una ley que aprobara una tributación mínima en la imposición sobre las sucesiones y donaciones o en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, como ya ha propuesto un grupo parlamentario<sup>3</sup>.

De otro lado, quedan huecos en la argumentación del fallo que permitirían solicitar a los tribunales que planteen una cuestión de inconstitucionalidad por contravención del principio de protección de la confianza legítima, aunque con pocos visos de prosperar, o formular, como cuestión de legalidad ordinaria, que la vigencia debió producirse en 2023, al no preverse expresamente en la ley, sino en la orden ministerial que aprobó el modelo de declaración. Además, con toda seguridad, tendrá que pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo sobre la posible vulneración de la seguridad jurídica y de los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales en la Unión Europea, aunque se haya corregido parcialmente al ampliar, con carácter retroactivo, la exención de 700.000 euros a los no residentes, para no contravenir en este punto la normativa de la Unión Europea.

La respuesta mayoritaria de las comunidades autónomas que tenían el impuesto sobre el patrimonio (IP) bonificado o con tipos inferiores ha sido reinstaurarlo o incrementar los tipos de gravamen para que la recaudación no vaya a las arcas del Estado.

---

<sup>1</sup> Advierte, antes de la fundamentación del voto discrepante, que se ha enjuiciado «la vigencia misma del Estado democrático de Derecho», concretamente:

el respeto a los instrumentos y procedimientos relativos a la injerencia del Estado en la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al pleno ejercicio de la función representativa inherente al estatuto de los parlamentarios en el proceso de formación de la voluntad de las cámaras legislativas, y, en fin, a la confianza legítima de los ciudadanos en la que debe ser la esperable actuación de sus poderes públicos.

<sup>2</sup> Así lo afirmó Casado Ollero (2024).

<sup>3</sup> Sumar propuso en la reunión de la Comisión de Hacienda en el Congreso del 25 de enero de 2024 a la vicepresidenta primera y ministra de Hacienda, María Jesús Montero, la creación de un impuesto nacional a las herencias y donaciones para armonizar la carga fiscal entre todas las regiones, siendo rechazada. Véase [https://www.elconfidencial.com/espana/2024-01-26/montero-impuesto-herencias-diaz-enerva-baiones-pp\\_3818903/](https://www.elconfidencial.com/espana/2024-01-26/montero-impuesto-herencias-diaz-enerva-baiones-pp_3818903/)

Este estudio comienza con un análisis crítico de los recientes pronunciamientos del TC y el voto particular. A continuación, se recoge la actuación de las comunidades autónomas para no perder recaudación. Por último, se abordarán las posibles alternativas de los contribuyentes ante la quiebra de la legalidad que ha supuesto esta figura tributaria, bien mediante estrategias de planificación fiscal, bien mediante recurso cuando proceda.

## 2. Su equívoca denominación

El nombre elegido por el legislador para diferenciar cada figura tributaria es importante, pues permite comprender su finalidad e incide en su mayor o menor aceptación por los ciudadanos<sup>4</sup>.

El carácter temporal es discutible, tras el precedente de la Ley 50/1977, que creó el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, derogado por la Ley 19/1991, del IP, que, con una interrupción de 2008 a 2010<sup>5</sup>, se configuró con «carácter temporal» por el Real Decreto-Ley 13/2011, inicialmente para 2011 y 2012, hasta su conversión en definitivo por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2021. Dicha ley fue recurrida ante el TC admitiéndose a trámite el 20 de abril de 2021, y una hipotética –aunque improbable– declaración de inconstitucionalidad afectaría al ITSGF por la remisión prácticamente en bloque de su articulado a la LIP<sup>6</sup>. También es cuestionable su temporalidad por la cláusula de revisión que contiene la ley para evaluar su resultado y valorar su mantenimiento o supresión (apdo. 23). Pero, sobre todo, por su carácter excepcional y complementario del IP, pues, aparte de su finalidad armonizadora,

<sup>4</sup> Por ejemplo, si su fin es mayoritariamente fiscal o extrafiscal, o se apoya en una circunstancia extraordinaria, aceptándose de mayor agrado por la ciudadanía los denominados «impuestos verdes», «temporales» o fundados en la «solidaridad» en beneficio de los más vulnerables.

Esta circunstancia ya fue estudiada por Amilcare Puviani (1972, p. 12), entendiéndolo por «ilusión financiera [...] una representación errónea de las riquezas pagadas o que deben pagarse a título de impuesto o de alguna de sus modalidades». La ilusión puede ser «placentera y optimista o dolorosa y pesimista» según el sentido en que se modifique el juicio valorativo sobre las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos y la suma de las prestaciones de ellos demandadas.

<sup>5</sup> La Ley 4/2008, sin derogarlo, suprimió el deber de declarar y pagar este impuesto esos tres años.

<sup>6</sup> N.º de asunto: 1798-2021, en relación con el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, que eleva el tipo de gravamen y lo convierte en indefinido. El recurrente considera que se ha podido vulnerar el artículo 31 de la Constitución española (CE) al introducir modificaciones en el IP. Véase [https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP\\_2021\\_043/P%201798-2021.pdf](https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_043/P%201798-2021.pdf)

Debe señalarse que su transformación en impuesto permanente no se incluye en la habilitación pre-supuestaria de la disposición final segunda de la LIP, por lo que podría contravenir la prohibición del artículo 134.7 de la CE al modificarse un elemento esencial del tributo sin previsión previa por una ley tributaria sustantiva.

la exposición de motivos de la Ley 38/2022 lo justificó en exigir un mayor esfuerzo a quienes disponían de una mayor capacidad económica en aquel contexto «de crisis energética e inflación». Habiendo caído la inflación y disminuido el coste de la energía, carece de sentido su mantenimiento<sup>7</sup>.

Pese a ello, la disposición adicional quinta del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, ha determinado su prórroga mientras no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, junto a los gravámenes a la banca y energéticas, «con el fin de que ambos sectores sigan contribuyendo a la justicia fiscal y al sostenimiento del Estado de bienestar». Y justifica su prórroga por razones de armonización y recaudación, para que «las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas no difieran sustancialmente» y se siga «exigiendo un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica»<sup>8</sup>.

Dado su bajo poder recaudatorio, al que luego se hará referencia, no parece una razón de peso su contribución a la justicia fiscal y al sostén del Estado de bienestar por su escaso efecto redistributivo. Como señaló el Informe Lagares en referencia al IP, su escasa recaudación, la obstaculización del ahorro y las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios más elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario<sup>9</sup>. Si lo que se pretendía era gravar realmente la capacidad económica, se debería haber modificado el régimen de exenciones.

En cuanto a la armonización y su prórroga en tanto no se modifique el sistema de financiación, pone de manifiesto la *ratio legis* de este impuesto: armonizar el IP limitando la competencia fiscal a la baja. En todo caso, su carácter excepcional y complementario no se compadece con una vigencia más allá de la situación extraordinaria que determinó su aplicación.

Respecto de la solidaridad, es un valor constitucional (arts. 2, 45, 138, 156 y 158 de la CE), predicable del conjunto del sistema tributario, pues los tributos responden al valor de solidaridad en cuanto promueven la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos, pero no puede erigirse en fundamento de una figura tributaria concreta. Además, cuando la exposición de motivos recalca como muestra de solidaridad «exigir [...] un mayor

<sup>7</sup> Si su antecedente son las necesidades financieras excepcionales, tales necesidades no pueden existir indefinidamente o a largo plazo, como ha señalado el Tribunal Constitucional Federal alemán (BVerfGE, n.º 32, pp. 333 y ss.). Si la brecha financiera se convierte en permanente, debería sufragarse con un impuesto permanente, no con un gravamen complementario. *Cfr.* García Novoa (2023, p. 65).

<sup>8</sup> Parágrafo VII de la exposición de motivos.

<sup>9</sup> Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014, p. 10). <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Por ello, es muy discutible que el ITSGF sea una medida necesaria y proporcionada para alcanzar el objetivo de distribución más justa de la renta.

esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica» parece olvidar que es lo que ha ocurrido desde 1977 con los sucesivos impuestos que se han ido creando, muchos de ellos incidiendo en la progresividad (el ejemplo más reciente lo encontramos en el aumento del tipo marginal de la base imponible del ahorro en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– del 26 al 28 % en 2023, tras el aumento del gravamen máximo de la base general del 45 al 47 % y del tipo máximo en el IP del 2,5 al 3,5 % desde 2021). En sintonía con la solidaridad, el apartado 25 prevé la afectación de la recaudación para «financiar políticas de apoyo a los más vulnerables», en términos excesivamente ambiguos y de difícil control.

Al margen de esos dos caracteres, la ley lo denomina «impuesto [...] de las grandes fortunas». Sería más correcto el uso de la preposición «sobre» como indicativo de aquello que queda afectado por un impuesto o un gravamen, pues los impuestos recaen sobre materias imposables (renta, patrimonio, consumo), como se aprecia en la terminología legal. La utilización por el legislador de la preposición «de» parece querer incidir en la condición posesiva de las grandes fortunas, a las que pertenecería este impuesto, llamado coloquialmente «impuesto a los ricos». De modo que, por el hecho de serlo, les correspondería y serían merecedores del mismo. Pero, sobre todo, hay que recalcar que las auténticas grandes fortunas quedan habitualmente extramuros del mismo, pues habrán creado un entramado societario con una actividad económica que les permitirá eludir el gravamen, como demuestran los datos de recaudación del IP<sup>10</sup>.

### **3. La Sentencia del TC 149/2023 y el extenso voto particular: análisis crítico**

El Gobierno de la Comunidad de Madrid denuncia que su tramitación se ha llevado a cabo a través de una enmienda que no tenía que ver con este tributo; que incurre en fraude de ley, pues se crea para armonizar la tributación de patrimonio entre comunidades autónomas eludiendo el procedimiento previsto en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad; que vulnera la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas y los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional; que infringe los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y que atenta contra la seguridad jurídica con una retroactividad en grado medio, sin justificación, al incidir sobre

---

<sup>10</sup> El 1 % de la población más acaudalada de España, aproximadamente 1.800 personas, registra un patrimonio de 19.014.460 euros, pero tributa en el IP a un tipo efectivo de tan solo el 0,03 %, una aportación de apenas 5.000 euros, una cifra muy inferior al 0,25 % que soportan de media los cerca de 180.000 altos contribuyentes que abonan cada año el tradicional tributo sobre la riqueza. Es decir, esas que tienen una riqueza media inicial de 19.019.731 euros, tras sus obligaciones fiscales. Ello se explica principalmente por las exenciones que prevé el impuesto. Véase <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-06-19/las-1800-mayores-fortunas-que-pagan-patrimonio- apenas-tributan-un-003.html>

situaciones preexistentes. En los cuatro recursos posteriores se planteó también la quiebra de la legítima confianza de los contribuyentes por su imprevisibilidad.

La Sentencia del TC 149/2023 (NCJ066927) los agrupa en cuatro supuestos que veremos en los siguientes puntos. Dentro de los principios de justicia tributaria se abordará también el principio de igualdad, cuestionado en los recursos de la Asamblea de Madrid y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia.

### 3.1. Procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley y relación mínima de homogeneidad

El impuesto se incorporó a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito mediante una enmienda de adición, la número 99, publicada el 18 de noviembre de 2022 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG)<sup>11</sup>.

La forma de aprobación llama la atención por lo inédito de la misma: creación de un impuesto mediante una enmienda a una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Todos los impuestos estatales, hasta la fecha, tuvieron su origen en proyectos de ley<sup>12</sup>. La utilización de una proposición de ley permite eludir la consulta pública, la memoria de impacto normativo y el dictamen del Consejo de Estado, que hubieran sido preceptivos en la tramitación de un proyecto de ley con arreglo al artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y no admite enmiendas a la totalidad<sup>13</sup>. Sería conveniente analizar la posibilidad de un cambio normativo para que, al menos cuando la proposición de ley provenga del grupo parlamentario en el Gobierno, se exijan los mismos requisitos que a los proyectos de ley<sup>14</sup>.

La letrada de las Cortes Generales, el abogado del Estado y el propio fallo señalan que dichos informes no son exigibles en las proposiciones de ley, citando la Sentencia del TC 19/2023, de 22 de marzo (NCJ066552), FJ 3. Siendo esto cierto, viniendo del propio Gobierno,

<sup>11</sup> Expediente 122/000247, Congreso de los Diputados, 10 de noviembre de 2022. Ello obliga, también, a cambiar el título de la proposición de ley (enmienda 13). También se incorporan otras enmiendas modificando diversas normas tributarias, entre ellas, la LIP.

<sup>12</sup> Como recuerda Alonso González (2023, p. 28), los otros 22 impuestos estatales vigentes tuvieron su origen en proyectos de ley.

<sup>13</sup> Artículo 126.5 del Reglamento del Congreso.

<sup>14</sup> Favorable a que se apliquen los mismos requisitos en todo caso se ha postulado Ruiz Gallud, quien advierte que los autores de la proposición son diputados muchas veces de insuficiente preparación técnica y excesiva inclinación política, condicionando la bondad de la ley futura, al no venir el texto preparado ni filtrado por funcionarios cualificados ni por instituciones públicas expertas, como, en general, sí ocurre con los proyectos de ley (2023, p. 112).

lo razonable habría sido tramitarlo como proyecto de ley, de acuerdo con el artículo 88 de la CE, y mediante una nueva iniciativa legislativa, al tratarse de una materia distinta<sup>15</sup>.

Respecto de la conexión, aduce la letrada que parte del objetivo coincide (exigir un esfuerzo solidario por la inflación y la crisis energética), y también la naturaleza, al ser tanto el tributo como las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias parte del género de las prestaciones patrimoniales coactivas y de interés público.

Aprueba la sentencia en su FJ 2 la necesidad de homogeneidad y la flexibilidad en su concreción, al señalar que:

- No caben enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima (Sentencia del TC 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7).
- En el caso concreto de creación de nuevos tributos, la Sentencia del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), aclaró que la conexión no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa, sino de afinidad (FJ 4 b).

Con base en ello, rechaza los dos motivos de impugnación:

- No cabe reprochar la utilización de una proposición de ley en vez de un proyecto del Ejecutivo. Además, la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo.
- Sí presenta homogeneidad, pues también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios. Pone como ejemplo las Sentencias 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), que avalaron la inclusión mediante sendas enmiendas a leyes con medidas tributarias del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) y del impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito (IDEC), respectivamente. Añade que, aunque los gravámenes energético y entidades de crédito no tienen naturaleza tributaria, lo determinante es que persiguen el mismo objetivo: coadyuvar al «pacto de rentas» y al «reparto del esfuerzo».

El voto particular se refiere en los FF. JJ. 1 y 3 a «una iniciativa sesgada» y a «la crisis del parlamentarismo democrático», con una acendrada crítica que se resume en los siguientes puntos:

---

<sup>15</sup> Las proposiciones de ley requieren de otros agentes que las impulsen: Congreso, Senado o Asambleas legislativas de las comunidades autónomas, conforme al artículo 87 de la CE. Como observa Alonso González (2023, p. 31), no se puede dudar de que los tres impuestos provengan del Gobierno, y su anuncio lo hizo la propia ministra de Hacienda, como antes lo hiciera el presidente del Gobierno con los otros dos.

- El derecho de enmienda debe versar sobre la materia a la que se refiere el proyecto de ley (Sentencia del TC 23/1990, de 15 de febrero –NCJ067051–, FJ 5) sin que pueda «dar vida a una realidad nueva» (Sentencia del TC 119/2011, de 5 de julio –NCJ055329–, FJ 6), ni «alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado, toda vez que esa función la cumple, precisamente, el ya superado trámite de enmiendas a la totalidad, que no puede ser reabierto» (Sentencia del TC 119/2011 –NCJ055329–, FJ 6).
- La enmienda que crea el tributo socava el principio de legalidad financiera en una materia, la tributaria, sometida a la garantía de «autoimposición» de la comunidad sobre sí misma, y donde la ley de presupuestos no puede crear tributos por «las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria (fundamentalmente en los trámites de enmienda y debate) por los reglamentos de las Cámaras» (Sentencia del TC 44/2015, de 5 de marzo –NCJ059623–, FJ 5 e).
- Debe tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto que se pretende enmendar, con una relación de subordinación no solo a la «materia» o sector material al que pertenece la iniciativa (conexión de homogeneidad), sino también al «objeto» del texto enmendado (conexión de congruencia) (Sentencias del TC 132/2013, de 5 de junio –NCJ058045–, FJ 3, y 120/2014, de 17 de julio –NCJ058635–, FJ 6).
- La finalidad de los gravámenes no tributarios no es solo recaudatoria, sino de «intervención del Estado en la economía», pues los sectores energético y crediticio, al incrementar en mayor medida sus beneficios por la subida de precios, pueden contribuir a reforzar el pacto de rentas (repartiendo el coste de la inflación entre los diferentes agentes económicos). El «objetivo real» del ITSGF era «armonizar el impuesto sobre el patrimonio», y su consecuencia, una recaudación para el Estado. Concluye que no se inscriben en el mismo sector material los de entidades de crédito/energía (arts. 149.1.11 y 25 de la CE) y el de hacienda general (art. 149.1.14 de la CE), no hay conexión entre un gravamen no tributario y otro tributario, y no hay relación entre una finalidad principal recaudatoria (fiscal), con un efecto accesorio intervencionista (extrafiscal), y otra meramente armonizadora (extrafiscal), con un efecto recaudatorio adicional (fiscal).
- Las Sentencias del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), versaban sobre «medidas tributarias» y, en el caso del IDEC, se justificó la incorporación urgente por la posible incompatibilidad con la normativa comunitaria y se actuó en la forma establecida en el bloque de la constitucionalidad, adoptando las medidas de compensación recogidas en el artículo 6.2 de la Ley orgánica 8/1980, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA).
- La tramitación como enmienda de una nueva y diferente iniciativa legislativa ha violentado el respeto al pluralismo político.

¿Vulnera el pluralismo político? ¿Se ha alterado el objeto de la proposición de ley dando lugar a una realidad nueva? ¿Tiene un carácter subsidiario respecto del objeto y la materia regulados en el texto inicial? ¿Hay o no conexión entre un gravamen no tributario y otro tributario?

Comenzando por el final, cabría pensar que la inclusión de una medida impositiva en una ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias implica incorporar un gravamen de distinta naturaleza y mayor entidad, a diferencia de lo que ocurrió en las sentencias citadas por el TC, donde la norma inicial sí contenía medidas tributarias<sup>16</sup>. Sin embargo, hay que atender a la verdadera naturaleza de las prestaciones<sup>17</sup> y, en el caso de los gravámenes a la banca y a las energéticas, nos encontramos frente a auténticos tributos, al tratarse de prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público exigidas por la Administración del Estado conforme a la capacidad económica para financiar gastos públicos<sup>18</sup>. Su presupuesto de hecho pone de manifiesto la capacidad económica de los obligados a su pago; su aplicación y revisión se rige por los procedimientos tributarios y se ingresan en el Tesoro Público para financiar el gasto público, sin una afectación concreta, que es lo que caracteriza a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, cuya finalidad, según reiterada jurisprudencia, «no es la de financiar "todos" los gastos públicos» (véase, por todas, la Sentencia del TC 63/2019, de 9 de mayo –NCJ064062–). En consecuencia, podría apreciarse una conexión al tratarse de auténticos impuestos, como lo es también el ITSGF.

Pero también hay que valorar el carácter subsidiario o incidental respecto del texto que se pretende enmendar que debe tener toda enmienda parcial (Sentencia del TC 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7). Ello requiere analizar la entidad de la alteración propuesta y verificar si hay una innovación del ordenamiento tributario que altere «sensiblemente la posición de los ciudadanos frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado» por su entidad cualitativa o cuantitativa, como advirtió la Sentencia del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), FJ 4 b)<sup>19</sup>. En esta sentencia –citada por el fallo en apoyo de su postura–, el tribunal enjuiciaba la introducción por la Ley 24/2001 de medidas fiscales, administrativas y del orden social de tres tributos por una

<sup>16</sup> Concretamente, eran la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la economía.

<sup>17</sup> Como advirtió la Sentencia del TC 63/2019, de 9 de mayo (NCJ064062), FJ 4: «Las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen cada una la naturaleza que derive de su configuración y régimen jurídico, sin que este Tribunal deba verse vinculado por el *nomen iuris* utilizado por el legislador».

<sup>18</sup> Se trata propiamente de un impuesto, dado que su presupuesto de hecho está constituido por hechos que ponen de relieve la capacidad económica (art. 2.2 c) de la Ley general tributaria –LGT–; se gestiona como un tributo; se revisa como un tributo; se ingresa en el Tesoro Público (art. 2.10 de la proposición de ley) y su objeto es financiar el gasto público. Véase el informe del Instituto de Estudios Económicos dirigido por Martín Queralt (2022, pp. 17 y ss.).

<sup>19</sup> Con cita, entre otras, de las Sentencias del TC 119/2011, de 5 de julio –NCJ055329–, FJ 6; y 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7. Sobre estas sentencias del TC, véase Santaolalla López (2011, p. 174).

enmienda en el Senado (el IVMDH, la tasa portuaria de seguridad al pasaje y la tasa de seguridad del transporte ferroviario de viajero), resolviendo que su escasa entidad relativizaba las exigencias de homogeneidad, «pues por mucho que una de ellas configure formalmente un nuevo impuesto, no deja de ser una modalidad del existente impuesto especial sobre hidrocarburos de cuya normativa participa»<sup>20</sup>. Pero, en el caso de estudio, nada tiene que ver el nuevo impuesto con los inicialmente incluidos, hasta el punto de que hubo que cambiar el título de la proposición de ley, añadiéndolo al mismo, y la medida es cuantitativamente relevante para los contribuyentes en Andalucía y Madrid, para quienes aumenta el 100 % la tributación. Además, la subordinación debe referirse tanto al objeto como a la materia.

Atendiendo al objeto, los gravámenes a la banca y a las energéticas perseguían una finalidad eminentemente recaudatoria y secundaria de intervención del Estado en la economía, mientras que la del ITSGF es preponderantemente armonizadora, con una pequeña recaudación en lo que exceda de la cuota del IP fijada por las comunidades autónomas (recuérdese que de la cuota del ITSGF se resta la del IP y ya se había intentado antes su aprobación argumentando la disparidad de gravámenes entre comunidades autónomas).

El argumento del voto mayoritario de que «sí presenta homogeneidad suficiente [...] dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios» (Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre –NCJ066927–, FJ 2 C b) cae por su base al restarse de su cuota la del IP, por lo que de la recaudación total se restará lo abonado por el IP, a lo que se añade que se mantienen las mismas exenciones que en el IP, que lo merman considerablemente, habida cuenta de que una parte importante de los altos patrimonios están afectos a una actividad económica<sup>21</sup>. Y si la finalidad principal era la recaudatoria, carece de sentido que, inicialmente, se previera su entrada en vigor en 2023, pues los ingresos no se percibirían hasta mediados de 2024.

De otro lado, los patrimonios más elevados pueden deslocalizarse a países con regímenes beneficiosos para rentas de fuente extranjera –vigentes en Portugal, Italia o Grecia– o,

---

<sup>20</sup> Observa Utande San Juan (2023, p. 4) que la falta de suficiente homogeneidad de una enmienda con el texto al que se incorpora solo ha sido apreciada en la Sentencia del TC 119/2011, de 5 de julio, por la modificación del Código Penal mediante una enmienda al proyecto de ley orgánica complementaria de la ley de arbitraje. Se estimó el recurso al apreciar una infracción de la legalidad parlamentaria, pero con efectos únicamente declarativos y manteniendo incólume la modificación normativa.

Recuerda también que recientemente se ha dictado el Auto del TC 177/2022, de 19 de diciembre (NCJ066421), que ha abordado, en fase de medidas «cautelarísimas», la conexión de homogeneidad de una enmienda a una proposición de ley orgánica de modificación del Código Penal por la que se modificaban sendos preceptos de la Ley orgánica del Poder Judicial y la Ley orgánica del Tribunal Constitucional.

<sup>21</sup> La exención más relevante es la relativa a elementos afectos a actividades económicas y participaciones en entidades, pero también pueden ser aplicables las que operan sobre bienes integrantes del patrimonio histórico del Estado o de las comunidades autónomas, objetos de arte y antigüedades, bienes de este tipo cedidos por sus propietarios en depósito permanente por más de tres años, etc.

incluso, dentro de España si el gravamen fuera menor en los territorios forales. Finalmente, puede constituir un obstáculo a la inversión extranjera y de grandes patrimonios procedentes de América Latina en España. La ausencia de nuevas inversiones y la deslocalización de los patrimonios generará la pérdida de ingresos de otros tributos que dejarían de pagar sus titulares con mucha más recaudación (sobre la renta –IRPF– o el consumo y circulación de bienes –IVA e ITP–), afectando negativamente al ahorro y a la actividad económica.

En cuanto a la materia, como aprecia el voto particular, no se inscriben en el mismo sector material el sistema monetario de entidades de crédito y energético frente al de hacienda general, en el que se inscribirían las personas físicas titulares de lo que la ley denomina «grandes fortunas». Prueba de ello es que la proposición de ley no se presentó en la Mesa de la Comisión de Hacienda y Función Pública, sino en la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital, aunque debiera haberse hecho en la primera por el carácter tributario de los gravámenes a la banca y a las energéticas.

Por último, como advierte el recurso del Consejo de Gobierno de la Región de Murcia, no estamos ante una ley de contenido heterogéneo, sino ante una proposición que nace con un contenido definido y determinado al que suma, posteriormente, un nuevo IP. El objetivo inicial era crear dos gravámenes transitorios a cargo de las empresas de los sectores energético y crediticio como contribución al «pacto de rentas» y en compensación a los beneficios extraordinarios por el aumento del precio de la energía y de los tipos de interés en el sector bancario (Sentencia del TC 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ067001–, antecedente 1 b).

Cabe, en consecuencia, afirmar que, a diferencia de lo que ocurrió en las Sentencias del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), la enmienda que incorpora el nuevo impuesto introduce contenido heterogéneo con una materia y un objeto distintos a los de la ley, dando lugar a una realidad nueva, provocando una incongruencia material entre la enmienda y el texto principal con consecuencias negativas en el plano parlamentario y en el propio sistema constitucional.

Por último, el pluralismo político padece en cuanto se hurta la posibilidad de un debate parlamentario; muestra de ello es que la celeridad en su aprobación para aplicarlo en 2022, sin posibilidad de admitir enmiendas que lo mejoraran, motivó un error en la fijación del límite conjunto cifrado en el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF, al operar sobre «la cuota íntegra de este impuesto», junto a las cuotas del IP y del IRPF, en lugar de la efectivamente satisfecha en el IP, en contra de la finalidad de la norma en aquellas comunidades con bonificación y mermando la recaudación al sumarse la cuota íntegra para alcanzar el límite, en lugar de la bonificada. También ha provocado la indeterminación de los supuestos de no sujeción y exención, lo que podría suponer elevar el umbral de tributación hasta 6.700.000 euros o 7 millones con la exención por vivienda habitual<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> El hecho imponible lo constituye la «titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros» (apdo. 3), por lo que cabría inferir la no sujeción hasta

### 3.2. Restricción de la autonomía financiera a la baja y modificación por ley ordinaria del bloque de la constitucionalidad

Continúa la sentencia analizando la alegada vulneración de los artículos 156.1 y 157.3 de la CE.

El artículo 156.1 de la CE garantiza a las comunidades autónomas «la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». Y un pilar estructural de esa financiación son los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, cuya modificación requiere del previo acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), con la consiguiente modificación de la LOFCA, del estatuto de autonomía, de la ley general de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, de la ley específica de cesión de tributos del Estado a cada comunidad autónoma (previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta) y de la ley autonómica que trasponga el alcance de la nueva cesión acordada a su ámbito territorial.

El letrado de la Comunidad de Madrid argumenta que no se cumple con dicho procedimiento y se vulneran los principios de autonomía financiera (vinculada a la autonomía política), corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional, derivados del artículo 156.1 de la CE, y se infringe el artículo 157.3 de la CE, que exige una ley orgánica para aprobar las normas que resuelvan conflictos entre el Estado y las comunidades autónomas. Añade que el nuevo gravamen impide el desarrollo por la Comunidad de Madrid de su política de atracción de inversión y de generación de riqueza, que se ve seriamente comprometida.

La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado aducen que deja intactas las competencias autonómicas y la autonomía financiera y tampoco modifica el régimen de cesión, no vulnerándose ninguno de estos principios.

El FJ 3 de la sentencia realiza las siguientes consideraciones:

- La autonomía tributaria se conecta, como parte de la autonomía financiera, con el principio de «corresponsabilidad fiscal», en virtud del cual las comunidades autónomas deben poder «generar un sistema propio de recursos como fuente principal

---

dicho importe. Y dado que el primer tramo de la escala –hasta 3 millones de euros de base liquidable– opera con un tipo del 0% (apdo. 11), podría interpretarse que el mínimo total no sometido a imposición es de 6 millones de euros, a los que se sumarían los 700.000 euros de mínimo exento y 300.000 euros por vivienda habitual. Compartimos las apreciaciones hechas por Javier Seijo en la AEDAF el 30 de noviembre de 2022 en esta orientación. No obstante, el párrafo V de la exposición de motivos advierte que grava los patrimonios superiores a 3 millones de euros, lo que permite colegir que la exención general se limita a esa cifra.

de los ingresos de Derecho público» (Sentencias del TC 289/2000, de 30 de noviembre –NFJ010001–, FJ 3, y 53/2014, de 10 de abril –NCJ058422–, FJ 3 a).

- Para cuantificar el ITSGF se deduce la cuota satisfecha por el IP, que funciona como «pago a cuenta», por lo que los titulares de patrimonios que excedan de 3 millones de euros solo contribuirán por el nuevo impuesto cuando la comunidad autónoma en la que residan haya ejercido a la baja sus competencias normativas en el IP.
- Por tanto, no supone una merma de los ingresos autonómicos y deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP (el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones), por lo que se descarta la vulneración de la corresponsabilidad fiscal.
- En cuanto al fin extrafiscal de atraer riqueza e inversión, las comunidades autónomas solo pueden perseguirlo dentro de sus competencias, entre las que no se encuentra bloquear la potestad originaria del Estado para establecer tributos (art. 133.1 de la CE) y su competencia exclusiva en materia de «hacienda general» (art. 149.1.14 de la CE). La autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, que reduce a cero la tributación del IP en su territorio, no impide a las Cortes Generales establecer un ITSGF con un objetivo recaudatorio y armonizador, pues los residentes en la Comunidad de Madrid también están sujetos a la potestad tributaria del Estado.
- Ello se confirma con la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), sobre el IDEC, donde se declaró la competencia del Estado para establecer un tributo armonizador de esa materia imponible. Si, como reconocimos en la Sentencia TC 26/2015, el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal.
- No se vulnera la coordinación, pues ya la citada Sentencia del TC 26/2015 amparó la creación de un tributo estatal con fines armonizadores, y tampoco la lealtad institucional, pues no genera ninguna pérdida recaudatoria para las comunidades autónomas.
- Por último, no se vulnera la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la CE<sup>23</sup>, pues el nuevo impuesto no se crea en aplicación de la LOFCA, sino en ejercicio de las competencias del Estado ex artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco se minoran los ingresos, por lo que no es precisa ninguna fórmula de colaboración financiera. Y como no se ha cuestionado la competencia de las comunidades autónomas para bonificar íntegramente el IP, no hay conflicto que resolver.

<sup>23</sup> Según el cual:

Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

El FJ 2 del voto particular se sintetiza en estos aspectos:

- Lo que se alegaba en la demanda no era la falta de competencia del Estado para armonizar la imposición patrimonial, sino el cauce utilizado para su «recentralización» en un «fraude de ley», al margen del bloque de la constitucionalidad y por vía de ley ordinaria y no orgánica. La cesión no es irrevocable, pero, para que la recentralización de las competencias delegadas sea compatible con la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, debe concurrir un fin legítimo (derivado del art. 157.3 de la CE o de la LOFCA) y adoptarse en el órgano de coordinación del Estado y las comunidades autónomas en materia fiscal y financiera (CPFF).
- El principio de corresponsabilidad fiscal se instrumentó no tanto a través del fomento de los «tributos propios» como «por la vía de la cesión de determinados tributos estatales», atribuyendo a las comunidades autónomas algunas competencias normativas sobre los mismos para que pudiesen decidir «la composición y el volumen de ingresos de que disponen» (Sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio –NCJ064910–, FJ 4 c). Actualmente, «los tributos cedidos tienen una importancia central» y las competencias normativas permiten «un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera» (Sentencia del TC 204/2011, de 15 de diciembre –NCJ056070–, FJ 8).
- La restricción del poder de decisión autonómico sobre los tributos cedidos, en cuanto implica una «interferencia directa» del Estado en su autonomía política, debe desplegarse conforme al orden competencial articulado en la Constitución: adoptando la decisión en el seno del órgano multilateral de coordinación (CPFF) para luego materializarla en la regulación orgánica (la LOFCA), las normas estatutarias, la ley marco de cesión (actualmente, Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía –en adelante ley de cesión–), la «ley específica» que determine «el alcance y condiciones» de la cesión, previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta Estado-comunidad autónoma, y la ley autonómica de concreción (Sentencias del TC 41/2016, de 3 de marzo –NCJ061045–, FJ 16, y 33/2019, de 14 de marzo –NCJ063945–, FJ 3). El ejercicio de la actividad financiera del Estado (central y autonómico) debe desplegarse conforme al orden competencial articulado en la Constitución, sin «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas (Sentencias del TC 13/1992, de 6 de febrero –NSJ000657–, FJ 2, y 68/1996, de 18 de abril –NFJ004422–, FJ 2).
- Los tributos cedidos pueden utilizarse para la consecución de fines extrafiscales como instrumentos de política económica<sup>24</sup>. Lo importante es que la medida tenga

<sup>24</sup> Ello deriva del principio de autonomía política, pues los artículos 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139, 149.1.1 y 149.1.13 de la CE no exigen un tratamiento jurídico uniforme en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía (Sentencias del TC 150/2005 –NSJ018318–, FJ 4, y 132/2019 –NCJ064424–, FJ 6).

una justificación razonable y sea proporcionada (Sentencia del TC 100/2012, de 8 de mayo –NCJ056954–, FJ 4).

- La finalidad última del impuesto controvertido es recuperar la tributación patrimonial plena en el territorio de las comunidades autónomas que han ejercido legítimamente sus competencias en materia del IP, convirtiéndolo en un «pago a cuenta» del ITSGF.
- La sentencia abona su conclusión recurriendo a la doctrina de la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), pero «ha olvidado» que:
  - El IDEC era un «tributo propio» de algunas comunidades autónomas (no un «tributo cedido»), siendo el régimen normativo de unos y los otros absolutamente distinto (el art. 6.2 de la LOFCA permite al Estado «absorber» la materia imponible «ocupada» por las comunidades autónomas).
  - «Los tributos propios no forman parte del sistema de financiación» (apdo. 4.4.9 del Acuerdo 6/2009 del CPFF), mientras que los «tributos cedidos» son un elemento estructural del mismo.
  - La armonización de los tributos propios puede articularse a través de cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales hubiesen apreciado esa necesidad (art. 150.3 de la CE), no como en los «tributos cedidos», que, por su carácter estructural del sistema de financiación, tienen previsto un sistema multilateral de modificación.
  - El instrumento seleccionado en el caso del IDEC tenía perfecto encaje en el reparto competencial sobre la materia («tributos propios»), circunstancia esta que no concurre con el ITSGF.
- Aunque la Ley 38/2022 no incida «directa» y «formalmente» en el IP, a través del artificio articulado con la creación del ITSGF se ha afectado «directamente» a la autonomía política de las comunidades autónomas al impedir usar un tributo como un instrumento al servicio de la consecución de sus propias políticas sectoriales, y a la autonomía financiera, pues, si mantienen su bonificación, la recaudación queda en poder del Estado, sustrayéndoles así de forma absolutamente torticera un recurso propio del sistema de financiación.

La clave de bóveda de este apartado se sustancia en la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, que se ha visto laminada al impedir, de facto, la bonificación del IP cuya competencia normativa detentaban desde el 1 de enero de 2002<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Por el artículo 39.1 c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, derogada por la ley de cesión de 2009, que recoge la asunción de

La autonomía política permite utilizar los tributos como mecanismos de la política económica del Gobierno y cumplir con la finalidad extrafiscal de atraer riqueza e inversión (Comunidad de Madrid), fomentar la actividad económica y la creación de empleo (Comunidad de Andalucía) o incentivar el mantenimiento del patrimonio y favorecer las inversiones estratégicas (Comunidad de Galicia)<sup>26</sup>. Respecto de la finalidad extrafiscal, el fallo se limita a señalar que las comunidades autónomas solo pueden perseguirlo dentro de sus competencias, entre las que no se encuentra bloquear la potestad originaria del Estado para establecer tributos y su competencia exclusiva en materia de «hacienda general». Sin embargo, como señala el voto particular, lo que se alega en la demanda no es la falta de competencia del Estado, sino la vía fraudulenta utilizada. Nadie discute la potestad tributaria y armonizadora del Estado, pero en el marco de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas debe seguirse el procedimiento previsto en el bloque de la constitucionalidad.

La autonomía financiera, por su parte, determina las vías de financiación, ejerciendo la corresponsabilidad fiscal al alza o a la baja. La vigente ley de cesión refuerza los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal mediante el incremento de las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos para «que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen» (exposición de motivos, parágrafo II). Su precedente, la Ley 21/2001, que crea las competencias normativas en el IP, señala en su exposición de motivos que la «principal novedad consiste en que las Comunidades Autónomas pueden regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pueden crear deducciones y bonificaciones en aquél» (parágrafo III). En palabras del TC, la autonomía financiera «exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas» (por todas, Sentencias del TC 289/2000, de 30 de noviembre –NFJ010001–, FJ 3, y 53/2014, de 10 de abril –NCJ058422–, FJ 3 a). Más recientemente, la Sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio (NCJ064910), aprecia que:

En la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia capital como recurso de las haciendas que, además de garantizar determinados rendimientos a estos entes territoriales, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas (FJ 4).

---

competencias normativas por las comunidades autónomas sobre deducciones y bonificaciones de la cuota en el artículo 47.1 c).

<sup>26</sup> El Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que aprobó la bonificación del 100 % sobre la cuota positiva del IP en Andalucía, precisaba que se introducía con el objetivo de atraer «más talento con capacidad inversora y con ello el fomento de la actividad económica andaluza y la creación de empleo» (apdo. III del preámbulo). En Galicia, la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, aumenta la bonificación del 25 % al 50 % de la cuota con el objetivo de «incentivar el mantenimiento del patrimonio, de no penalizar el ahorro y de favorecer las inversiones estratégicas en Galicia».

Y la Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo –NFJ000269– (como también las Sentencias del TC 135/2019, de 25 de noviembre –NCJ064440–, FJ 6, y 125/2021, de 3 de junio –NCJ065604–, FJ 5), advirtió que los artículos 9.2, 14, 139 y 149.1.1.º de la CE «no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía» (FJ 10). A nuestro juicio, con el ITSGF se establece un condicionante que limita las bonificaciones aprobadas en un tributo cedido de capital importancia en las haciendas autonómicas.

Ruiz Almendral (2022, p. 169) entiende que no parece haber fundamento para afirmar que este impuesto «haya supuesto una alteración ni siquiera de las condiciones de la cesión del IP, por mucho que ese fuera el objetivo e incluso el efecto». Por su parte, Utande San Juan (2023, p. 9) sostiene que la opción seguida «no ha sido alterar las competencias autonómicas sobre el IP cedido, sino crear un impuesto estatal en el mismo espacio fiscal». El voto de la mayoría recalca que el ITSGF no supone una merma de los ingresos autonómicos y deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP, descartando la vulneración del principio de corresponsabilidad.

En nuestra opinión, aunque no se alteran las competencias autonómicas, la reforma coarcta la autonomía financiera de las comunidades autónomas de régimen común, pues impide minorar el gravamen sobre el patrimonio a los ciudadanos que residan o tengan propiedades en su territorio, al tiempo que constriñe a algunas comunidades autónomas a incrementarlo para no perder recaudación. Como observa el voto particular, no incide «directa y formalmente» en el IP, pero afecta directamente a la autonomía política. Respecto de los ingresos, es cierto que no supone una merma de lo recaudado por el IP, pero sí incidirá en la riqueza, el empleo y la inversión, que se verán disminuidos con ocasión del nuevo gravamen. Habría que ver las cifras globales, por la desinversión y pérdida de empleo y riqueza que supone su implantación. Según las estimaciones del Gobierno de la Comunidad de Madrid, ello puede implicar que dejen de llegar más de 1.200 millones de inversión extranjera al año, además de ocasionar la pérdida de 13.000 contribuyentes y 5.000 millones de ingresos<sup>27</sup>. Con toda seguridad, si no se modifica la normativa autonómica en las que lo tenían bonificado, se perderá recaudación en ese territorio.

Añade el fallo que la demanda no identifica qué concreta competencia autonómica sobre el IP ha quedado alterada, limitándose a argumentar que con el nuevo impuesto se «fuerza» a tributar a los contribuyentes que realicen su hecho imponible. Claramente se ha restringido la competencia normativa que permite la bonificación del impuesto, aunque el letrado de la Comunidad de Madrid no lo diga de forma expresa, pero sí lo hizo el letrado de la Junta de Andalucía y tampoco hubo respuesta. Aduce este letrado que el ITSGF se

<sup>27</sup> Véase <https://www.comunidad.madrid/noticias/2023/02/01/comunidad-madrid-recurre-tc-nuevo-impuesto-solidaridad-gobierno-central-invasion-competencias>

introdujo «con la intención de neutralizar las bonificaciones introducidas» por algunas comunidades autónomas, pues, si las mantienen, será el Estado el que reciba los ingresos, mientras que, «si las suprimen podrán, por lo menos, recibir esos ingresos» (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, FJ 2 a). La segunda sentencia no da respuesta expresa a esta alegación, limitándose a reiterar que el nuevo impuesto deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP y que «el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a los contribuyentes con residencia habitual en una comunidad autónoma seguirán siendo, única y exclusivamente, los que ella decida» (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, FJ 2 c). Como se ha dicho, esa capacidad de decisión ha quedado eliminada. No hay libertad de elección desde el punto y hora en que lo bonificado por cada comunidad autónoma será recaudado por el Estado a través del ITSGF.

Si analizamos la secuencia de hechos, vemos que el anuncio del impuesto se hizo pocos días después de que se aprobara por la Comunidad Autónoma de Andalucía la bonificación del 100 % de la cuota del IP mediante el Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre. Se restringe la autonomía financiera a la baja, al impedir la bonificación del impuesto por la vía de hecho. La prueba es que todas las comunidades autónomas de régimen común que habían bonificado el impuesto o tenían unos tipos de gravamen inferiores a los del ITSGF se han visto forzadas a modificar su normativa restringiendo la bonificación o elevando las alícuotas.

Advierte el voto mayoritario que:

La cesión a las comunidades autónomas de la recaudación y de determinadas competencias normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio regulado en dicha ley no priva al Estado de la potestad de establecer otros impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Y añade que el ITSGF no armoniza un impuesto propio autonómico, sino «la fiscalidad del patrimonio, que es un espacio fiscal del Estado, desde la aprobación de la Ley 50/1977». Es cierto que la titularidad del IP pertenece al Estado, pero, una vez que se han cedido competencias normativas conforme al bloque de la constitucionalidad, cualquier medida que las afecte deberá aprobarse con el mismo procedimiento, y la creación del ITSGF incide en la competencia fiscal a la baja –limitando la posibilidad de establecer bonificaciones– y en la finalidad extrafiscal de atracción de riqueza, empleo e inversión. De acuerdo con el voto particular, el propio legislador que ha seguido un procedimiento singular para la cesión no puede revertirla soslayando los instrumentos constitucional y legalmente previstos, pues también está sujeto, como todos los poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 de la CE).

Para justificar el nuevo impuesto y su finalidad armonizadora, se utiliza el precedente admitido en la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), referente al IDEC. Aprobado en 2001 en Extremadura y declarado constitucional en 2012, rápidamente se aprobó

dicho impuesto en el ámbito estatal por la Ley 16/2012 con un tipo cero, posteriormente incrementado mínimamente, para impedir a las comunidades autónomas su regulación (lo habían aprobado ya Extremadura, Andalucía y Canarias)<sup>28</sup>. En esta sentencia, el TC aprecia, en primer lugar, su finalidad extrafiscal de armonizar la sujeción a gravamen de la imposición sobre los depósitos en entidades de crédito (FJ 4 a). A continuación, afirma que los títulos competenciales de los artículos 133.1 y 149.1.13 y 14 de la CE amparan su creación (FJ 4 b). Y tercero, que no se invade el ámbito reservado a la ley orgánica por parte del artículo 157.3 de la CE, pues se establece un impuesto estatal que grava un hecho imponible sujeto ya a imposición por algunas comunidades autónomas, poniéndose en marcha los mecanismos de coordinación y compensación previstos en el artículo 6.2 de la LOFCA (FJ 5).

Debe recalcar que el IDEC era un tributo propio y el Estado tenía un título competencial en el artículo 6.2 de la LOFCA, que impide a las comunidades autónomas establecer tributos sobre hechos imponderables gravados por el Estado. Este tipo de tributos, como recuerda el voto particular, no forman parte del sistema de financiación y su armonización puede realizarse mediante cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales aprecien esa necesidad (art. 150.3 de la CE), en cambio, los «tributos cedidos» tienen previsto un sistema multilateral de modificación por su carácter estructural del sistema de financiación. Con la aprobación del ITSGF no se ocupa una materia gravable por las comunidades autónomas, sino un hecho imponible ya ocupado por el Estado a través del IP, sobre el que aquellas tienen competencias normativas que se ven parcialmente afectadas por el nuevo impuesto. Como advierte García Novoa (2023, p. 59), lo que pretende el ITSGF es «armonizar en el sentido de limitar unas competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas»<sup>29</sup>. La duda es si puede hacerse al margen de la LOFCA en ambos casos. A este respecto, es clarificador el voto particular de cinco de los doce magistrados a la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541). Plantean que la creación de un impuesto estatal «cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo» y que «la consecución del objetivo de resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas debe hacerse mediante ley orgánica». Según este criterio, cuando se usa la potestad tributaria estatal con una pretendida

<sup>28</sup> Este impuesto y la batalla planteada en 2012 con las tramitaciones parlamentarias de este impuesto en sede autonómica para obtener la compensación y estatal para impedir su aplicación ponen de manifiesto el deficiente sistema de reparto de competencias entre las comunidades autónomas y el Estado y su injusto sistema de compensación. También lo aprobaron Asturias, Cataluña y Valencia, pero el Estado recurrió ante el TC y no fueron resarcidas, si bien posteriormente el Real Decreto-Ley 8/2014 modificó el sistema de compensación, distribuyendo la recaudación obtenida a las comunidades autónomas en función de donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. *Cfr.* Platero Alcón (2016).

<sup>29</sup> Señala este autor que no se entiende su finalidad recaudatoria cuando el Estado podía haber incrementado el IP, y un impuesto no puede crearse con el fin de armonizar, incidiendo en materia reservada a la LOFCA, que es parte del bloque de la constitucionalidad (2023, p. 60).

finalidad armonizadora, no se pueden vaciar las competencias financieras de las comunidades autónomas ni invadir la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la CE<sup>30</sup>. En nuestra opinión, también el ITSGF ha mermado las competencias financieras de las comunidades autónomas y ha invadido dicha reserva, no respondiendo, tampoco, su armonización a un fin material constitucionalmente legítimo.

Frente al argumento de la mayoría de que no se vulnera la reserva de ley orgánica porque el nuevo tributo no se crea en aplicación la LOFCA, cabe recordar que, de acuerdo con el artículo 157.3 de la CE, este impuesto incide en «el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1», relativas a los recursos de las comunidades autónomas, entre los que están los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado». La materia regulada en la proposición de ley entra de lleno en las competencias normativas de las comunidades autónomas al afectar a un impuesto totalmente cedido. Advierte la exposición de motivos su finalidad armonizadora para «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas», tributando cada contribuyente por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su comunidad autónoma. Y se consigue restando de la cuota del ITSGF la cuota satisfecha por el IP. Se crea, por tanto, un impuesto con una estructura sustancialmente idéntica a la del IP como reacción del legislador al ejercicio de sus competencias normativas por las comunidades autónomas. Siendo el ITSGF complementario del IP y constituyendo este un pago a cuenta de aquel se pone de manifiesto su íntima relación.

A mayor abundamiento, el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* de 2022 previó cuatro posibles escenarios de reforma del marco de cesión de potestades normativas en este impuesto, partiendo de la formulada por la Comunidad Autónoma de Cataluña con un impuesto mínimo por una ley estatal –que es la que se ha adoptado–, hasta unas horquillas sobre el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, lo que permitiría subir o bajar la tributación dentro de unos parámetros. Pero acto seguido advierte claramente que «las cuatro opciones afectan a la autonomía financiera de las comunidades autónomas de régimen común respecto a la situación actual», al impedir «eliminar de facto la tributación por el impuesto sobre el patrimonio»<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Arguye dicho voto que la potestad del artículo 6.2 de la LOFCA «solo cabe entenderla como constitucionalmente legítima si se ejerce en su dimensión positiva –gravar hechos imponible gravados por las comunidades autónomas o susceptibles de ser gravados– pero no negativa –inhabilitar materialmente un hecho imponible gravado por una comunidad autónoma–».

<sup>31</sup> El comité se decantó por una opción intermedia, con un tope máximo de elevación del mínimo exento, un mínimo para la reducción de la tarifa y otro máximo a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra. *Cfr.* Comité de Personas Expertas (2022, p. 723). Recuerda también que las propuestas de este comité, si fueran atendidas por el Gobierno, «deberían plantearse en los correspondientes órganos de coordinación con las comunidades autónomas de régimen común» (p. 711) y que la revisión del alcance de las competencias normativas debe salvaguardar la corresponsabilidad fiscal (p. 719), lo que no se ha hecho con la Ley 38/2022.

Ello implica una intromisión en las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en el IP –al limitar la minoración de este impuesto ante la amenaza de la pérdida de recaudación– reguladas en los artículos 19.2 b) de la LOFCA y 47 de la ley de cesión, que les otorga la determinación de las bonificaciones.

Además, esta restricción requeriría un proceso de negociación entre el Estado y las comunidades autónomas en el seno del CPFF y luego, de acuerdo con dichos ejes básicos, su aprobación por la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-comunidad autónoma (como se hizo en el País Vasco y en Navarra) determinando el alcance y las condiciones de la cesión de tributos a cada comunidad autónoma. Ello debería recogerse en una ley específica de cesión, modificando el estatuto de autonomía, como determina el artículo 10.2 de la LOFCA. Estas leyes específicas de cada comunidad autónoma, junto con la LOFCA y la ley de cesión, a la que deben remitirse, forman parte del bloque de la constitucionalidad *ex* artículo 28 de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos (Sentencia del TC 161/2012, de 20 de septiembre –NCJ057400–, FJ 2 c). En suma, se ha afectado a la autonomía financiera por una ley ordinaria sin el necesario consenso que precisaría una reforma de la LOFCA y de la ley de cesión en los términos expuestos.

### 3.3. Principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad

La demanda de la Comunidad de Madrid alega la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Los recursos de la Junta de Andalucía y de la Xunta de Galicia no la incluían, mientras que los de la Asamblea de Madrid y la Región de Murcia denuncian la quiebra del principio de igualdad junto al de capacidad económica. El voto particular no se ha manifestado en contra de la posición mayoritaria respecto de estos principios.

Comenzando por los primeros, aduce el letrado de la Comunidad de Madrid que, en la generalidad de las situaciones, el impuesto se exige sobre un crecimiento del patrimonio ficticio y muy superior al que cabe reclamar a un inversor medio, comparando el tipo máximo de gravamen del 3,5 % con los tipos de interés, que se encontraban en el 2,5 %, y con la rentabilidad media de diversos productos, contraviniendo la capacidad económica conforme a la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), en relación con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (–IIVTNU– FJ 2).

En su argumentación, el tribunal llega a las siguientes conclusiones (FJ 4):

- Partiendo de la tradicional distinción de la capacidad económica como fundamento y como medida de la imposición, dado que la Comunidad de Madrid no cuestiona que la titularidad de un patrimonio superior a 3 millones de euros sea

una manifestación real de riqueza susceptible de gravamen, solo se analiza en la segunda vertiente.

- La capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» de la imposición recuerda que debe aplicarse a todos los tributos («sobre todo en los impuestos»), debiendo reconocerse al legislador un amplio margen de libertad para concretar la cuantía de la obligación tributaria (Sentencias del TC 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–, FJ 4 B c), y 67/2023, de 6 de junio –NCJ066689–, FJ 4 a).
- Postula que, para determinar si el gravamen es excesivo, hay que atender a los tipos de gravamen efectivos, que no solo dependen de la tarifa de gravamen, sino del resto de los elementos de cuantificación del tributo. Para ello, se remite al *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* –que debió utilizar también en su análisis de la autonomía financiera– elaborado por la Comisión de Personas Expertas (2022), que establece unos tipos efectivos del IP que van decreciendo del 0,43 % para el tramo entre 3 y 5 millones de euros al 0,21 % para patrimonios superiores a 30 millones de euros. Añade que, aunque los datos se refieran a 2019, antes de la subida del tipo máximo por la Ley 11/2020, sigue existiendo una sensible diferencia entre los tipos de la escala y el tipo efectivo de gravamen y el número de contribuyentes que alcanzan dicho tramo es inferior al 2 %. Concluye que no se vulnera la capacidad económica (FJ 2 C b).
- Respecto de la posible confiscación, que no debe producirse en ningún tributo (Sentencias del TC 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176–, FJ 2, y 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–, FJ 3 c), aprecia que es un IP y solo tendría dicho efecto «en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica» (FJ 2 C a). Lo desestima por falta de carga probatoria.

Comenzando por la capacidad económica como medida de la imposición, siguiendo la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), cabría entender que se vulneraría si los supuestos en los que el gravamen es excesivo no son excepcionales o «patológicos» (FJ 5 D), pero, habida cuenta el importe de los patrimonios gravados, es difícilmente cuestionable. Habría que atender a la realidad económica de cada momento y a los tipos efectivos y situaciones concretas.

En todo caso, cabe hacer dos consideraciones: de un lado, sobre la diferencia entre la capacidad económica y la capacidad contributiva; de otro, sobre la aplicación del límite con el IRPF y el IP.

Respecto de la distinción entre los dos tipos de capacidad, la titularidad de un patrimonio es un índice de capacidad económica, pero cabe plantearse si este hecho capacita en todo caso para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Siendo evidente tratándose de dinero ahorrado, también la titularidad de derechos diferentes del dinero puede capacitar a su titular para pagar tributos, en la medida en que puedan ser liquidados, esto es,

convertidos en dinero con el que pagar el tributo. Pero en el caso de inmuebles o activos poco líquidos, su titularidad no indica capacidad para pagar tributos, sino para obtener ingresos que permitan pagarlos. Por tanto, la titularidad de un patrimonio únicamente indicaría una capacidad económica potencial, pues que el sujeto pasivo llegue a tener efectivamente capacidad para pagar el tributo dependerá de que se lleve a cabo la liquidación, y la medida de dicha capacidad estará en función del importe que efectivamente se perciba por la transmisión, lo que resulta difícil de predeterminedar. Como advierte González Ortiz (2013), el gravamen de la capacidad económica potencial que pone de manifiesto la titularidad de bienes poco líquidos no puede justificarse con fundamento en el artículo 31.1 de la CE. Por tanto, este precepto no justifica un IP. Primero, porque no existe una relación directa entre el valor del patrimonio y su rentabilidad, de modo que la base imponible del IP neto no expresa la medida de la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y, segundo, porque la suma del valor de diferentes clases de bienes, sin diferenciar en función de su liquidez, no expresa verdaderamente la medida de la capacidad contributiva del titular del patrimonio<sup>32</sup>. Además de la inseguridad normativa en la determinación de la base imponible, al fijar las cargas y deudas deducibles y las reglas de valoración, donde activos económicamente semejantes pueden tener valores muy distintos: inmuebles, participaciones sociales cotizadas o no, obras de arte, etc.

A ello se añaden el gravamen previo y los tipos elevados. En efecto, una gran parte del patrimonio, constituida 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. A ello se suma la implementación del valor de referencia del Catastro desde 2022, más próximo al valor de mercado, que incrementará la tributación cuando sea determinado por la Administración por operar para fijar la base imponible del tributo que grave su adquisición (art. 10.1 de la LIP, modificado por la Ley 11/2021)<sup>33</sup>. En cuanto a la tarifa, el tipo marginal máximo del 3,5 % es muy superior al 1,5 % que se aplicaba en Francia hasta su supresión o al 0,85 % de Noruega y al gravamen entre el 0,03 y el 1,09 % que aplican los cantones suizos, únicos dos países de Europa donde pervive un IP neto. Y es muy difícil alcanzar esa rentabilidad en el mercado (Comisión de Personas Expertas, 2022, pp. 658 y ss.).

En segundo lugar, dado su carácter complementario con el IP, se prevé la deducción del IP y se aplica el límite del 60 % que opera también en dicho impuesto con el IRPF, con la

<sup>32</sup> Parte este autor de que el principio de capacidad económica obliga a contribuir según la capacidad contributiva que efectivamente cabe atribuir al obligado tributario y no según la capacidad económica que eventualmente podría llegar a tener. *Cfr.* González Ortiz (2013). Para ello, sigue a Tipke (2000, p. 497), que caracteriza el principio de capacidad económica como un principio de ser (*IstPrinzip*), no de deber ser (*SollPrinzip*).

<sup>33</sup> El informe de personas expertas se hace eco de este problema y propone «evaluar fórmulas de ajuste para reducir la sobreimposición inmobiliaria respecto de los contribuyentes gravados en el IP» (Comisión de Personas Expertas, 2022, p. 685).

misma restricción en la reducción de la cuota. Concretamente, el artículo 3, en su apartado 12, dispone que la cuota íntegra de este impuesto, juntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 % de la suma de las bases imponibles del primero, sin que la reducción pueda exceder del 80 %. Esto último implica una imposición mínima del 20 % en el nuevo impuesto.

Además, conforme al artículo 31 de la LIP, para calcular el límite se excluirá:

- La parte de la base imponible del ahorro de las ganancias y pérdidas generadas en más de un año y su correspondiente cuota del IRPF.
- La parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF. Por ejemplo, cuadros, joyas, vehículos, embarcaciones, pieles, objetos de arte y antigüedades, vivienda habitual, solares, etc. Al usar la conjunción disyuntiva «o», basta con que concurra una de las dos circunstancias. Así, aunque algunos de estos bienes por destino podrían generar rendimientos mediante su arrendamiento, por naturaleza no lo son y no se incluyen a efectos del límite.

En consecuencia, cabe hablar de 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. Por 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. El doble impuesto mínimo sumado a la cuota del IRPF puede superar el 60 % de la base imponible de este impuesto, sin una justificación objetiva y razonable, gravando una capacidad económica ficticia.

Ello puede provocar imposiciones muy superiores al 60 %. Estas imposiciones elevadas en patrimonios no productivos contravienen el principio de capacidad económica como parámetro o medida de la imposición, pudiendo llegar a ser confiscatorio cuando la carga tributaria total resulte desproporcionada, conforme al artículo 31.1 de la CE. La última sentencia del TC de la plusvalía municipal (182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–) enjuiciaba una cuota tributaria que suponía un gravamen del 58,98 % de la ganancia real y se declaró inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable (FJ 5 B)<sup>34</sup>. Una base objetiva en este impuesto sería el valor de referencia determinado por la Administración. Y en aquellos casos en que supere el 100 % de la base imponible del IRPF, podría reputarse confiscatorio con base en la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398), que declaró

<sup>34</sup> Señala el tribunal como posibles causas de justificación el motivo extrafiscal, las normas antifraude o la imposibilidad de diseño técnico de otra forma de cálculo. Ninguna de ellas sería aplicable tampoco al ITSFG.

inconstitucional el IIVTNU cuando la cuota a satisfacer fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

No obstante, con base en esta sentencia, la confiscatoriedad requeriría agotar el valor del propio patrimonio, lo que a todas luces es excesivo. 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 la ley.

Por último, en lo atinente a la posible infracción del principio de igualdad tributaria, los letrados de la Asamblea de Madrid y el Gobierno de la Región de Murcia aducen que el nuevo impuesto establece una diferencia injustificada basada en la residencia, al depender la cuota de las diferencias de regulación en el IP al que está llamado a completar. También se vulneraría el principio de capacidad económica porque el nuevo tributo permite deducir la cuota del IP efectivamente satisfecha, por lo que tendrá más repercusión en los sujetos pasivos que residan en la comunidad autónoma que tengan una bonificación en el IP.

En su fallo recuerda el TC en las Sentencias del TC 189/2023, de 12 de diciembre (NCJ066998), y 190/2023, de 12 de diciembre (–NCJ067001– FJ 4 c) que:

- El IP opera como una suerte de tributo «a cuenta» del ITSGF para cumplir con su fin armonizador, por lo que su cuantía variará en función de cómo haya ejercido sus competencias normativas en el IP la comunidad autónoma de residencia del sujeto pasivo.
- Si el principio de igualdad tributaria no se quebranta por el hecho de que el nivel de gravamen del IP sea distinto entre comunidades autónomas (consecuencia inherente al principio de autonomía financiera), con menor razón se podrá entender vulnerado cuando el Estado, en el ejercicio de sus competencias, establece un impuesto complementario, precisamente con el objetivo –en palabras del preámbulo– de «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas».
- Tampoco se vulnera el principio de capacidad económica porque recae sobre un índice revelador de esta –la titularidad de un patrimonio superior a 3 millones de euros– y los tipos efectivos de gravamen no son desproporcionados.

El argumento formal es correcto, pero materialmente los contribuyentes residentes en territorios bonificados serán los que sufran una tributación mayor con este nuevo impuesto, al ser sus verdaderos destinatarios, aunque la tributación global sea la misma.

Otra cuestión relacionada con estos principios, no planteada por los recurrentes, es la falta de coordinación con el IP al no contemplar la bonificación que han establecido ocho comunidades autónomas con base en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección

patrimonial de las personas con discapacidad, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 49 de la CE, otorgando una protección especial a estas personas<sup>35</sup>. El principio de igualdad y el de capacidad económica obligarían a tratar de forma distinta las situaciones desiguales que en estos casos se producen.

### 3.4. La seguridad jurídica como límite a la retroactividad y la protección de la confianza legítima

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid alega que el precepto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el nuevo impuesto se devengó por primera vez el 31 de diciembre de dicho año, lo que implica una retroactividad de grado medio sin que la ley invoque razones extraordinarias que lo justifiquen. Aduce, asimismo, que se creó de forma «imprevisible», al no anunciarse hasta el mes de octubre.

En el posterior recurso de la Asamblea de Madrid, los letrados denuncian la vulneración de la confianza de los ciudadanos porque «a los sujetos pasivos por obligación personal no les fue posible modificar su residencia, que requiere la permanencia de más de 183 días al año en otro territorio distinto al español» (Sentencia del TC 189/2023, de 12 de diciembre –NCJ066998–, antecedente 1 f) e, igualmente, la Región de Murcia invoca la vulneración de la legítima confianza de los contribuyentes y, en particular, «de quienes establecieron su residencia fiscal en España y no han tenido tiempo de reaccionar a través de su derecho a la planificación fiscal» (Sentencia del TC 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ067001–, antecedente 1 c). También se cuestiona su imprevisibilidad en los recursos de la Junta de Andalucía (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, antecedente 1 d)<sup>36</sup> y de la Xunta de Galicia (STC 171/2023 –NCJ066950–, antecedente 1 d)<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Las desgravaciones van desde la exención total (Canarias y Castilla-León), pasando por la bonificación del 99 % con el límite de 300.000 euros (Cataluña, Asturias y Aragón) hasta la ampliación del mínimo exento (1,25-1,5 millones en Andalucía, 1 millón en Valencia y de 600.000 a 800.000 en Extremadura).

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) hizo una propuesta de enmienda de adición, de modo que el contribuyente pueda aplicarse en el ITSGF una bonificación del 99 % en la parte de cuota de los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido y, además, la bonificación aprobada en cada región por la normativa autonómica.

<sup>36</sup> Señala lo siguiente:

Los ciudadanos destinatarios del impuesto quedaron «sin posibilidades reales de reacción», pues cuando tuvieron la primera noticia en noviembre de 2022 habían transcurrido más de 183 días del año, de manera que los que residían en España confiando en la aplicación de unas bonificaciones autonómicas en algún caso vigentes desde hace más de doce años quedaron sin margen de reacción para trasladar su domicilio fiscal y se vieron abocados a convertirse en sujetos pasivo de un tributo que entró en vigor el 29 de diciembre de 2022.

<sup>37</sup> Afirma que su entrada en vigor y devengo se producen casi al unísono privando «a los contribuyentes del tiempo mínimo necesario para organizar su patrimonio en aras a optimizar su tributación».

El abogado del Estado niega dicha retroactividad por el carácter instantáneo del impuesto.

La decisión de la mayoría, en su FJ 5, parte de la distinción entre tributos instantáneos, cuyo imponible se agota en sí mismo, y periódicos, cuyo hecho imponible se genera a lo largo de un periodo de tiempo, sosteniendo que:

- El hecho imponible del ITSGF es la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros, devengándose el 31 de diciembre de cada año y afectando al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. Por tanto, es un tributo instantáneo sin periodo impositivo.
- La retroactividad impropia solo se da en los tributos periódicos. En los tributos instantáneos, la retroactividad posible o es absoluta (si se aplica a un hecho imponible ya producido) o no existe (si se aplica a los devengados tras su entrada en vigor). Y al ser instantáneo, no hay retroactividad.
- La imprevisibilidad de la medida se zanja remitiéndose a las Sentencias del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), y 62/2023, de 24 de mayo (NCJ066651), relativas a la modificación del IRPF y los pactos sucesorios a mitad de ejercicio, recordando que «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"».

El voto particular contraargumenta que el ITSGF (FJ 4):

- Carece «formalmente» de un periodo impositivo, pero, más allá del puro nominalismo y denominación legal, hay que atender a su naturaleza fiscal, de acuerdo con la configuración y estructura que derivan de su régimen jurídico.
- No grava «actos» concretos, sino la «titularidad» del patrimonio «general» de las personas físicas, concretada «en el momento del devengo», el día 31 de diciembre de «cada año».
- Es «un tributo con un hecho imponible duradero o de periodo, en el que el devengo se sitúa al final del periodo impositivo», en la medida en que tiene «carácter periódico» («cada año») y cuenta con una «dimensión temporal» que coincide, en cada «ejercicio», con el «año natural». Estamos, pues, ante un tributo «periódico»<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Observa el voto particular que nadie duda de la naturaleza periódica del IBI, del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica o del IDEC. Y sería paradójico sostener que los impuestos sobre elementos patrimoniales concretos tienen carácter «periódico», mientras que los que someten a tributación el patrimonio total son de carácter «instantáneo».

- La norma impugnada estaría afectando «materialmente» a situaciones nacidas – aunque no consumadas– con anterioridad a su entrada en vigor, y al crear un impuesto nuevo que toma como elemento material de su hecho imponible situaciones de hecho generadas y consumadas con anterioridad a su propia entrada en vigor (la adquisición de cada elemento patrimonial que condujo a la titularidad de la «totalidad» de un patrimonio), solo podría apreciarse su legitimidad constitucional si: (a) fuese «previsible» y (b) concudiesen «cualificadas razones de interés público».
  - a) El ITSGF no formaba parte del contenido de la proposición de ley admitida por la Mesa del Congreso el día 25 de agosto de 2022. Se incorporó casi tres meses después, a través de enmienda el 18 de noviembre de 2022, aprobada y publicada en el BOCG el 23 de noviembre. Previamente se había anticipado no solo a sus destinatarios, sino también a los propios órganos de la Unión Europea, su vigencia en 2023 y 2024 (Plan Presupuestario 2023, de 15 de octubre de 2022, remitido por el Gobierno del Reino de España a Bruselas)<sup>39</sup>.
  - b) Las dos finalidades del impuesto, recaudatoria y armonizadora, no son «cualificadas razones de interés público», sino meros objetivos que no justifican la cesión del principio de confianza legítima, pues ni la situación económica era tan catastrófica ni había urgencia en la armonización.
- En consecuencia, su entrada en vigor en 2022 fue absolutamente imprevisible para los destinatarios de la norma y careció de la justificación necesaria, afectando, de manera inconstitucional, al principio de confianza legítima y, con ello, al de seguridad jurídica.

Dos cuestiones plantean dudas de constitucionalidad en este apartado en relación con el principio basilar de la seguridad jurídica: en su vertiente negativa de interdicción de la arbitrariedad, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la prohibición de la arbitrariedad (Sentencias del TC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–, FJ 4, y 49/2015, de 5 de marzo –NSJ051344–, FJ 4), y en la positiva de protección de la confianza de los ciudadanos frente a cambios normativos imprevisibles, contenidas ambas en los artículos 9.3 de la CE y 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, respectivamente. Por ello, es preciso analizar la retroactividad de la medida por su vigencia en 2022 y la quiebra de la confianza legítima por su imprevisibilidad.

<sup>39</sup> Aunque quizá dicho anuncio obedezca a un error porque en el impacto diferencial de otras iniciativas legislativas complementarias a los presupuestos generales del Estado para 2023 figura el ITSGF con un importe de 1.500 millones de euros y, si se recaudase en 2023, dicho impacto no se produciría hasta el año siguiente. Véase Plan Presupuestario 2023 (p. 60), <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>. La propia AIReF advirtió que había que anticipar su entrada en vigor.

La posible retroactividad requiere fijar su devengo, la naturaleza del tributo y su entrada en vigor. Conforme al apartado 10 del artículo 3, se devengará el 31 de diciembre de cada año, gravando la titularidad del patrimonio neto del sujeto pasivo en dicha fecha. Ello implica su carácter periódico, en cuanto que cíclicamente se reitera su hecho imponible. Por tanto, no es instantáneo. En cuanto a su vigencia, el apartado 28 no concreta la fecha, limitándose a declarar su aplicación los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley, el 29 de diciembre de 2022. Ello plantea la duda de si el primer ejercicio de devengo es 2022 o 2023.

De acuerdo con el artículo 10 de la LGT, si no se dispone otra cosa, las normas tributarias se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento. Dado que no especifica el año concreto de vigencia, considerando su carácter periódico, podría plantearse su aplicación a partir de 2023, si entendemos por periodo impositivo aquel que tiene relevancia en la cuantificación del impuesto. Pero formalmente carece de periodo impositivo, a diferencia de la LIRPF, que expresamente lo contempla, cabiendo entender que su primer devengo se produjo el 31 de diciembre de 2022, tras la entrada en vigor de la ley<sup>40</sup>. Partiendo de esta base, técnica y formalmente no habría retroactividad, pero hay que tener en cuenta su carácter periódico y, sobre todo, cómo se configuran los elementos esenciales del impuesto a lo largo del periodo que transcurre entre cada devengo.

En este sentido, la sujeción por obligación personal viene determinada por la residencia habitual conforme al IRPF, que incluye la permanencia más de 183 días durante el año natural; se presume que integran el patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial; la exención de la empresa familiar se condiciona a la no consideración como entidad patrimonial durante más de 90 días del ejercicio social; los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, se computarán por el saldo medio correspondiente al último trimestre del año si es superior al saldo en la fecha del devengo; la cuantificación de los valores en mercados organizados toma como referencia el saldo medio del último trimestre; el límite de tributación toma como referencia la base imponible del IRPF, cuya cuota íntegra se suma a la de este impuesto. Todos estos aspectos tienen relevancia en este impuesto y requieren una planificación durante el año que se ha impedido por la tramitación como proposición de ley por el procedimiento de urgencia y la inclusión del impuesto mediante una enmienda presentada el 10 de noviembre y publicada en el BOCG el día 18, momento hasta el cual se desconocían las características y vigencia.

En consecuencia, hay que traer a colación la doctrina del TC sobre la retroactividad tributaria impropia o en grado medio que, siendo admisible, puede entrar en colisión con otros

---

<sup>40</sup> En este impuesto, a diferencia del IRPF, el devengo no es el último día del periodo impositivo, sino la fecha en que se produce la realización del hecho imponible.

principios constitucionales y, muy especialmente, con el de seguridad jurídica atendiendo a las circunstancias específicas que concurren en cada caso<sup>41</sup>. El TC ha tenido en cuenta, principalmente, la importancia cuantitativa de la modificación operada por la norma aplicada retroactivamente, su previsibilidad, la finalidad constitucional que con la misma se persigue y, en fin, la posición, central o marginal, que ocupa el tributo, respecto del que se ha establecido la aplicación retroactiva, en el conjunto del sistema tributario (Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, FJ 11, *in fine*, y 13 A, *in fine*).

En nuestra opinión, la importancia cuantitativa para los sujetos afectados es evidente, sobre todo, en Madrid y Andalucía, donde la bonificación aplicable supuso un aumento del 100 % en la tributación. La imprevisibilidad se acrecienta por los antecedentes y la tardía aprobación de la enmienda, que no fue publicada hasta el 18 de noviembre, afectando a la planificación fiscal que hubieran hecho los contribuyentes, a lo que se suma el límite de la cuota íntegra con el IRPF, incidiendo la dificultad de previsión fiscal en ambas figuras tributarias<sup>42</sup>. La finalidad constitucional de solidaridad es inherente a todo tributo, y la recaudatoria no se justifica en un ejercicio en el que los ingresos alcanzaron niveles máximos, aparte de que se verá mermada por las deslocalizaciones de personas y patrimonios y el obstáculo a las inversiones. Hay que recordar que el incremento de recaudación de los cuatro grandes tributos estatales (IRPF, impuesto sobre sociedades, IVA e impuestos especiales) para el periodo de enero a octubre de 2022 en comparación con 2021 fue de 31.359 millones de euros, con un incremento del 17,12 %, y la recaudación prevista para este impuesto era de 1.500 millones de euros<sup>43</sup>. En cuanto a la finalidad armonizadora, se hizo al margen del procedimiento constitucionalmente establecido, y no se cumplió en las diputaciones forales del País Vasco en 2022, manteniendo una menor tributación, especialmente en Vizcaya. Por último, no deja de ser una figura relevante en el sistema tributario, complementaria del IP.

Por todo ello, entendemos que hay elementos para sostener su posible inconstitucionalidad por infringir el principio de seguridad jurídica en atención a la relevancia del periodo impositivo en elementos esenciales del tributo y en su conformación (presunciones, exenciones, sujeto pasivo, base imponible y límite de la cuota íntegra).

En su parcela positiva, este principio protege también la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no

<sup>41</sup> La Sentencia del TC 182/1987, de 28 de octubre (NFJ005623), distingue aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. El primer caso sería retroactividad auténtica; el segundo, retroactividad impropia o de grado medio.

<sup>42</sup> La enmienda número 99 a la proposición de ley sobre los gravámenes energéticos y de entidades de crédito se publicó en el BOCG, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 271-5, de 18 de noviembre de 2022.

<sup>43</sup> Véase Ruiz Gallud (2023, p. 109).

sean razonablemente previsibles, y en este aspecto hay que considerar los antecedentes en orden a apreciar su previsibilidad. Primero, en junio de 2022, el PSOE, junto a otros partidos, rechazó en el Pleno del Congreso la toma en consideración de la proposición de ley de Unidas Podemos para impulsar un nuevo impuesto sobre grandes fortunas por encima de los 10 millones de euros. Segundo, el Plan Presupuestario 2023, de 15 de octubre de 2022, remitido por el Gobierno a Bruselas, proponía crear un impuesto con vigencia en «2023 y 2024»<sup>44</sup>. Y tercero, en la nota de prensa del 29 de septiembre anunciando su aprobación la ministra de Hacienda dijo textualmente que era un «impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024»<sup>45</sup>. Con estos precedentes, nada hacía prever que a finales de año fuera a aprobarse un impuesto de estas características. A ello se añade que la enmienda se presentó el jueves 10 de noviembre, último para la presentación de enmiendas, cuyo plazo se había prorrogado antes en seis ocasiones, retrasando al máximo el conocimiento por el resto de los grupos y por los ciudadanos de las características del futuro ITSGF<sup>46</sup>.

Esta vertiente, invocada expresamente por la Asamblea de Madrid y la Región de Murcia, no obtuvo réplica, más allá de la lacónica mención a que la seguridad jurídica no permite la inalterabilidad del régimen fiscal ni la «congelación del ordenamiento jurídico existente». Obviamente, nadie discute que el ordenamiento jurídico debe mutar y no hay derechos adquiridos, pero la modificación de las normas no puede vulnerar la vertiente positiva de la seguridad jurídica de certeza del derecho y protección de la confianza legítima, y a esta cuestión no se le da la oportuna respuesta.

## 4. Medidas adoptadas por las comunidades autónomas

Una cuestión relevante es que este impuesto ha supuesto una atribución por parte de la Hacienda estatal de la recaudación que correspondería a las comunidades autónomas que lo habían bonificado o tenían tipos inferiores en el IP. Los ciudadanos de esas comunidades pagarán dicho impuesto, pero su importe irá, total o parcialmente, a las arcas del Estado. Ello podía forzar a reinstaurar el gravamen en las comunidades autónomas que lo tenían total o parcialmente bonificado en 2022 (Madrid, Andalucía y Galicia)<sup>47</sup> o el incremento

<sup>44</sup> Señala textualmente en la página 61 que «se prevé una vigencia de dos años, 2023 y 2024». No habla de recaudación, sino de vigencia, por lo que cabe entender que el primer devengo sería el 31 de diciembre de 2023. Puede verse en <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>

<sup>45</sup> Véase <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx>

<sup>46</sup> Véase Ruiz Gallud (2023, p. 112).

<sup>47</sup> Madrid, desde la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Andalucía, recientemente, por la Ley 5/2021, de 20 de octubre, que ha desencadenado la reforma en el ámbito

de tipos hasta el 3,5 % en aquellas con alícuotas inferiores (Cataluña, 2,75 % en 2022; Asturias y Murcia, 3 %; Cantabria, 3,03 %; Baleares, 3,45 %) para recuperar esa recaudación. También Navarra (2 % en 2022) y las diputaciones forales vascas tenían tipos menores en ese ejercicio (Vizcaya, 2 %; Álava y Guipúzcoa, 2,5 %), aunque en este caso la recaudación del nuevo impuesto es para ellas.

Por ello, a raíz de la entrada en vigor del ITSGF (e, incluso, antes en algún caso), las comunidades autónomas de régimen común que tenían el IP bonificado o con tipos marginales máximos inferiores al 3,5 % han comenzado a modificar la normativa autonómica de este impuesto con la finalidad de que los contribuyentes con un patrimonio superior a 3.700.000 euros y que deban autoliquidar el ITSGF ingresen por el IP lo que deberían, en principio, ingresar por el ITSGF<sup>48</sup>. De este modo, dicho ingreso tributario será finalmente recaudado mayoritariamente por aquellas comunidades autónomas que lo tenían bonificado o cuyos tipos de gravamen eran inferiores a los del ITSGF. Este es un efecto perverso del nuevo impuesto, coartando la libertad de las autonomías para fijar los tipos y establecer bonificaciones. Por su parte, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León y La Rioja mantienen la misma tarifa del Estado y, por tanto, en ellas no se produce ese efecto. Tampoco en la Comunidad Valenciana ni en la de Extremadura, con un tipo máximo que alcanzaba el 3,75 % en 2022.

Para evaluar la trascendencia del cambio normativo hay que considerar la recaudación por comunidades autónomas y el número de contribuyentes. El impuesto ha recaudado 623 millones de euros en 2023, afectando a 12.010 grandes patrimonios –el 0,1 % del total de los contribuyentes–, que han abonado una cuota media de 52.000 euros, por debajo de la previsión del Gobierno<sup>49</sup>. De los 12.010 declarantes, la mayoría corresponde a grandes patrimonios de Madrid (10.302 contribuyentes), que han aportado 555 millones de euros; en segundo lugar se sitúa Andalucía, con 865 contribuyentes, que han abonado 29,7 millones; y en tercer lugar se sitúa Galicia, con 91 contribuyentes que han pagado 9,8 millones. Las tres comunidades que tenían bonificaciones suman más del 95 % de los contribuyentes y de la recaudación. En el extremo opuesto se encuentran La Rioja y Canarias, con solo tres

---

estatal. Galicia lo tiene bonificado en el 25 % desde 2022 por la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y la Ley 6/2022, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2023, lo elevó al 50 %.

<sup>48</sup> Pueden verse las medidas actualizadas a 1 de octubre de 2023 en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-II-Tributacion-Autonomica-2023.pdf>

<sup>49</sup> El Plan Presupuestario 2023 enviado a Bruselas preveía un potencial recaudatorio de 1.500 millones anuales y 23.000 contribuyentes potenciales (p. 61). Llama la atención que esta previsión se hiciera bajo el supuesto de que todas las comunidades autónomas eliminaran el IP, en vez de tomar como premisa la normativa vigente en ese momento en cada una de ellas para determinar el verdadero aumento de la recaudación.

declarantes cada una de ellas con patrimonio neto superior a los 3 millones de euros, y Extremadura con cuatro<sup>50</sup>.

Partiendo de los datos anteriores, la Comunidad Autónoma de Cataluña lo modificó desde 2022, subiendo el tipo marginal máximo del 2,75 % aplicable a partir de 10.695.996,06 euros al 3,48 %, creando un nuevo tramo para bases liquidables a partir de 20 millones de euros<sup>51</sup>. Por eso, pese a tener 322 contribuyentes, solo ha recaudado 2 millones de euros en 2023<sup>52</sup>.

La Región de Murcia incrementó el mínimo exento hasta 3.700.000 euros para hacerlo coincidir con el del ITSGF y eximir de tributación por el IP devengado a 31 de diciembre de 2023 a los contribuyentes que no tengan que presentar declaración por el nuevo impuesto<sup>53</sup> (conforme al art. 3.19 de la Ley 38/2022, están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar).

La Comunidad de Madrid, como reacción a la Sentencia del TC 149/2023, ha reactivado el IP, mientras esté vigente el ITSGF, sustituyendo la bonificación del 100 % en la cuota que venía aplicando desde 2008 por una bonificación variable cuyo importe será igual a la diferencia entre la cuota íntegra del IP, una vez minorada en la reducción por el límite conjunto IRPF-IP, y la total cuota íntegra del ITSGF, una vez minorada en la reducción por el límite conjunto IRPF-IP-ITSGF<sup>54</sup>. Se trata, en definitiva, de bonificar la diferencia que saldría a pagar entre ambos impuestos, abonando en el IP solo lo que correspondería por el ITSGF para que no haya que pagar nada por este. Si la cuota íntegra reducida del ITSGF fuera cero, la bonificación sería del 100 %.

<sup>50</sup> Véase <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/200923-impuesto-solidaridad-grandes-fortunas.aspx#:~:text=El%20Impuesto%20de%20Solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas%20recauda%20623%20millones%20de%20euros,-Hacienda%20y%20Funci%C3%B3n&text=El%20Impuesto%20temporal%20de%20Solidaridad,millones%20de%20euros%20en%202023>

<sup>51</sup> Decreto-Ley 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del IP. Su finalidad, recoge la exposición de motivos, es «que los ingresos derivados del mayor esfuerzo fiscal de los contribuyentes catalanes que supone la creación de este tributo estatal permanezcan en Cataluña». El decreto-ley prevé que la nueva tarifa tenga una vigencia temporal coincidente con el impuesto estatal, es decir, 2022 y 2023.

<sup>52</sup> Véase [https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02\\_doc\\_tributs/patrimoni/tarifa\\_patrimoni\\_es.pdf](https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/patrimoni/tarifa_patrimoni_es.pdf)

<sup>53</sup> Ley 12/2022, de 30 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2023. Incorpora una disposición adicional octava al Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

<sup>54</sup> Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del IP en la Comunidad de Madrid durante el periodo de vigencia del ITSGF. Dicha ley introduce una nueva disposición transitoria séptima al Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Veámoslo con dos ejemplos.

### Ejemplo 1

Un contribuyente con una base imponible en el IP de 6 millones de euros y una base imponible en el IRPF de 200.000 euros tendría una cuota íntegra reducida en el IP de 70.000 euros, mientras que, en el ITSGF, la cuota íntegra reducida sería de 7.820 euros.

Aplicando una bonificación en el primero por la diferencia de cuotas ( $70.000 - 7.820 = 62.180$  €), la cuota a ingresar por el IP sería  $70.000 - 62.180 = 7.820$  euros<sup>55</sup>.

De este modo, la cuota del IP coincidirá con la que correspondería por el ITSGF y, al funcionar aquel como pago a cuenta, toda la recaudación irá a la comunidad autónoma por el IP.

### Ejemplo 2

Un contribuyente con una base imponible en el IP de 3.700.000 euros y una vivienda habitual de 300.000 euros. No pagaría nada por el ITSGF, mientras que en el IP tendría una cuota de 38.246,37 euros. Esta sería la bonificación aplicable en el IP para que la cuota a pagar fuera cero.

En Andalucía, a raíz de la Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre (NCJ066949), desestimatoria del recurso interpuesto por la Junta, se plantea que los contribuyentes con menos de 3.700.000 euros sigan bonificados al 100 % en el IP, mientras que los que declaren más de 3.700.000 euros de patrimonio podrán decidir si tributan en la comunidad o en el ámbito nacional. Para ello, se plantea como opción en el IP devengado en 2023 aplicar la deducción variable en los mismos términos que la Comunidad de Madrid o la bonificación del 100 % en el IP. En el primer caso, la recaudación irá a la comunidad andaluza, en el segundo, al Estado<sup>56</sup>. Leyendo la exposición de motivos de la ley que la crea, entendemos

<sup>55</sup> Véase Portillo (2023b).

<sup>56</sup> Nueva disposición transitoria quinta de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de tributos cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, creada por la Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024, en vigor desde el 1 de enero de 2023. Conforme a la misma, mientras esté vigente el ITSGF, el contribuyente podrá aplicar una de las dos siguientes bonificaciones en la cuota resultante del IP:

que la previsión es que la mayoría elija la deducción variable para no tener que declarar por el ITSGF y hacerlo solo por el IP, recuperando la recaudación para la Hacienda pública de la Junta de Andalucía, al tiempo que se manda un mensaje al contribuyente sobre la voluntad de mantener la bonificación (Ley 12/2023, parágrafo II).

También Galicia ha modificado su ley de cesión con la Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, con vigencia desde el 1 de enero de 2023. Primero, eleva el tipo impositivo correspondiente al último tramo de la escala autonómica de gravamen para equipararla al tipo máximo establecido en el ITSGF (el tipo marginal se eleva desde el 2,5 % al 3,5 %). Y segundo, el importe de la bonificación del 50 % de la cuota íntegra del IP se verá reducido en la cantidad que resultaría a pagar por aplicación de la normativa de ITSGF, sin que el resultado pueda ser negativo, con el objetivo de mantener en la comunidad autónoma la recaudación que, de otra forma, hubiese correspondido a la Hacienda estatal por el ITSGF. Además, en caso de que, como consecuencia de esa reducción de la bonificación, se agotase el importe de la bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo.

La Comunidad de Extremadura reconoce una bonificación en el IP del 100 % desde el 1 de enero de 2023 con el objetivo de atraer a la Comunidad Autónoma de Extremadura más talento con capacidad inversora, fomentándose, de esta forma, la actividad económica y la creación de empleo<sup>57</sup>. En la práctica, ello supondrá que toda la recaudación del ITSGF irá al Estado, pero hay que tener en cuenta que en 2022 solo hubo cuatro declarantes por dicho impuesto en Extremadura, frente a los 1.284 contribuyentes que pagaban el IP con un mínimo exento de 500.000 euros, inferior al estatal, y un tipo máximo del 3,75 %<sup>58</sup>.

También la Comunidad Autónoma de Cantabria ha incluido en la Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, para 2024, una bonificación autonómica en la cuota del IP del 100 %, aunque seguirán tributando en esta comunidad autónoma los

---

1.<sup>a</sup> Una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, y, en su caso, la cuota íntegra total que correspondería al ITSGF una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.12 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

2.<sup>a</sup> La bonificación general del IP establecida en el artículo 25 bis de esta ley, esto es, del 100 % de la cuota positiva minorada en las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

<sup>57</sup> Artículo 1.3 del Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, incorporando un artículo 15 bis al Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>58</sup> Véase [https://www.eldiario.es/extremadura/economia/pp-vox-suprimen-extremadura-impuesto-ricos-grandes-propietarios-viviendas\\_1\\_10506985.html#:~:text=Guardiola%20asegura%20que%20la%20bajada,ahorro%20ser%C3%A1%20de%2043%20euros](https://www.eldiario.es/extremadura/economia/pp-vox-suprimen-extremadura-impuesto-ricos-grandes-propietarios-viviendas_1_10506985.html#:~:text=Guardiola%20asegura%20que%20la%20bajada,ahorro%20ser%C3%A1%20de%2043%20euros)

grandes patrimonios por el ITSGF. Para ello, se ha introducido una disposición adicional tercera en el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, inaplicando la recién aprobada bonificación del artículo 4 bis cuando el patrimonio neto sea superior a 3 millones de euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal<sup>59</sup>. La entrada en vigor es el 1 de enero de 2024.

Asturias no ha modificado su legislación, y con un tipo máximo del 3 %, la recaudación del nuevo impuesto irá al Estado. Pero en 2023 hubo diez declarantes con una recaudación de solo 100.000 euros.

Islas Baleares ha incrementado el mínimo exento del IP a 3 millones de euros por la ley de presupuestos para 2024, con vigencia desde el 1 de enero<sup>60</sup>. Incomprensiblemente, solo lo aplica a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y no tiene en cuenta el mínimo exento de 700.000 euros del ITSGF.

En los territorios forales se excluyó su aplicación por la Ley 38/2022, previendo su adaptación en la comisión mixta del concierto económico con el País Vasco y la comisión del convenio económico con Navarra. En los cuatro territorios se ha configurado como «tributo concertado de normativa autónoma» mientras esté vigente el ITSGF en el ámbito nacional. Hay que destacar que la armonización no fue tal en 2022 en las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, pues no incrementaron el gravamen máximo del IP (Vizcaya, 2 %; Álava y Guipúzcoa, 2,5 %), como hizo Navarra a finales de 2022 (subiéndolo del 2 al 3,5%)<sup>61</sup>. A finales de 2023, las tres diputaciones forales lo han implantado mediante un acuerdo y han fijado un tipo máximo del 3,5 % a partir de 14.500.000 euros en sus respectivas normas forales, con una tarifa menos progresiva que la estatal, en la que el último tramo comienza en 10.695.996,06 euros<sup>62</sup>.

De lo expuesto se deduce que la pretensión de armonización no se cumplió en 2022 en los territorios forales, mientras que en el territorio común ha generado una normativa muy dispersa a lo largo de 2022, 2023 y 2024 que ahonda en la inseguridad jurídica,

<sup>59</sup> Con ello se pretenden corregir –aduce la exposición de motivos– los efectos de un impuesto que no existe prácticamente en ningún país de nuestro entorno y que penaliza el ahorro y la inversión.

<sup>60</sup> Artículo 8 del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>61</sup> La Ley foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, incrementó el tipo al 3,5 % para aquellos contribuyentes cuya base liquidable supere 11.003.784,50 euros para que aporten lo que les hubiera correspondido pagar por el ITSGF.

<sup>62</sup> Norma foral 9/2023, de 15 de diciembre, en Vizcaya; Norma foral 23/2023, de 15 de diciembre, en Álava; y Norma foral 3/2023, de 28 de diciembre, en Guipúzcoa.

atribuyéndose en unos casos la recaudación por las comunidades autónomas y en otros cediéndola al Estado. Por ejemplo, en la Comunidad de Madrid se elimina la bonificación del 100 % para todos los contribuyentes, aunque no lo sean del ITSGF, y se crea una deducción variable. En Andalucía se mantiene la bonificación del 100 % y se da la opción de aplicar dicha bonificación o una deducción variable. En Cantabria se crea una bonificación del 100 %, salvo para los patrimonios superiores a 3.700.000 euros, que tributarán en esa comunidad, mientras que en Extremadura se crea esa misma bonificación sin límite ninguno, yendo a parar la recaudación del ITSGF al Estado. Murcia fijó en 2023 el mínimo exento del IP en 3.700.000 euros mientras que Islas Baleares, para 2024, lo ha cifrado en 3 millones de euros, sin tener en cuenta la reducción de la base imponible, en concepto de mínimo exento, de 700.000 aplicable al ITSGF.

Lo más sencillo habría sido establecer un mínimo exento en el IP de 3.700.000 euros equivalente al del ITSGF, como ocurrió en la Región de Murcia, manteniendo el beneficio fiscal en el impuesto cedido, o bien replicar la tarifa del nuevo impuesto, de modo parecido a lo que hizo Cataluña incrementando el gravamen del IP, para conservar la tributación. En ambos casos, sin ceder al Estado el exceso de recaudación. La regulación de Madrid y Andalucía plantea la dificultad de la deducción en el IP de un impuesto que todavía no ha sido autoliquidado, pues la declaración del IP se hace en el mismo plazo que el IRPF, hasta el 30 de junio, mientras que el ITSGF se presenta del 1 al 31 de julio<sup>63</sup>. Además de la complejidad técnica que supone dicho cálculo. Podrían haberse unificado ambos plazos de declaración.

## 5. Mecanismos para evitar o reducir la tributación

Si bien desde su aprobación los contribuyentes han comenzado a modificar su estructura patrimonial para evitar o rebajar el importe que pagar, dada la anunciada y luego confirmada prórroga del impuesto por el Real Decreto-Ley 8/2023, en tanto no se revise la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, cobra más importancia aún la búsqueda de economías de opción<sup>64</sup>. Se plantean varias posibilidades dependiendo de las circunstancias personales, familiares, profesionales, geográficas y patrimoniales<sup>65</sup>.

La primera, hacer una donación a los familiares próximos anticipando la futura herencia y reduciendo el patrimonio del donante. Dado que la tarifa tiene un tipo cero hasta 3

<sup>63</sup> Esta discordancia temporal plantea el problema de cómo considerar en la liquidación del IP el importe de una cuota del ITSGF aún no determinada ni autoliquidada. *Cfr.* Andrade Cabello (2023).

<sup>64</sup> Tal como anunció en su investidura como presidente del Gobierno Pedro Sánchez. Véase Portillo (2023a).

<sup>65</sup> Véase <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12126208/01/23/Cinco-opciones-legales-para-escapar-del-impuesto-a-las-grandes-fortunas.html>

millones de euros y hay una reducción de 700.000 euros de la base imponible, a la que se añadiría la exención de 300.000 euros por la vivienda habitual, se podría donar a los hijos o al cónyuge el exceso. Por ejemplo, un contribuyente casado y con tres hijos residente en Madrid con un patrimonio de 8 millones de euros podría donar 1 millón al cónyuge y a cada hijo y evitar el gravamen.

En este punto hay que considerar también el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) del donatario y la ganancia patrimonial en el IRPF para el donante.

En el ISD será importante dónde resida el donatario o esté ubicado el inmueble por las importantes diferencias de tributación entre las comunidades autónomas atendiendo a esos puntos de conexión.

En cuanto al IRPF, no habrá plusvalía del donante si su objeto es dinero. Así, una donación en metálico con una bonificación en la cuota del 99 % aplicable en varias comunidades autónomas sería una buena opción. También se puede donar un bien con pérdidas, como un paquete de acciones. En caso de ganancia patrimonial, como ocurrirá normalmente en la donación de inmuebles, se podría aplicar la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años, con la posibilidad de reserva de usufructo. También se puede aplicar la exención por transmisión del patrimonio empresarial con derecho a reducción en el ISD (art. 33.3 c) de la LIRPF en relación con los arts. 20.6 de la LISD y 4.8 de la LIP). En este caso, hay que tener en cuenta que, para su aplicación, hay que tener derecho a la exención en el IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, de modo que, si se pierde la exención en el IP, habría que restituir el beneficio fiscal por la donación.

La segunda opción es afectar el patrimonio a una actividad económica para aplicar la exención del artículo 4.8 de la LIP relativa a patrimonios empresariales o profesionales y participaciones en sociedades que realicen actividades económicas, ya sean empresas familiares o inversiones realizadas en fondos y sociedades de capital riesgo. Por ejemplo, transformando el alquiler inmobiliario en actividad empresarial contratando a una persona con contrato laboral y a jornada completa o creando una sociedad para que lo lleve a efecto. Para ello, habrá que cumplir con los requisitos de participación y revisar las estructuras empresariales a lo largo de cada ejercicio<sup>66</sup>. Aquí habrá que tener en cuenta los criterios de la Administración en la interpretación del artículo 4.8 de la LIP. Por ejemplo, la Consulta V2752/2023, de 10 de octubre (NFC087509), ha cambiado el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) dictaminando que se perderá la exención en el IP, y correlativamente en el ISD y el ITSGF, si el familiar que ejerce la función de dirección no tiene una participación directa en la empresa familiar.

---

<sup>66</sup> Para poder aplicar esta exención, el contribuyente debe tener un 5 % de la empresa individualmente o un 20 % a nivel familiar, que más del 50 % de sus ingresos, ya sea por rentas del trabajo o actividades económicas, provengan de la misma y que la sociedad tenga una actividad económica.

En tercer lugar, en caso de matrimonio, se pueden aportar los bienes privativos a la sociedad de gananciales, distribuyendo entre ambos cónyuges el patrimonio y sin coste fiscal por la exención en el IRPF y en la plusvalía municipal de estas transmisiones.

En cuarto término, aunque sea más complicado, se puede cambiar la residencia fiscal a otro país que no grave el patrimonio neto, lo que requerirá trasladar la residencia y el centro de intereses (vitales o económicos). En este caso, habrá que verificar el coste del *exit tax* o impuesto de salida, pues el IRPF somete a gravamen las ganancias patrimoniales tácitas o no realizadas sobre participaciones en entidades a partir de 1 millón de euros con una participación igual o superior al 25 % o por inversiones de cartera en acciones y participaciones cuyo valor de mercado exceda conjuntamente de 4 millones de euros con determinados requisitos<sup>67</sup>.

Por último, se puede reducir la base imponible del IRPF para minorar el límite del 60 % que se aplica a la suma de las cuotas del IRPF, del IP y del ITSGF. De este modo, se reducirá la cuota del ITSGF hasta alcanzar dicho límite, si bien no puede exceder del 80 % de la misma.

## 6. Posibles vías de impugnación

Frente a la quiebra de la confianza legítima que supone crear un impuesto mediante una enmienda aprobada el 23 de noviembre, publicando la ley el 28 de diciembre y aplicándola al impuesto devengado tres días después, la respuesta en todas las sentencias del TC es que la seguridad jurídica no incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal ni a la congelación del ordenamiento jurídico<sup>68</sup>. Pero no da respuesta a la imprevisibilidad de la medida, puesta de manifiesto por los antecedentes contradictorios y la tardía publicación de la enmienda en el BOCG (el 18 de noviembre).

Se ha formulado, por ello, la posibilidad de recurrir solicitando al órgano jurisdiccional que se plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el TC con base en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima<sup>69</sup>. En efecto, por las fechas en que se hizo

<sup>67</sup> Se aplica a personas que hayan sido residentes fiscales en España al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo en el que se deba declarar el IRPF y dejen de serlo.

<sup>68</sup> La Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), solo se refiere a la imprevisibilidad de la medida en el último párrafo del FJ 5, remitiéndose a la reciente Sentencia del TC 62/2023, de 24 de mayo (NCJ066651), FJ 6, con cita de la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), FJ 13 A, y recordando la reiterada doctrina del TC según la cual «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"».

<sup>69</sup> En esta orientación, invoca Cuatrecasas (2023) los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y de buena regulación incorporados en nuestro derecho positivo (art. 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de

pública la enmienda y los antecedentes, sus destinatarios no pudieron tomar decisiones que habrían podido minorar de forma significativa su carga tributaria e, incluso, haberla evitado, dejando de ser residentes en España en el ejercicio 2022, tal como se formula en alguna de las demandas, o cumpliendo los requisitos de exención de la empresa familiar y participaciones en actividades económicas. También podría invocarse este principio, junto al de seguridad jurídica, solicitando que se formule una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) por el daño causado a quienes, provenientes de otro Estado miembro, hubieran trasladado su residencia a España viéndose sorprendidos por un impuesto aprobado a fin de año sin tiempo para reaccionar y con patrimonio radicado en otros Estados en los que muy probablemente no se grave su titularidad<sup>70</sup>. Hay que recordar que los principios de seguridad jurídica y su corolario de protección de la confianza legítima constituyen principios generales del derecho de la Unión Europea que se extienden a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración de la Unión, al darle garantías concretas, le hizo concebir esperanzas fundadas<sup>71</sup>. Constituyen garantías de esa índole los datos precisos, incondicionales y concordantes que emanen de fuentes autorizadas y fiables<sup>72</sup>. Como dato preciso de fuente autorizada cabría mencionar el Plan Presupuestario 2023 remitido por el Gobierno a Bruselas en octubre de 2022 señalando que el primer año de vigencia era 2023. Ciertamente, con base en la actuación del Gobierno, el contribuyente tenía esperanzas fundadas de que la entrada en vigor se produciría en 2023, pugnando su retroactividad con el principio de seguridad jurídica, salvo que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados, conforme a la jurisprudencia del TJUE. Como advierte Almudí Cid (2023, p. 43), frente a lo que ocurre en España (Sentencia del TC 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–, FJ 13), una necesidad presupuestaria imperiosa no es suficiente para justificar la retroactividad de la medida, y la aprobación de una ley suprimiendo un derecho del que habían disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo

---

octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas), y recuerda que la única actuación oficial con trascendencia externa producida por los poderes públicos españoles en relación con el anunciado ITSGF (comunicación a la Comisión Europea del Plan Presupuestario para 2023, realizada el 15 de octubre de 2022) señalaba que el nuevo impuesto se aplicaría por primera vez para el ejercicio 2023, no, como finalmente ocurrió, el ejercicio 2022, desconociéndose así el principio de protección de la confianza legítima.

<sup>70</sup> Este caso es especialmente gravoso y evidencia la arbitrariedad del legislador y la quiebra de la confianza legítima, como advierte Almudí Cid (2023, p. 46).

<sup>71</sup> Encuentran su fundamento en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea, que consagra los valores de respeto del Estado de derecho y los derechos humanos. Como recuerda Almudí Cid (2023, p. 37), estos principios pueden ser invocados directamente por los particulares y han sido considerados desde un primer momento como principios generales de la Unión Europea (Sentencia del TJUE de 13 de julio de 1965, asunto C-111/63, Lemmerz-Werke).

<sup>72</sup> Sentencia del TJUE de 1 de julio de 2009, asunto T419/07, Okalux/OAMI contra Messe Düsseldorf (OKA-TECH), apartado 46, y Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 17 de enero de 2024, asunto T60/23, llovepdf, SL contra EUIPO, apartado 67.

necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera, puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima<sup>73</sup>.

Otra posibilidad de recurso partiría de que la ley no fija expresamente la fecha de entrada en vigor del impuesto, lo hizo la orden ministerial que fijó los plazos de declaración<sup>74</sup>, con lo cual sería una cuestión de legalidad ordinaria que deberían decidir los tribunales. Como se vio en el epígrafe 3.4, la Ley 38/2022 circunscribe su vigencia a «los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor», que ocurrió el 29 de diciembre, pero no dice expresamente que sea en 2022. El voto mayoritario de las sentencias concluye su carácter instantáneo, pero el artículo 3.10 de la Ley 38/2022 dispone que se devenga el 31 de diciembre de cada año, por lo que realmente es un impuesto periódico. Observa Orón Moratal (2023) que los tributos instantáneos se devengan cuando se realiza el hecho imponible gravado (compraventa, sucesión), mientras que los periódicos se devengan cuando lo fija la ley, pues la periodicidad del devengo se crea mediante una ficción legal<sup>75</sup>. Cita dos antecedentes: la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que creó el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, fijó su devengo el 31 de diciembre de 1977 (disp. trans. primera) y la entrada en vigor el 17 de noviembre (disp. final quinta), y la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, que dispuso expresamente su entrada en vigor el 1 de enero de 1992 (disp. final primera). En el nuevo impuesto no se señala la fecha, por lo que serán los tribunales ordinarios los que deban fijarla, si se plantea (Orón Moratal, 2023). Para ello, habrán de realizar una interpretación sistemática y teleológica del artículo 10 de la LGT, conforme al cual, «las normas tributarias [...] se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento». Formalmente no tiene período impositivo, por lo que se aplicaría en 2022. Pero materialmente hay elementos que se conforman durante el año natural y, considerando que la titularidad de un bien se extiende desde su adquisición hasta su transmisión, dependiendo de ello la fijación de su cuantía, podría postergarse la vigencia a 2023.

<sup>73</sup> Véanse las Sentencias del TJUE de 29 de abril de 2004, asuntos C-487/01 y C-7/02 (acumulados), Gemeente Leusden y Holin Groep, –NFJ016698–, apartado 7, y de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, Plantanol, apartado 52. No obstante, advierte este autor que el TJUE no parece especialmente proclive a reconocer un amplio alcance a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en situaciones de retroactividad impropia.

<sup>74</sup> Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, disposición final cuarta: «La presente orden [...] será de aplicación por primera vez al modelo 718, "Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas" correspondiente al ejercicio 2022».

<sup>75</sup> La ley fija el devengo en unos casos el 1 de enero (IBI) y el otros el 31 de diciembre (IP), siendo relevante también en los que gravan la renta, el fallecimiento o la extinción de la sociedad.

El carácter periódico o instantáneo y la formulación del devengo no dependen del objeto del impuesto (renta o patrimonio), sino del legislador, como sucede con los no residentes sin establecimiento permanente que tributan por cada renta separadamente.

La tercera vía de recurso deriva de la posible vulneración de la normativa de la Unión Europea, con base en los principios de no discriminación por razón de residencia y libre circulación de capitales, porque la redacción dada por la Ley 38/2022 al nuevo impuesto no contemplaba la exención de 700.000 euros a los no residentes ni el límite de la cuota íntegra<sup>76</sup>. El primer punto ha sido resuelto por el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, al suprimir la referencia a la obligación personal, y con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2022. Ello permitiría solicitar la devolución de ingresos indebidos por parte de quienes presentaron la declaración en este ejercicio.

Pero no se ha corregido la inaplicación a los sujetos por obligación real del límite de la cuota íntegra, lo que supone un incremento del gravamen<sup>77</sup>. El problema se produce cuando una parte relevante de su patrimonio esté en España y se acrecienta con la nueva presunción de titularidad indirecta de inmuebles a través de participaciones en sociedades no residentes. Estando en una situación comparable residentes y no residentes, dicha restricción constituiría una vulneración de la libre circulación de capitales (Vega Borego, 2023, pp. 270 y 292). Afecta a los no residentes y a los impatriados del artículo 93 de la LIRPF (personas físicas residentes fiscales en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español que opten por tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes –IRNR–). Respecto de estos últimos, las Consultas DGT V0420/2023 y V0424/2023, de 24 de febrero (NFC084753 y NFC084754, respectivamente), determinan que los sujetos pasivos del ITSGF debidamente acogidos al régimen fiscal especial de impatriados quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR. La falta de aplicación del escudo fiscal permitiría acudir al TJUE por vulneración del derecho a la libre circulación de capitales conforme al artículo 63 del TFUE, como declaró la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) en relación con el ISD, aplicable a todos los residentes, incluso extracomunitarios (Sentencia del TS 242/2018, de 19 de febrero (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781– y posteriores). Recientemente, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de las Islas Baleares, en las Sentencias 81/2023, de 1 de febrero (rec. núm. 432/2020 –NFJ089565–) y 517/2023, de 28 de junio (rec. núm. 431/2020 –NFJ091252–),

<sup>76</sup> El fundamento se halla, en primer lugar, en la prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad (art. 21.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) y, habida cuenta que los no residentes en un Estado de la Unión Europea no poseen habitualmente su nacionalidad, en la inmensa mayoría de los casos una discriminación por razón de la residencia acabará siendo una discriminación por razón de la nacionalidad (Sentencia del TJUE de 25 de noviembre de 2021, asunto C372/20 –NSJ063425–, QY). Y, en segundo lugar, en las libertades comunitarias de establecimiento, de prestación de servicios y de movimiento de capitales (arts. 63 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–).

<sup>77</sup> Extrañamente, el Plan Presupuestario 2023 (p. 61) los excluía de la ley:

Este nuevo impuesto no obliga a quienes tributan directamente al Estado por el Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, sólo es aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados.

ha extendido el límite del artículo 31.1 de la LIP también a los no residentes en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, siguiendo el precedente de la citada sentencia del TJUE, apreciando un trato fiscal discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales<sup>78</sup>. Ello permitiría minorar la cuota del IP en atención al IRPF en el extranjero.

También plantea dudas la introducción por la Ley 38/2022 del gravamen de las personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, modificando el artículo 5.2 b) de la LIP con objeto de considerar situados en España los valores, no negociados en mercados organizados, representativos de la participación en fondos propios de entidades cuyo activo esté constituido en al menos el 50 %, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español<sup>79</sup>. Ello afecta especialmente a los no residentes que invirtieron en inmuebles radicados en España hasta octubre de 2022 a través de entidades no residentes bajo la confianza de que, sin cumplir los requisitos del artículo 4.8 de la LIP, no resultarían gravados por el IP. Dicha confianza derivaba de las contestaciones a Consultas de la DGT de 14 de noviembre de 2019 y 9 de julio de 2021 (V3178/2019 –NFC074292– y V2070/2021 –NFC081000–, respectivamente) confirmando que la tenencia de acciones o participaciones en entidades no residentes que posean inversiones inmobiliarias en España, directa o indirectamente, no genera tributación en el IP. Como apunta Al mudí Cid (2023, p. 48) analizando estos antecedentes, la aprobación del ITSGF y el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español a través de la Ley 38/2022 frustran totalmente la fundada y lícita expectativa de los no residentes de no resultar gravados por la titularidad indirecta del patrimonio, propiciada por la posición de la DGT unida a la pasividad del legislador hasta las postrimerías del año 2022.

Añade el artículo 5.2 b) de la LIP que «el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo», deduciéndose las cargas, gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español y las deudas por capitales invertidos

<sup>78</sup> La Sentencia del TSJ de las Islas Baleares 81/2023, de 1 de febrero (rec. núm. 432/2020 –NFJ089565–), señala en el FJ 4 que esta diferencia de trato constituye:

una discriminación intolerable y arbitraria para el sujeto pasivo que tributa por obligación real en comparación con el contribuyente residente en España. Y en segundo lugar, produce el efecto pernicioso de disminuir el valor del bien del que es titular, lo cual constituye una demostración de la limitación de la libre circulación de capitales.

Se trataba de un contribuyente residente fiscal en Bélgica que presentó su declaración del IP como no residente (por sus activos situados en España) sin aplicar la regla del artículo 31 de la LIP. A continuación, inició un procedimiento de reclamación de ingresos indebidos aplicando la regla indicada y tomando en consideración tanto la base imponible como la cuota declarada en el IRPF en Bélgica.

<sup>79</sup> Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

en los mismos, por remisión al artículo 9.4 de la LIP. Ello permite colegir que solo se exigirá por la parte de inmuebles situados en España, no por la totalidad del activo<sup>80</sup>.

Con esta nueva normativa, las personas físicas no residentes titulares indirectas de inmuebles en España a través entidades situadas en otros Estados serán gravadas por ambos impuestos si se da una de estas tres circunstancias: que no haya convenio para evitar la doble imposición, que el convenio no contenga la cláusula del artículo 22.4 del Modelo de Convenio de la OCDE que atribuye la potestad de gravamen sobre el patrimonio al Estado de residencia como regla general o que el convenio prevea expresamente la posibilidad de gravar la titularidad indirecta de inmuebles en España (Almudí Cid, 2023, pp. 49 y ss.). Y en el caso de países con los que haya convenio para evitar la doble imposición sin apartado referido a sociedades inmobiliarias cuyo activo principal esté constituido por bienes inmuebles, no habrá que pagar ni el IP ni el ITSGF, dado que el convenio no otorga potestad tributaria a España en estos supuestos<sup>81</sup>.

Otra diferencia de trato entre residentes y no residentes la encontramos en la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2023, que interpreta el artículo 9.4 de la LIP, relativo a la base imponible en obligación real de contribuir<sup>82</sup>. Según este precepto, solo serán deducibles las deudas por capitales invertidos en los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo. Se enjuiciaba la deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble en España de un residente en Dinamarca no destinado a la adquisición del bien, porque se formalizó tres años después de su adquisición. Sentencia el Alto Tribunal que «las deudas no vinculadas a la adquisición o inversión en el bien que determina el hecho imponible no son deducibles del valor del bien», denegando la deducción. Ello provoca un tratamiento distinto respecto de los sujetos por obligación personal, para los que el patrimonio neto resulta de minorar los bienes y derechos en «las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo», que podría considerarse contraria al principio de no discriminación y libre circulación de capitales<sup>83</sup>.

Las dudas apuntadas se suman a otros aspectos del IP que generan inseguridad jurídica relativos al sujeto pasivo (cuando no coincide el titular jurídico con el titular real), el concepto

<sup>80</sup> Esta es la postura de Del Campo Jiménez y Del Campo Zafra (2023), con la que coincidimos.

<sup>81</sup> Es el caso de Argentina, Austria, Bolivia, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, Chipre, Costa Rica, Cuba, Ecuador, Emiratos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Hungría, Indonesia, Irán, Kuwait, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez y Venezuela. Véase Del Campo Jiménez y Del Campo Zafra (2023).

<sup>82</sup> La sentencia estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de las Islas Baleares de 28 de abril de 2021, que había estimado la pretensión del recurrente.

<sup>83</sup> Compartimos, en tal sentido, el parecer de Martínez Lafuente (2023).

de base imponible (las cargas y deudas deducibles), las reglas de valoración (donde activos económicamente semejantes pueden tener valores muy distintos: inmuebles, participaciones sociales no cotizadas, obras de arte, etc.) y a la inexistencia de un reglamento que lo desarrolle, salvo en lo relativo a la exención de activos afectos y participaciones empresariales por el Real Decreto 1704/1999, que ha quedado obsoleto. Y esta falta de certeza se trasladará al ITSGF, dada su remisión prácticamente en bloque a la normativa del IP, lo que será motivo de recursos, incrementando la litigiosidad.

Por último, cabe plantear si, presentada la solicitud de rectificación o un recurso contra una liquidación, debe mantenerse abierto el proceso. Ciertamente, ello dependerá de las ganas y medios económicos con los que contemos, pero hay que advertir que, si no actuamos frente a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación o a la desestimación del recurso, no se nos aplicaría el futuro pronunciamiento del TC por la limitación de efectos que se viene produciendo desde la Sentencia del TC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499– (sentencia o resolución administrativa firme, liquidaciones no impugnadas y autoliquidaciones consentidas). Por eso, si no se quiere proseguir el procedimiento, sería recomendable desistir de la solicitud de rectificación o del recurso planteado<sup>84</sup>. De este modo, si más adelante un órgano jurisdiccional plantea una cuestión de inconstitucionalidad, podríamos reactivarlo y beneficiarnos de un futuro fallo.

## 7. Conclusiones

La aprobación del ITSGF supone, de facto, una intromisión en las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en el IP, al impedir bonificar dicho impuesto en las que lo habían hecho, extramuros del bloque de la constitucionalidad, restringiendo su autonomía financiera y apropiándose de la recaudación, como ponen de manifiesto las modificaciones autonómicas llevadas a cabo suprimiendo bonificaciones y elevando el gravamen. El informe para la reforma tributaria de 2022 advirtió que esta actuación afectaba a la autonomía financiera de dichas comunidades autónomas al impedir «eliminar de facto la tributación».

Su creación mediante una enmienda a una proposición de ley con un contenido definido y determinado –el gravamen a la banca y las energéticas– introduce contenido heterogéneo con una materia (hacienda general) y un objeto (armonizador) distintos a los de la ley originaria, dando lugar a una realidad nueva que obliga a cambiar su título, alterando sustancialmente la voluntad de los grupos parlamentarios. Ello se acrecienta al presentar la enmienda el último día del plazo (10 de noviembre, prorrogado en seis ocasiones), eliminando la posibilidad de avocación al Pleno, impidiendo el necesario debate y provocando

---

<sup>84</sup> En tal sentido se pronunció Arrieta Martínez de Pisón (2024).

errores de técnica legislativa en una materia, la tributaria, sujeta a una reserva de ley sin limitaciones con base en el principio de autorrepresentación.

Su entrada en vigor en 2022, habiéndose publicado la enmienda el 18 de noviembre, unida a la imprevisibilidad de la medida, la relevancia del periodo impositivo en elementos esenciales del tributo y su vinculación con el IRPF afecta al principio de seguridad jurídica. En su vertiente negativa de interdicción de la arbitrariedad, por constituir una retroactividad impropia que incide en elementos esenciales que conforman el tributo entre uno y otro devengo (residencia, bienes desde el anterior devengo, requisitos de la empresa familiar, base imponible en acciones cotizadas y cuentas financieras, límite de tributación con el IRPF, etc.). Y en su proyección positiva de salvaguarda de la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, pues los antecedentes no hacían previsible su implantación en 2022.

Hay una superposición de la propiedad inmobiliaria con la superposición a este impuesto del IBI y la imputación de rentas en el IRPF, acrecentada en los casos en que opere el valor de referencia del Catastro por constituir base imponible de un tributo que grave su adquisición a partir de 2022. Debería permitirse deducir en la imposición sobre el patrimonio (IP e ITSGF) la cuota satisfecha en ambos casos. Ello, unido a unos tipos elevados comparados con los pocos países de nuestro entorno que mantienen la imposición sobre el patrimonio, a la cuota mínima de los patrimonios improductivos y al impuesto mínimo del 20 %, puede provocar imposiciones muy superiores al 60 % en patrimonios no productivos generando una carga tributaria total desproporcionada. Afirma la Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), que la confiscatoriedad requeriría agotar el valor del propio patrimonio, pero, en aquellos casos en que supere el 100 % de la base imponible del IRPF, podría reputarse confiscatorio con base en la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398).

La pretendida armonización no se produjo en 2022, al quedar fuera el País Vasco, y ha provocado una diáspora normativa que ha entrado en vigor, progresivamente, en 2022, 2023 y 2024, aumentando las alícuotas, suprimiendo bonificaciones en unas comunidades autónomas y creándolas en otras, lo que abunda en la falta de certeza. Lo más razonable habría sido incrementar el mínimo exento en el IP al nivel del ITSGF para las que lo pretenden eximir, y replicar la tarifa del ITSGF para las que lo quieren gravar.

Existen diversas vías para evitar o reducir la tributación: con donaciones a familiares próximos (aprovechando las exenciones por transmisión de la empresa familiar o de la vivienda habitual por mayores de 65 años), afectando el patrimonio a una actividad económica con los requisitos de la LIP para aplicar la exención, aportando los bienes a la sociedad de gananciales en caso de matrimonio, trasladando la residencia fiscal o reduciendo la base imponible del IRPF.

Tras las cinco sentencias desestimatorias del TC quedan algunas vías de impugnación. Primero, alegar la quiebra de la confianza legítima por su aplicación en 2022, a la que no

da expresa respuesta esta jurisprudencia, solicitando al órgano jurisdiccional que plantee una cuestión de inconstitucionalidad o, en los casos de cambio de residencia de otro Estado miembro a España, una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo que podría ampliarse, por el mismo motivo, a la sujeción de la titularidad indirecta de inmuebles en España al ITSGF. Segundo, plantear que su entrada en vigor debió ser en 2023 como materia de legalidad ordinaria, pues la orden ministerial que aprobó el modelo es la que fijó los plazos de declaración, pero la ley no lo señala expresamente. Tercero, aducir la vulneración del derecho a la no discriminación y a la libre circulación de capitales ante el TJUE, por el mayor gravamen que supone para los no residentes no poder aplicar el límite a la cuota íntegra. En este punto se ha corregido la redacción inicial que no contemplaba la exención de 700.000 euros para los no residentes, y su carácter retroactivo permitirá a estos reclamar la devolución de ingresos indebidos. También podrían invocarse estos derechos con relación al nuevo gravamen de las personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, en cuanto a la no deducción de cargas y deudas de bienes en España posteriores a su adquisición.

Por último, en caso de haber iniciado una solicitud de rectificación o un recurso relativo a este impuesto, lo recomendable es mantenerlo abierto o desistir y plantearlo más adelante para evitar la limitación de efectos a que nos tiene acostumbrado el TC en sus sentencias favorables a los intereses de los contribuyentes y beneficiarnos de un futuro pronunciamiento.

## Referencias bibliográficas

Almudí Cid, J. M. (2023). *El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el derecho de la Unión Europea* [Paper n.º 21]. AEDAF.

Alonso González, L. M. (2023). Legislando en fraude de ley: el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. *Revista del IEE, 1* [Impuesto sobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].

Andrade Cabello, J. (2023). Devolviendo «golpe por golpe» también en materia fiscal:

¿se atreverá la Comunidad de Madrid a desactivar realmente los efectos del impuesto sobre grandes fortunas? *Diario La Ley, 10389*.

Arrieta Martínez de Pisón, J. (24 de enero de 2024). Ponencia. *La nueva jurisprudencia constitucional tributaria: decretos-leyes, IRPF, impuesto temporal sobre las grandes fortunas*. Curso AEDAF Madrid-Zona Centro/ICAM celebrado en Madrid.

Campo Jiménez A. del y Campo Zafra, A. del (2023). *Impuestos de patrimonio y de solidaridad de grandes fortunas y los no residentes con inmuebles en España*. DMS Legal

- Intelligent. <https://www.consultingdms.com/impuestos-de-patrimonio-y-de-solidaridad-de-grandes-fortunas-y-los-no-residentes-con-inmuebles-en-espana/>
- Casado Ollero, G. (24 de enero de 2024). Presentación de la jornada. *La nueva jurisprudencia constitucional tributaria: decretos-leyes, IRPF, impuesto temporal sobre las grandes fortunas*. Curso AEDAF Madrid-Zona Centro/ICAM celebrado en Madrid.
- Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. IEF; Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Cuatrecasas (2023). *El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas*. <https://www.cuatrecasas.com/resources/impuesto-fortunas-text-6583178592873335132380.pdf?v1.65.0.20231214>
- García Novoa, C. (2023). Los visos de inconstitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (impuesto de solidaridad). *Revista del IEE*, 1 [Impuestos sobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].
- González Ortiz, D. (2013). Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto. *Revista Española de Derecho Financiero*, 160, 55-100.
- Martín Queralt, J. M. (dir.) (2022). *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al derecho comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. IEE. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Estudio-adequacion-gravamen-temporal-a-entidades-de-credito-2.pdf>
- Martínez Lafuente, A. (2023). Obligación real de contribuir y deducción de cargas y deudas en el impuesto sobre el patrimonio. *Notarios y Registradores*. <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/obligacion-real-de-contribuir-y-deducción-de-cargas-y-deudas-en-el-impuesto-sobre-el-patrimonio/>
- Orón Moratal, G. (14 de octubre de 2023). ¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas? *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com/opinion/2023-10-24/en-que-fecha-se-devenga-el-nuevo-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas.html>
- Platero Alcón, A. (2016). El impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito: ejemplo paradigmático de la limitada autonomía financiera de las comunidades autónomas. *Estudios de Deusto*, 64(2), 189-224. <https://revista-estudios.revistas.deusto.es/article/view/1255/1503>
- Portillo, J. (16 de noviembre de 2023a). El plan fiscal de Sánchez: alzas a fortunas, capitales y empresas y prórroga de la rebaja del IVA. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2023/11/16/655520ea468aebb52f8b4682.html>
- Portillo, J. (8 de diciembre de 2023b). Así queda el cobro de patrimonio en Madrid para neutralizar a Hacienda. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2023/12/08/657224d3e5fdea56158b459a.html>
- Puviani, A. (1972). *Teoría de la ilusión financiera* (A. Rodríguez Bereijo, trad.). IEE.
- Ruiz Almendral, V. (2022). Límites y problemas constitucionales del impuesto «armonizador» sobre las grandes fortunas en España. *Asamblea, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, 43, 127-181.
- Ruiz Gallud, S. (2023). El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico. *Revista del IEE*, 1 [Impuesto sobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].



Santaolalla López, F. (2011). ¿Es la homogeneidad material condición indispensable de las iniciativas legislativas? *Revista de las Cortes Generales*, 83.

Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung* (vol. I, 2.ª ed.). Verlag Dr. Otto Schmidt.

Utande San Juan, J. M.ª (2023). Aspectos constitucionales del impuesto temporal de

solidaridad de las grandes fortunas. *Tributos locales*, 162. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Vega Borrego, F. A. (2023). Impuesto sobre grandes fortunas, no residentes y derecho europeo. En *Libertades comunitarias y derecho tributario [Nueva Fiscalidad, monográfico]*.

**Juan Ignacio Gorospe Oviedo.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo (Madrid). Doctor en Derecho por la UCM. Diplomado en Derecho Tributario por la EPJ becado por el ICAM. Máster en Dirección Administrativo-Contable por el CEF. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. <https://orcid.org/0000-0002-4024-8831>