

RocaJunyent

Impuesto Temporal de Solidaridad de las
Grandes Fortunas.

Motivos de Inconstitucionalidad

Barcelona, 07 de febrero de 2023



ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL PRESENTE INFORME.....	3
II.	VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA (ARTÍCULO 156 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA)	4
III.	VULNERACIÓN DE LA RESERVA DE LEY ORGÁNICA DEL ARTÍCULO 157.3 DE LA CONSTITUCIÓN, Y DEFRAUDACIÓN DE LAS NORMAS CONSTITUCIONALES SOBRE INICIATIVA LEGISLATIVA DEL GOBIERNO DE LOS ARTÍCULOS 87 Y 88 DE LA CONSTITUCIÓN.	6
IV.	VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (ARTÍCULO 9.3 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA) POR INCURRIR EN UNA RETROACTIVIDAD EN GRADO MEDIO O IMPROPIA	7
V.	VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD (ARTÍCULO 31 CE)	24
VI.	CONCLUSIONES	32

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL PRESENTE INFORME

El pasado 28-12-2022 se publicó en el BOE la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que fue creado el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante ITSGF). Este nuevo impuesto se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que su regulación coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio. Además, se ha configurado como un impuesto de carácter estatal y no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

Su característica fundamental es que grava con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. De este modo, al funcionar como un complemento del Impuesto sobre Patrimonio, aquellos contribuyentes que posean un patrimonio superior a 3.700.000 o 4.000.000 euros (en función de si tienen vivienda habitual en propiedad o no), tendrán que calcular su autoliquidación por el ITSGF, pudiendo deducir la cuota del Impuesto sobre Patrimonio que estén obligados a ingresar. Ello supondrá que en algunas ocasiones el contribuyente no tendrá que tributar ni declarar el ITSGF (porque toda la cuota quede absorbida por el Impuesto sobre Patrimonio) pero en otras ocasiones, por ser la cuota pagada por Impuesto sobre Patrimonio inferior a la que corresponderá por el ITSGF, tendrán que declarar y pagar la diferencia por la correspondiente cuota del ITSGF.

En cambio, en aquellas Comunidades en las que el Impuesto sobre el Patrimonio está bonificado, los contribuyentes con un patrimonio superior a 3.700.000 o 4.000.000 euros tributarán en su totalidad por este nuevo impuesto.

Tal como señala la Exposición de Motivos de esta Ley las finalidades principales del nuevo impuesto son las siguientes:

- La primera de ellas es recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas.

- La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.

La Exposición de Motivos también señala que, en cuanto a su ámbito temporal, se prevé una vigencia de dos años, si bien se introduce una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión.

La mencionada ley de creación de este tributo entró en vigor al día siguiente de su publicación, esto es, el día 29-12-2022. Su devengo se produce a 31 de diciembre de cada año. Por este motivo, resulta exigible respecto del ejercicio 2022.

El objeto del presente informe consiste en analizar si el mencionado tributo puede suponer una vulneración del principio de autonomía financiera reconocido en el artículo 156 CE, del principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 CE, y, finalmente, del principio de capacidad económica, reconocido en el artículo 31 CE.

II. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA (ARTÍCULO 156 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA)

El ITSGF podría suponer la invasión de competencias de las CCAA al gravar un hecho imponible muy similar, por no decir idéntico, al gravado por el Impuesto sobre el Patrimonio.

El artículo 156 de la Constitución recoge el principio de autonomía financiera de las CCAA. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) desarrolla el mencionado principio de autonomía financiera.

RocaJunyent

En palabras del Tribunal Constitucional, la autonomía financiera supone "la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones", esto es, la capacidad de orientar los gastos propios de la Comunidad Autónoma y definir los ingresos necesarios para ello. A este efecto, el artículo 157 de la Constitución establece los recursos financieros de los que dispondrán las Comunidades Autónomas para hacer frente a los gastos que son inherentes al ejercicio de las competencias que tienen atribuidas entre los cuales se encuentran los tributos cedidos por el Estado.

El Impuesto sobre el Patrimonio es uno de los tributos que se encuentran cedidos en su totalidad, incluyendo su gestión, a las CCAA, y, de acuerdo con el artículo 19. Dos b) de la LOFCA, las CCAA tienen potestad normativa en la determinación de mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones del Impuesto sobre el Patrimonio.

El nuevo ITSGF comparte hecho imponible, y la mayoría de sus elementos delimitadores con el actual Impuesto sobre el Patrimonio, y su recaudación no estará cedida a las CCAA, sino que será a favor de la Hacienda Estatal. Por ello, dada su alta similitud con el IP, podría considerarse que el ITSGF vulnera el artículo 19. Dos b) de la LOFCA, y, por consiguiente, el principio de autonomía financiera del artículo 156 de la CE, al entrar a gravar el Estado un espacio fiscal cedido a las CCAA, al configurar un régimen de cesión de tributos distinto de la cesión total o parcial de tributos definida en su artículo 10, y porque además puede llegar a suponer un obstáculo en la recaudación de las CCAA del Impuesto sobre el Patrimonio. Ello en el supuesto de que se considerase que el art. 156 CE no solo conlleva la potestad de las CCAA para fijar su nivel de ingresos y gastos, sino que también conlleva la capacidad de excluir al Estado de los espacios tributarios que han sido cedidos por este. En este sentido, si algunas CCAA han dejado esos espacios tributarios vacíos de contenido (véase el ejemplo de Madrid y Andalucía) cabría preguntarse si es posible que el Estado invada su competencia estableciendo un impuesto muy similar al que las CCAA han decidido no recaudar en su respectivo territorio.

III. VULNERACIÓN DE LA RESERVA DE LEY ORGÁNICA DEL ARTÍCULO 157.3 DE LA CONSTITUCIÓN, Y DEFRAUDACIÓN DE LAS NORMAS CONSTITUCIONALES SOBRE INICIATIVA LEGISLATIVA DEL GOBIERNO DE LOS ARTÍCULOS 87 Y 88 DE LA CONSTITUCIÓN.

Por otra parte, incluso en el supuesto de que se considerase que la autonomía financiera de las CCAA no conlleva la capacidad de excluir al Estado de los espacios tributarios cedidos, lo que significa que este puede regular perfectamente un impuesto similar al IP, no parece que una ley ordinaria sea el cauce correcto para que el Estado pueda recuperar ese hecho imponible mediante la creación de este nuevo impuesto. Más bien parece que lo correcto sería articular este nuevo impuesto mediante una ley orgánica (o mediante una modificación de la LOFCA en tanto que esta norma es la que regula las relaciones financieras entre el Estado y las CCAA) ya que, en el fondo, por su gran similitud con el IP, se estaría ante un supuesto de ejercicio de competencias financieras de las CCAA.

Hay que recordar que el artículo 28.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional dispone:

“Asimismo, el Tribunal podrá declarar inconstitucionales por infracción del artículo ochenta y uno de la Constitución los preceptos de un Decreto-ley, Decreto legislativo, Ley que no haya sido aprobada con el carácter de orgánica o norma legislativa de una Comunidad Autónoma en el caso de que dichas disposiciones hubieran regulado materias reservadas a Ley Orgánica o impliquen modificación o derogación de una Ley aprobada con tal carácter, cualquiera que sea su contenido.”

En este sentido, hemos de tener en cuenta que, aunque el artículo 133.2 CE reconoce la potestad originaria al Estado para establecer tributos, mediante ley, el artículo 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica respecto de las normas para regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, especialmente sus recursos, y entre ellos, los tributos cedidos; resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

La reserva de ley orgánica específica establecida en el artículo 157.3 de la Constitución ha sido aplicada por el Tribunal Constitucional, entre otras sentencias, en la Sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010, en la que lo hizo incluso frente a otras leyes orgánicas del Estado como fue el caso de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

No podemos tampoco dejar de hacer referencia a la anomalía que supone que el Gobierno en lugar de ejercer la iniciativa legislativa prevista en los artículos 87 y 88 de la Constitución a través del oportuno proyecto de ley, que cuenta con una regulación específica para su fase prelegislativa en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno y en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, defraude estas disposiciones utilizando a los dos grupos parlamentarios de las fuerzas políticas coaligadas en él (Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común) para la creación del ITSGF a través de una enmienda¹, introducida -además- en una proposición de ley presentada por esos dos mismos grupos parlamentarios, la *“Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”*.

La instrumentalización de los dos grupos parlamentarios está más que acreditada por las propias declaraciones de responsables gubernamentales durante la tramitación de la proposición de ley y de la enmienda. Constituyendo un claro supuesto de abuso de derecho y fraude a la Constitución.

IV. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (ARTÍCULO 9.3 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA) POR INCURRIR EN UNA RETROACTIVIDAD EN GRADO MEDIO O IMPROPIA

La retroactividad en nuestra doctrina constitucional

¹ Enmiendas 92, 93, 99 y 104 presentadas durante la tramitación de la proposición de ley en el Congreso de los Diputados.

RocaJunyent

Tal como se ha señalado en el punto I del presente informe, el ITSGF entró en vigor el pasado 29-12-2022 lo que significa que ya resulta aplicable al ejercicio 2022 puesto que su primer devengo se produce el día 31-12-2022. Por las razones que ahora detallaremos, entendemos que ello supone que la norma que lo crea incurre en una retroactividad de grado medio o impropia, pudiendo suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución que dispone lo siguiente:

“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

Como puede observarse del contenido de dicho precepto en cuanto a la prohibición de retroactividad, la Constitución garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha afirmado en numerosas ocasiones que, con carácter general, no puede considerarse que las normas tributarias queden subsumidas en las normas a las que se refiere el art. 9.3 CE en la medida en que las normas tributarias no constituyen normas sancionadoras ni restrictivas de derechos individuales.

Así, en la Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, el Tribunal Constitucional argumenta lo siguiente:

“El principio de irretroactividad del artículo 9.3, en cuanto a las leyes, concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, en el sentido que hemos dado a esta expresión. Fuera de ello nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, consecuencias que son contrarias a la concepción que fluye art. 9.2.”

La exclusión de las normas tributarias de la prohibición de retroactividad se justifica considerando que dichas normas encuentran su fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución.

RocaJunyent

Ahora bien, como afirma el Tribunal Constitucional, ello no supone de ninguna manera mantener siempre y en cualquier circunstancia su legitimidad constitucional. Ello por cuanto dicha legitimidad puede ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva de una norma atente contra otros principios consagrados en la Constitución como es el caso del principio de seguridad jurídica reconocido también en el art. 9.3 CE.

Así lo afirma por primera vez el Tribunal Constitucional en su sentencia 126/1987, de 16 de julio y posteriormente en su sentencia 89/2009, de 20 de abril:

“Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución.”

Por su parte, la sentencia 173/1996 de 31 de octubre de 1996 señala expresamente que uno de los principios con los que puede colisionar la eficacia retroactiva de una norma es, precisamente, con el principio de seguridad jurídica:

Ahora bien, como también hemos declarado en otras ocasiones, afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 C.E., en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional.

Por tanto, la retroactividad de las normas tributarias puede ser cuestionada en aquellos casos en que pueda colisionar con otros principios constitucionales protegidos, como el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional también recuerda que el principio de seguridad jurídica no puede erigirse como valor absoluto, ni puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal. Así, por ejemplo, en la sentencia 173/1996 señala que:

«la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos (...) al mantenimiento de un determinado régimen fiscal».

Ahora bien, como veremos a lo largo del presente informe, si bien el principio de seguridad jurídica no puede erigirse como valor absoluto, también es cierto que cuando la norma aprobada con efectos retroactivos **supone una transgresión de la confianza de los ciudadanos debido a la falta de previsibilidad de la misma**, cabe afirmar rotundamente que en esos casos la norma sí puede considerarse contraria al principio de seguridad jurídica en su vertiente de protección de la confianza de los ciudadanos y, por tanto, contraria a la Constitución. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su sentencia 197/1992 (y repetido en sentencia 182/1997 de 28 de octubre):

“La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio» (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988 y 150/1990). Y aun cuando resulta claro, como se advertía en el fundamento jurídico 8. de la STC 150/1990, que no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/1983, 99/1987 y 126/1987), consecuencia contraria a la concepción que fluye del propio art. 9.3 C.E, ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad»”

El ITSGF un impuesto “periódico”

Antes de entrar en el análisis del concreto caso que nos ocupa, hemos de aclarar un extremo que consideramos importante y que tiene que ver con la configuración de este

RocaJunyent

tributo como tributo de devengo instantáneo (a 31 de diciembre de cada año) y, por tanto, sin un periodo impositivo fijado legalmente.

En el análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional que han tratado con anterioridad de la retroactividad de una norma como vulneradora del principio de seguridad jurídica, se ha tratado de supuestos en los que el tributo analizado tenía un periodo impositivo (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo). Sin embargo, el ITSGF se configura, al igual que el Impuesto sobre Patrimonio, como un tributo que no es periódico sino instantáneo (se grava el patrimonio a una fecha concreta, el 31 de diciembre de cada año). De hecho, a diferencia del IRPF, cuya normativa establece expresamente que el periodo impositivo coincide con el año natural, tanto la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio como la que regula el ITSGF guardan silencio sobre este extremo.²

Por lo tanto, podría parecer en un primer análisis que la aprobación de este impuesto antes del 31 de diciembre, esto es, antes de su devengo, supondría que en realidad no estamos ante una disposición que tenga efectos retroactivos ya que este habría entrado en vigor antes de que se devengue el tributo correspondiente a 2022.

Sin embargo, el Impuesto sobre el Patrimonio, al igual que el ITSGF, son impuestos de carácter periódico, devengándose ambos de forma anual y recurrente. Por tanto, de algún modo, sí existiría un periodo impositivo, aunque la Ley no lo reconozca expresamente, como intervalo de tiempo transcurrido entre sus devengos a 31 de diciembre de “cada año”. Su carácter periódico y recurrente, de hecho, lo hace muy similar al IRPF, por cuanto ambos utilizan del período impositivo, este último como ámbito temporal en el que la renta gravada se produce y el primero como período

² Incluso la AEAT en su página web indica expresamente que el Impuesto sobre Patrimonio no tiene periodo impositivo en los siguientes términos: **El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el día 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.** En consecuencia, en este impuesto no existe un período impositivo propiamente dicho.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2021/capitulo-2-cuestiones-generales/devengo-impuesto-sobre-patrimonio.html>

RocaJunyent

intermedio entre los consecutivos devengos del impuesto. Desde una perspectiva económica, el IRPF grava una variable “flujo”, la renta de las personas físicas, que, al ser generada como un flujo en el tiempo, requiere de la delimitación de un intervalo de tiempo respecto del que acumular las rentas obtenidas, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio, grava una variable “stock”, es decir la posición de una magnitud económica, el patrimonio, en un momento determinado, cuya recurrencia, sin embargo, también exige de la definición de con qué frecuencia dicha magnitud debe ser gravada. Lógicamente, por múltiples razones, pero especialmente por la coordinación de ambas figuras, el intervalo de acumulación de rentas del IRPF es el mismo que el intervalo de recurrencia del Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello, si bien técnicamente este último impuesto no tiene periodo impositivo configurado como tal (a diferencia del IRPF que sí lo tiene), podemos afirmar que, en realidad, se trata de un tributo periódico (puesto que se devenga de forma periódica cada 31 de diciembre). Por lo tanto, cualquier modificación en la configuración del patrimonio que se produzca a lo largo del año tendrá repercusión en cuanto a la tributación que se toma a una fecha concreta, esto es a 31 de diciembre de cada año.

Esta aclaración es importante porque, al haberse producido la entrada en vigor del ITSGF el día 29-12-2022, prácticamente al final de su período de recurrencia, este ya resulta exigible de forma inmediata, el día 31-12-2022, gravando por tanto los patrimonios de las personas físicas correspondientes a todo el ejercicio 2022 y, por tanto, afectando a todas las decisiones que sobre la configuración del patrimonio que hayan podido ser tomadas por los contribuyentes con anterioridad a saber que este impuesto les iba a ser exigido. Esto es, son gravadas magnitudes consecuencia de las decisiones adoptadas por los contribuyentes a lo largo de 2022 que, caso de haber conocido de la existencia de este nuevo gravamen, quizás no habrían sido adoptadas.

Posible inconstitucionalidad del ITSGF por su carácter retroactivo

Una vez aclarado este extremo, pasamos a analizar, basándonos en la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, la posible inconstitucionalidad de la norma tributaria que aprueba el ITSGF, para lo cual hemos de examinar, por un lado, el grado de

RocaJunyent

retroactividad de la norma en cuestión y, de otro, las circunstancias concretas que concurren en este supuesto.

En esta línea, el Tribunal Constitucional ha distinguido la retroactividad propia o auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o no auténtica o de grado medio:

1. Retroactividad propia o auténtica, plena o en grado máximo:

La retroactividad en grado máximo es la que afecta a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas. Es decir, se trataría de situaciones no solo producidas o desarrolladas con anterioridad al momento de entrada en vigor de la nueva disposición, sino que, además, se han realizado en su integridad y han agotado sus efectos jurídicos.

En estos casos la prohibición de la retroactividad opera plenamente y, por lo tanto, sólo la concurrencia de exigencias cualificadas del bien común podría excepcionar la aplicación del principio de seguridad jurídica como límite a dicha retroactividad.

2. Retroactividad impropia o no auténtica o en grado medio:

Concurre en aquellas disposiciones legales que inciden sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. Esto es, cuando se trata de normas que pretenden producir efectos en situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad al momento en que dicha disposición entra en vigor pero que aún no han agotado sus efectos. De este modo, la norma incide sobre los efectos de dichas situaciones pasadas producidos tras la fecha de su entrada en vigor.

En cuanto a la distinción entre retroactividad propia e impropia, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 126/1987 de 16-7-1987 señala lo siguiente:

En este contexto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad

RocaJunyent

pretenden anudar 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. En el primer supuesto --retroactividad auténtica--, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo --retroactividad impropia--, la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso.

Ahora bien, mientras que en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado. En el supuesto que nos ocupa el legislador se decidió por esta opción, pero, así como en el momento de su creación la fecha de devengo se fijó en el momento final del período impositivo, a partir del Real Decreto-ley de 1982 se sitúa en el inicio del mismo. Mas, en cualquier caso, ha de entenderse que, aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible --incluida su dimensión temporal-- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la Ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 182/1997 señala que *“la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos.”*

A su vez, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 182/1997 de 28-10-1997 ha señalado que *“Cuando la retroactividad de la norma tributaria es impropia, el enjuiciamiento de su constitucionalidad se limita a una ponderación de bienes o intereses suficiente para descartar una decisión carente de base objetiva y racional (arbitraria); habiendo recordado la STC 126/1987, a este propósito, la jurisprudencia constitucional alemana según la cual son en principio constitucionalmente legítimas las*

normas fiscales retroactivas cuando la Ley pretende tener aplicación en el período impositivo dentro del cual entra en vigor.”

En nuestra opinión, la norma que crea el ITSGF incurre en una retroactividad de grado medio o impropia, pues incide en situaciones de hecho producidas con anterioridad al momento en que esta norma ha entrado en vigor pero que aún no han agotado sus efectos. Ahora bien, como hemos visto, ello no sería suficiente para considerar que la norma en cuestión es contraria a la Constitución, sino que sería preciso, además, que esta retroactividad haya entrado en colisión con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución. Pues bien, hemos de decir que en este caso sí se estaría vulnerando la seguridad jurídica en la medida en que se estuviera transgrediendo la confianza de los ciudadanos **que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, impidiendo así cambios normativos que no sean razonablemente previsibles.**

Y ello porque como hemos dicho, una norma tributaria con efectos retroactivos puede considerarse contraria al principio de seguridad jurídica y, por ello, contraria a la Constitución, si atenta contra la confianza de los ciudadanos en el sentido de que no fuera previsible por estos que se produjera una determinada modificación normativa.³⁻

En relación este punto, la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, el Tribunal articula el principio de protección de la confianza en el ámbito tributario como un “derecho” de los ciudadanos a una planificación fiscal segura:

³ La primera mención del principio de protección de confianza de los ciudadanos como límite constitucional de la retroactividad tributaria la encontramos en el voto particular formulado por el Magistrado D. Rafael Gómez-Ferrer en la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983:

“no puede ignorarse la trascendencia de la disposición transitoria cuestionada en cuanto refleja un criterio de actuación que puede incidir en la confianza de los ciudadanos en el Estado. Es el Estado el que ha establecido un régimen legal especial para las viviendas de protección oficial, con sus ventajas y limitaciones. Los ciudadanos que han confiado en el Estado y se han sometido voluntariamente a este régimen han obtenido, de acuerdo con la legislación aplicable, un título jurídico concreto, que especifica los beneficios concedidos y limita -en la misma medida- el deber tributario durante el plazo de duración del beneficio otorgado. Y luego el propio Estado, que es quien ha diseñado el régimen especial, altera los deberes tributarios modificando los beneficios ya concedidos por actos concretos (mientras mantiene en su integridad las limitaciones)”

“En definitiva, cuando el Real Decreto-ley 7/1989 fijó para el año 1990 en la tasa fiscal del juego una cuota tributaria de 141.750 ptas. por cada máquina o aparato, estaba concretando, en este ámbito de actividad y para el referido período impositivo, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la Constitución. Los interesados en esta actividad conocían previamente las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego, conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más -y, a menudo, como sucede en este caso, nada despreciable-- del coste de la misma. De este modo, cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el quantum del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad empresarial en el mismo en la confianza de que sus obligaciones fiscales se hallaban previamente delimitadas por el Real Decreto-ley 7/1989.

C) Una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha solo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos que, conforme se desprende de cuanto llevamos expuesto, no se aprecian en este caso. “

Es por ello que el principio de protección de la confianza se articula como una manifestación del principio de seguridad jurídica, pudiéndose ver la seguridad jurídica vulnerada cuando en el momento de aprobarse una norma con efecto retroactivo exista una confianza protegible y esta haya sido transgredida. Si existió una situación de previsibilidad, entonces no sería posible invocar el principio de protección de la confianza y la vulneración del principio de seguridad jurídica. Pero, si no existió una previsibilidad, a no ser que existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica cediera ante otros bienes o derechos objeto de protección constitucional, puede mantenerse que se ha vulnerado el artículo 9.3 de la Constitución en la medida en que la retroactividad de la norma tiene efectos sobre situaciones pasadas que, aunque no concluidas o agotadas, hubieran podido ser distintas de haberse sabido que este tributo se iba a aprobar con efectos para el 2022.

RocaJunyent

De todo lo expuesto podemos concluir que el Tribunal Constitucional admite la aprobación de un tributo a lo largo de un período impositivo no concluido y antes de su devengo (supuesto de retroactividad en grado medio o impropia), siempre y cuando la norma cumpla con los siguientes requisitos:

i. Que la norma aprobada sea previsible.

El grado de previsibilidad de la norma determina el alcance en que la seguridad jurídica ha quedado afectada. Según el Tribunal Constitucional, a partir del momento en que la nueva regulación es previsible para la ciudadanía, desaparece el deber de proteger el principio de confianza legítima; se considera justificada, por tanto, la retroactividad de una ley tributaria, a partir del momento en que pueda confirmarse tal previsibilidad. Se considera que el momento a partir del cual se confirma la previsibilidad es el de la aprobación parlamentaria definitiva de la norma.

Ahora bien, en ocasiones, con el fin de evitar la elusión del conocimiento de la nueva normativa por parte de la ciudadanía, se ha admitido la previsibilidad de la norma a un momento anterior de la aprobación parlamentaria. Esta previsibilidad articulada como “efecto anuncio” ha sido adoptada por nuestro Tribunal, y, se materializa poniendo en aviso a la ciudadanía, con suficiente antelación, mediante anuncio en los medios de comunicación o publicación del proyecto de ley, de la posibilidad de realizar cambios legislativos que pueden afectar a su capacidad económica, dándole la oportunidad de adecuar su comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas de un posible cambio legislativo (STC 182/1997).

En la Sentencia 173/1996, el Tribunal considera que la aprobación de la Ley 5/1990, que supuso un incremento considerable de la tasa del juego, fue totalmente imprevisible, dado que con anterioridad ya se había realizado “la necesaria presión fiscal” mediante “la importante subida de cuotas en dos sucesivas ocasiones”.

ii. Que concurren claras exigencias de interés público para la aprobación de la norma

Según el Tribunal Constitucional, la concurrencia de claras exigencias de interés público resulta fundamental, aunque la norma impacte negativamente en la seguridad jurídica de los ciudadanos (STC 182/1997). En dicha Sentencia, señala el Tribunal Constitucional que las exigencias de interés público “deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un impuesto personal, subjetivo y de carácter periódico”, y, considera que la norma enjuiciada- que aprobó la elevación de las tarifas del IRPF tres días antes de la finalización del período impositivo- responde a claras exigencias de interés público dado que viene a mitigar “el espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992” que “afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado”.

En contra, en la Sentencia 173/1996, el Tribunal no valora que concurren claras exigencias de interés general dado que la norma enjuiciada “únicamente dio lugar a una mayor deuda tributaria del sujeto pasivo, pero no pudo modificar unos comportamientos que ya se habían producido con anterioridad a la promulgación de la ley”. Según el Tribunal, “las razones de naturaleza económica y social expuestas en la motivación de la citada enmienda” pueden justificar el incremento de las cuotas en los años anteriores, pero no guarda ninguna relación con el nuevo gravamen complementario.

iii. Que las medidas adoptadas tengan un alcance limitado

El Tribunal Constitucional hace referencia a la escasa “importancia cuantitativa” de las medidas adoptadas. En la Sentencia 182/1997, el Tribunal Constitucional observa que si bien se incrementan las tarifas del IRPF – se elevaban en el tipo máximo en tres puntos porcentuales-, dicho incremento no alcanza “la notable importancia” que se ha producido en otras ocasiones como en el caso del gravamen de la tasa del juego de la Sentencia 173/1996,

que suponía un aumento de más del doble de las tasas pagadas. En la Sentencia 126/1987, el Tribunal Constitucional también desestima la inconstitucionalidad de la norma al considerar su poco impacto, al ser una norma de carácter transitorio que “se limita al período impositivo en que la ley se aprueba, y afecta a un ejercicio económico”.

Por tanto, si la norma aprobada cumple con dichos requisitos, entonces, a pesar de tener efectos retroactivos, no se entenderá vulnerado el principio de seguridad jurídica.

Pasamos a continuación a analizar si en el presente caso se cumplen o no los tres requisitos para determinar si se ha vulnerado o no el principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la **previsibilidad de la norma**, podemos afirmar que este requisito no se ha cumplido.

Para empezar, no debemos olvidar el hecho de que este impuesto fue introducido a través de una enmienda realizada a una proposición de Ley y que el texto de dicha enmienda no fue conocido hasta el 11 noviembre de 2022.

Podría decirse que el efecto anuncio es anterior a esa fecha puesto que el nuevo tributo fue anunciado el 29 de septiembre de 2022 por la ministra de Hacienda, María Jesús Montero. Ahora bien, en la citada rueda de prensa, la ministra explicó que el tributo tendría carácter temporal, de aplicación en los ejercicios 2023 y 2024, por lo que dio a entender que el nuevo tributo iba a entrar en vigor en 2023, y no en 2022.

Por otra parte, el lapso temporal entre el anuncio del nuevo tributo- el 29 de septiembre de 2022- hasta la publicación del mismo – el pasado 27 de diciembre de 2022- no da margen suficiente de actuación por parte de los contribuyentes de adecuar su comportamiento tributario a las nuevas previsiones normativas. Y ello porque a fecha del anuncio de la norma, todas las decisiones de inversión ya han sido tomadas. Además, como se ha comentado, en la rueda de prensa se anunció que el nuevo Impuesto iba a entrar en vigor en 2023, por lo que su previsibilidad devino totalmente

inexistente cuando finalmente se aprobó el nuevo Impuesto con efectos al ejercicio 2022.

En cuanto a si concurren **claras exigencias de interés público** para la aprobación de esta norma, no parece que la decisión de aprobar el nuevo impuesto para que sea exigible ya respecto del ejercicio 2022 atienda a razones de interés público que impidieran que el mismo se comenzara a exigir en 2023.

Si nos atenemos a lo que dice la Exposición de Motivos de la norma que lo crea, en cuanto a las dos finalidades que busca este nuevo tributo, podemos observar que las exigencias de interés público quedan en entredicho. Estas dos finalidades son la recaudatoria y la armonizadora, tal como hemos señalado en la introducción del presente informe. En concreto, en cuanto a la finalidad recaudatoria podemos confirmar que no existen claras exigencias de interés público para la creación de este impuesto.

La finalidad recaudatoria, según la Exposición de Motivos, busca exigir un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica para paliar los efectos de la crisis energética y de inflación.

Sin embargo, no debemos olvidar que en 2022 el Gobierno aprobó un conjunto de medidas dirigidas a reducir la inflación – bonificación del precio de los carburantes y la reducción de los impuestos que gravan los consumos energéticos, entre otras-, que representaron un considerable aumento del gasto público. Ahora bien, dicho incremento del gasto público se ha visto compensado por la fuerte recaudación de la Agencia Tributaria durante el 2022.

Por otro lado, en el mismo texto legislativo, se aprueban dos nuevos gravámenes – gravámenes temporales energético y de entidades de crédito- dirigidos a reforzar el denominado pacto de rentas, que busca repartir la pérdida de renta derivada del encarecimiento de los costes y de la pérdida del poder adquisitivo. Señalar en este punto que, a diferencia del ITSGF, ambos tributos son creados para los ejercicios 2023 y 2024, evitando así toda retroactividad en su aplicación.

En cuanto a la finalidad armonizadora, la Exposición de Motivos de la Ley dice:

RocaJunyent

“La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.”

Debemos recordar que la ciudadanía española ha asistido a lo largo de todos estos años a la incapacidad del Parlamento y de los grupos políticos en él representados de abordar, cuando menos, la puesta al día del sistema de financiación de las CCAA prevista en la propia LOFCA. Dicha incapacidad ha generado importantes distorsiones en nuestro sistema tributario que, amparadas en el principio de autonomía financiera de las CCAA, han generado territorios de baja tributación patrimonial que han recibido importantes críticas desde múltiples sectores. Intentar resolver la consecuencia, al parecer indeseada, de dicha incapacidad mediante la aprobación de una nueva figura tributaria que no es más que el calco legal de una figura ya existente, como es el Impuesto sobre el Patrimonio, dice muy poco de la norma aprobada. Aun cuando parece claro que la finalidad armonizadora posee una clara cobertura en la persecución del interés público, arroja muchas dudas la fórmula elegida para su resolución. Caso de que la constitucionalidad del ITSGF sea revisada por nuestro Tribunal Constitucional, éste se verá en la necesidad de ponderar la validez de la fórmula y su idoneidad para la adecuada persecución del interés público y, muy especialmente, la necesidad de su entrada en vigor en 2022. No parece que la finalidad armonizadora justifique una reacción tan tardía, con un claro efecto retroactivo de sus disposiciones, ante un problema, según los defensores del ITSGF, cuya existencia se prolonga desde ya hace casi 10 años. No podemos olvidar la renuencia del Tribunal Constitucional a suplir la inactividad del Poder Legislativo. Tuvimos un claro ejemplo de ello en la sentencia de 26/10/2021 en la que el alto tribunal declaró la inconstitucionalidad completa del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ante la falta de reacción legislativa a sus pronunciamientos y al constante goteo de recursos que ello iba generando.

RocaJunyent

Por todo ello, pese a la evidente persecución del interés público que supone la finalidad armonizadora, no cabe admitir la fórmula adoptada, aprobación del ITSGF y su inmediata aplicación en 2022, como constitucionalmente válida para dicha finalidad.

Al respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Constitución:

“El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.”

La doctrina constitucional sobre las leyes de armonización que se sienta en los fundamentos jurídicos 1 a 4 de la STC 76/1983 se expresa, en lo esencial, en los siguientes puntos:

Primero, la consecución de la igualdad entre las Comunidades Autónomas no puede sin más justificar la necesidad de armonizar, ya que sin la diversidad del status jurídico público de las entidades territoriales *"no existiría verdadera pluralidad ni capacidad de autogobierno, notas que caracterizan al Estado de las Autonomías"*⁴.

Segundo, las leyes de armonización pueden ser utilizadas, como es el supuesto que nos ocupa, en caso de competencias compartidas:

“[...] no cabe deducir que la armonización prevista en el artículo 150.3 de la Constitución se refiera únicamente al ejercicio de las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas (...). No es contrario a la Constitución que las leyes de armonización sean utilizadas cuando, en el caso de las competencias compartidas, se precise que el sistema de distribución de competencias es insuficiente para evitar que la diversidad de disposiciones normativas de las

⁴ *“Precisamente el régimen autonómico se caracteriza por un equilibrio entre la homogeneidad y diversidad del status jurídico público de las entidades territoriales que lo integran. Sin la primera, no habría unidad ni integración en el conjunto estatal; sin la segunda, no existiría verdadera pluralidad ni capacidad de autogobierno, notas que caracterizan al Estado de las autonomías.”*

RocaJunyent

Comunidades Autónomas produzca una desarmonía contraria al interés general de la Nación".

Tercero, la mayoría necesaria para apreciar la necesidad de armonizar no tiene por qué requerirse para la aprobación final de la ley y, en todo caso, no convierte a las leyes de armonización en leyes orgánicas.

Cuarto, las leyes de armonización vienen a complementar, no a suplantar, las demás previsiones constitucionales.

Parece claro que la finalidad armonizadora que se explicita en la Exposición de Motivos, en una materia en que la competencia se encuentra compartida, requería de la utilización de una ley específicamente armonizadora, prevista en el artículo 150.3 de la Constitución, lo que no ha sido el caso.

Por todo lo expuesto, resulta difícil apreciar que concurren claras exigencias de interés público para que la norma sea exigible ya respecto del ejercicio 2022 que impedirían que el mismo se comenzara a exigir en 2023.

En cuanto a si las **medidas adoptadas tienen un alcance limitado**, por un lado, resulta difícil valorar si realmente el ITSGF tiene un alcance limitado, pues, si bien es cierto que solo afectaría a un grupo muy reducido de contribuyentes – 0,1% de los contribuyentes del IRPF- y que, a priori, según el texto normativo, su vigencia se limitaría a dos ejercicios, su impacto económico sería considerable, pues se estima una cuota media efectiva de 58.500€ para cada contribuyente.

En suma, del análisis de los tres requisitos podemos afirmar que en el caso de la norma que aprueba el ITSGF no se cumpliría ninguno de ellos por lo que, en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional, resultaría que la citada norma sería contraria a la Constitución por vulnerar el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE.

Por otra parte, debemos tener en cuenta que el pasado 23-11-2022 el Tribunal Supremo admitió a trámite un recurso de casación (rec. Casación 208/2022) para determinar si

vulnera el principio de irretroactividad exigir un tributo en el mismo ejercicio en que entra en vigor su ley reguladora, cuyo periodo impositivo es el año natural y que se devenga el último día del año natural, cuando la entrada en vigor se produjo con anterioridad a la fecha de devengo.

La norma analizada en este recurso de casación es la norma de creación del impuesto autonómico sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias (Ley 4/2012 de 25 de junio), la cual fijaba el devengo del impuesto en el último día del año natural, al igual que sucede en el caso del ITSGF fijando su entrada en vigor el 1-7-2012.

Creemos que se trata de un supuesto que guarda muchas similitudes con el ITSGF por lo que habrá que estar a lo que dictamine el Tribunal Supremo en este recurso.

V. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD (ARTÍCULO 31 CE)

El nuevo ITSGF podría incurrir en una vulneración del principio de capacidad económica dado el potencial carácter confiscatorio que el impuesto podría llegar a tener en determinados supuestos, lo que supondría que el mismo podría ser inconstitucional al incumplir lo dispuesto en el artículo 31 CE que dispone lo siguiente:

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, **en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.**”*

La capacidad económica del contribuyente es uno de los principios básicos al que debe ajustarse el sistema tributario, ya que, de otra manera, no se alcanzaría el objetivo constitucional de que este sea justo. Si un contribuyente tiene que desprenderse de parte de su patrimonio para satisfacer el pago de un impuesto, entonces podemos afirmar que el impuesto tiene carácter confiscatorio como así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional.

RocaJunyent

En su sentencia 150/1990, de 4 de octubre de 1990, el Tribunal Constitucional señaló, respecto de la prohibición de confiscatoriedad lo siguiente:

“Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución;”

Por su parte, en su sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la regulación del impuesto sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer superase el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

En este caso se trataba de una cuestión de inconstitucionalidad que planteó el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid. La cuestión planteada fue “si el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tiene alcance confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota que se tiene que pagar por el Impuesto es superior al rendimiento que se obtiene. También, habría que valorar si se ajusta a la Constitución aquellos supuestos en los que sobre el rendimiento que se obtiene es mayor la cantidad que se abona a la Administración, vía impuestos, a la que se queda el contribuyente, siendo preponderante el carácter público de la propiedad sobre el privado”.

RocaJunyent

El razonamiento del Tribunal Constitucional, en su sentencia de 31 de octubre de 2019, para declarar inconstitucional el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la cuota a pagar sea superior al incremento obtenido, es que la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo. Y lo dice en los siguientes términos:

“4. El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes. La situación que ahora se somete al conocimiento de este Tribunal no es la del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento. Concretamente, en el supuesto de hecho que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a 17.800,12 euros (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por ciento sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 euros, a razón de un 3,2 por ciento de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia para el sujeto pasivo, según lo establecido en la Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda, en la redacción vigente el momento de la transmisión). Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL (del 20 por ciento, de conformidad con la misma Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda), resultó una cuota tributaria de 3.560,02 euros.

Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el cien por cien de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada" [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto «Buffalo Srl contra Italia»; de 9 de marzo de 2006, asunto «Eko-Elda AVEE contra Grecia»; de 14 de mayo de 2013, asunto «N.K.M. contra Hungría»; y de 2 de julio de 2013, asunto «R.Sz. contra Hungría»), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las Sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995; y de 18 de enero de 2006); o del Consejo

Constitucional francés (por ejemplo, en las Decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre; y 2013-684, de 29 de diciembre)].

Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que "como hemos venido señalando" dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).”

Por lo tanto, partiendo de la doctrina del propio Tribunal Constitucional, puede afirmarse que un tributo puede ser calificado como confiscatorio cuando **somete a tributación manifestaciones irreales, ficticias o inexistentes de capacidad económica** o bien cuando con **su gravamen agota la riqueza imponible**, viéndose obligado el contribuyente a disponer de otros bienes o riqueza a su disposición para atender el pago del impuesto.

Entrando en el análisis de los motivos concretos por los que entendemos que con el ITSGF se podría estar vulnerando el principio de capacidad económica en algunos supuestos, precisamente por su carácter confiscatorio, pasamos a detallar

RocaJunyent

el funcionamiento de este o cómo ha sido diseñado para, aparentemente, intentar evitar que se produzca esta confiscatoriedad.

Como hemos señalado al inicio del presente informe, los elementos del nuevo tributo se han determinado, en general, siguiendo las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Para su cálculo, se aplican las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiere a la determinación de los sujetos pasivos, supuestos de exención o determinación de la base imponible.

A su vez, se aplica también para el cálculo de la cuota íntegra del ITSGF la regla consistente en que la cuota íntegra del ITSGF junto con la cuota íntegra del IRPF e IP no podrá ser superior al 60% de la base imponible del IRPF. Además, la nueva norma realiza una remisión a las normas de IRPF para la determinación de este límite.

Así lo establece la Ley 38/2022 de 28 de diciembre con el siguiente redactado:

Doce. Límite de la cuota íntegra.

1. La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero.

A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Esto significa que existe un límite según el cual no se podría pagar por ITSGF, IP e IRPF más del 60% de los rendimientos obtenidos por el obligado tributario en el ejercicio en cuestión.

Ahora bien, ya de inicio se establecen dos importantes limitaciones a esta regla. La primera de ellas, por remisión a las reglas aplicables en IP sobre el límite de la cuota íntegra y la segunda, prevista en la propia norma de creación del ITSGF, consistente

en que la reducción que proceda realizar nunca podrá exceder del 80% de la cuota del ITSGF lo que significa que en cualquier caso siempre se acabará pagando un 20%.

Estas dos limitaciones, igual que ya sucede con el Impuesto sobre Patrimonio⁵, suponen que se pueda llegar a producir una vulneración del principio de capacidad económica, reconocido en el artículo 31 de la Constitución Española debido a que podría llegar a tener un claro alcance confiscatorio.

En cuanto a la remisión que efectúa la Ley reguladora del ITSGF a la Ley del Impuesto sobre Patrimonio en cuanto a las reglas que resultan aplicables sobre el límite de la cuota íntegra estas reglas se encuentran reguladas en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio que dice textualmente:

“Artículo 31. Límite de la cuota íntegra.

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición

⁵ En este sentido, para evitar reiteraciones innecesarias, en todo lo coincidente en el presente informe en relación con la posible vulneración del principio de capacidad económica, nos remitimos al informe elaborado por esta firma en fecha 15-1-2021 relativo al **Impuesto sobre Patrimonio y la**

transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.”

En lo que aquí interesa, lo que resulta destacable del citado artículo es el apartado b) relativo a los elementos patrimoniales improductivos, como se detallará a continuación.

Del contenido conjunto del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio y el apartado Doce del artículo 3 de la Ley 38/2022 podemos extraer que las dos limitaciones a la regla de cálculo del límite de la cuota íntegra que podrían suponer una vulneración del principio de capacidad económica en el caso del ITSGF son las siguientes:

1. Que para calcular el límite conjunto de cuotas ITSGF-IP-IRPF no se tenga en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales improductivos

Ello significa que la parte proporcional de la cuota del ITSGF que corresponda a los bienes que no son susceptibles de generar rendimientos, debe ser objeto de pago a la Hacienda Pública en todo caso, aun cuando el resto de rentas obtenidas por el contribuyente hubieran conducido a limitar la cuota del ITSGF.

El contribuyente que se encuentre en esta situación no tendrá otro remedio que atender el pago de la cuota del ITSGF correspondiente a estos bienes con cargo al resto de rentas que nada tengan que ver con estos bienes, o bien, si éstas no fueran suficientes, con cargo a su patrimonio que se vería reducido por esta carga impositiva, llegando de este modo a ser confiscatorio.

2. Que se establezca un mínimo a pagar en concepto de cuota del ITSGF del 20%.

RocaJunyent

Si, como resultado de la aplicación del límite conjunto, la cuota de ITSGF fuera inferior a ese 20%, o dicho en los términos de la redacción legal, sin que la reducción pueda exceder del 80%, la cuota a pagar sería en todo caso ese 20% de la cuota íntegra del impuesto.

Podría suceder, en un caso extremo, que un contribuyente que tuviera un patrimonio con un valor superior a 4.000.000 euros que no hubiera obtenido rentas en un periodo impositivo concreto, tuviera que pagar igualmente ITSGF puesto que en todo caso tendría que pagar un mínimo de cuota de este impuesto correspondiente al 20%. Resulta evidente que en este caso el impuesto tendría un carácter claramente confiscatorio, puesto que estaría obligando al contribuyente a disponer de otros bienes o riqueza a su disposición para atender el pago del impuesto.

Por todo lo expuesto, tanto al excluir a los bienes improductivos para calcular el límite conjunto del ITSGF como al establecer una excepción a la operatividad del límite conjunto de cuotas (la reducción de la cuota a ingresar de ITSGF no puede exceder del 80% por lo que siempre habrá que pagar un 20% de cuota de ITSGF), se podrían estar produciendo situaciones en las que el impuesto infringiría el principio de capacidad económica, por tener alcance confiscatorio. Y ello porque estaría gravando manifestaciones inexistentes o ficticias de capacidad económica, lo que significaría que sería inconstitucional por confiscatorio; o bien porque, aun gravando manifestaciones reales o potenciales de capacidad económica, estaría agotando la riqueza imponible exigiendo un sacrificio irrazonable por desproporcionado (confiscatorio). Y ello porque, en determinados supuestos, por el juego de la exclusión de los bienes improductivos o por el hecho de tener que pagar en cualquier caso el 20% de la cuota de ITSGF, el contribuyente se podría ver en situación de tener que endeudarse o vender parte de su patrimonio para hacer frente a la deuda tributaria (al no poder satisfacer las cuotas de ambos impuestos con la renta obtenida en el periodo).

VI. CONCLUSIONES

El pasado 28-12-2022 se publicó en el BOE la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que fue creado el ITSGF. Este nuevo impuesto se ha configurado como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que su regulación coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio. Además, se ha configurado como un impuesto de carácter estatal que no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

Su característica fundamental es que grava con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

El mencionado impuesto podría vulnerar determinados principios reconocidos en la Constitución por lo que podría ser inconstitucional. Estos principios y preceptos posiblemente vulnerados son el principio de autonomía financiera de las CCAA, el de reserva de ley orgánica, el régimen constitucional de la iniciativa legislativa del Gobierno, el principio de seguridad jurídica y el principio de capacidad económica. También podríamos citar el de reserva de ley de armonización.

Primero.- En cuanto al primero de los principios que podrían entenderse vulnerados, el principio de autonomía financiera de las CCAA, el ITSGF podría suponer la invasión de competencias de las CCAA al gravar un hecho imponible muy similar, por no decir idéntico, al gravado por el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo este último un tributo que se encuentra cedido a las CCAA las cuales tienen potestad normativa respecto de este en la determinación del mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones.

Segundo. - La creación del ITSGF vulneraría, además, la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la Constitución al regular, modificándola, materia reservada a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Tercero. – La Ley defrauda el régimen previsto por la Constitución en sus artículos 87 y 88 para las iniciativas legislativas del Gobierno.

Cuarto. - En cuanto al cuarto de los principios posiblemente vulnerados, el principio de seguridad jurídica, el hecho de que el ITSGF haya entrado en vigor solo dos días antes de su devengo, supone que la norma incurra en retroactividad de grado medio o impropia, lo cual, podría entrar en colisión con el principio de seguridad jurídica.

Si se cumplen determinados requisitos establecidos por la doctrina del Tribunal Constitucional, se entendería vulnerado el principio de seguridad jurídica por esta norma que, por tener carácter retroactivo, devendría contraria a la Constitución.

Tales requisitos son:

- 1- Que la norma aprobada no sea previsible. En este sentido, hemos de destacar tres hechos: el primero, que el nuevo impuesto no se contemplaba en el Plan Anual Normativo del Gobierno de España, aprobado el 11 de enero de 2022; el segundo, que el nuevo tributo fue anunciado por la ministra de Hacienda a finales de septiembre de 2022, señalándose expresamente por la ministra que el impuesto sería de aplicación en los ejercicios 2023 y 2024. Al dejar fuera el ejercicio 2022, podemos afirmar que dicha manifestación pública de la ministra no permitiría alegar que su “efecto anuncio” dotara de previsibilidad en dicho momento al nuevo impuesto, por cuanto que en la manifestación pública no se hacía mención a su entrada en vigor en 2022; y el tercero, que este impuesto fue introducido a través de una enmienda que no fue publicada hasta el 11 de noviembre de 2022. Por ello, podemos afirmar que la norma aprobada era totalmente imprevisible para los ciudadanos afectados por ella.
- 2- Que no concurren exigencias de interés público para la aprobación de esta norma. En este punto también hemos de señalar que no parecen concurrir dichas exigencias para que el impuesto se aprobara con efectos del ejercicio 2022.

Así, la Exposición de Motivos de la norma que lo crea señala las dos finalidades de este nuevo tributo, a saber: finalidad recaudatoria y finalidad armonizadora. Pues bien, entendemos que la finalidad recaudatoria no es tal cuando, a pesar de ser cierto que se ha elevado el gasto público, la Agencia Tributaria ha

aumentado de forma considerable su recaudación en 2022 y cuando, además, en el mismo texto legislativo que crea el ITSGF se aprueban dos nuevos gravámenes -gravámenes temporal energético y de entidades de crédito-.

Entendemos que la finalidad armonizadora tampoco se da o, al menos, no parece este el cauce más adecuado para lograrla, teniendo en cuenta todas las implicaciones que pueda tener la fórmula que ha sido elegida a tal fin y la previsión en el artículo 150.3 de la Constitución de Leyes de Armonización. Previsión obviada en este caso.

- 3- Que las medidas adoptadas no tengan un alcance limitado. En cuanto a este aspecto, si bien pudiera parecer que, en principio el ITSGF va a tener un alcance limitado, puesto que solo afectará a un grupo reducido de contribuyentes y su vigencia se limitará a dos ejercicios, aunque se contempla extensión de su vigencia más allá de estos, en realidad sí afectará en cuanto a su impacto económico, nada despreciable, pudiendo además afectar a determinadas decisiones de inversión en nuestro país. Por otra parte, no está tan claro que solo vaya a afectar a dos ejercicios puesto que la propia norma deja la puerta abierta a la posibilidad de su mantenimiento pasados los dos años, tras la evaluación de los resultados del impuesto estos⁶.

Quinto.- En cuanto al quinto de los principios constitucionales que podrían resultar vulnerados, el principio de capacidad económica, el ITSGF en algunas situaciones podría llegar a ser confiscatorio, máxime si tenemos en cuenta que es un impuesto de devengo recurrente. Su inadecuada coordinación con el IRPF y el hecho de existir una cuota mínima insoslayable generan numerosas situaciones en las que la atención del pago del impuesto tan sólo puede ser cubierta detrayendo una parte del patrimonio del contribuyente.

⁶ Contamos con el precedente de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que estableció “*un impuesto **excepcional y transitorio** sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español*”, y que estuvo vigente hasta su derogación por la Ley 19/1991, de 6 de junio.

RocaJunyent

En Barcelona, a 7 de febrero de 2023

Manuel J. Silva Sánchez
Socio

Jordi Guarch Recaj
Socio

Susana Patricia Rodríguez
Abogado Senior