



Comunidad de Madrid
Abogacía General

AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EL LETRADO DE LA COMUNIDAD DE MADRID, con domicilio a efectos de notificaciones en Puerta del Sol nº 7, 3ª planta, 28013, Madrid, actuando en representación de la misma, en virtud de lo dispuesto en los artículos 1.1 de la Ley 3/1999, de 30 de marzo, de Ordenación de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid y 45 del Reglamento de la Abogacía General de la Comunidad de Madrid, aprobado por Decreto 105/2018, de 19 de junio, en relación con el artículo 82.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), comparezco y, como mejor proceda en Derecho, **DIGO:**

- I. Que, con fecha de 28 de diciembre de 2022 ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.
- II. Que, dentro del plazo de tres meses a partir de su publicación previsto en el artículo 33 de la LOTC, vengo a interponer, en nombre y representación de la Comunidad de Madrid, el presente **RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD**, con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. – Según se ha avanzado, en el Boletín Oficial del Estado nº 311, de 28 de diciembre de 2022, ha sido publicada la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

Dicha norma, en su artículo 3, crea y regula el denominado «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, cuando el mismo no haya sido gravado mediante el Impuesto sobre el Patrimonio.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Segundo. – Como consecuencia de lo anterior, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid ha acordado la interposición de un recurso de inconstitucionalidad frente a la anterior disposición, dando con ello cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 32.Dos de la LOTC.

El referido acuerdo se acompaña como **documento adjunto**.

A los anteriores Hechos les resultan de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I. FUNDAMENTOS JURÍDICO-PROCESALES

Primero. – Objeto del recurso.

El presente recurso se interpone en relación con el artículo 3 de la Ley 38/2022, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 38/2022).

La anterior es una norma con rango de ley, por lo que es susceptible de recurso de inconstitucionalidad, según resulta del artículo 31 de la LOTC.

Segundo. – Jurisdicción y competencia.

Tratándose de una norma con rango de ley, el órgano competente para su conocimiento es el Tribunal Constitucional, que detenta la competencia en exclusiva para conocer de los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad que se dirijan contra leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley, por mor de lo dispuesto en el artículo 161.1.a) de la Constitución y en los artículos 2.Uno.a) y 31 de la LOTC.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 10.1.b) de la LOTC, corresponderá al Pleno conocer de los recursos de inconstitucionalidad contra las leyes y demás disposiciones con valor de ley, excepto los de mera aplicación de doctrina, cuyo conocimiento podrá atribuirse a las Salas en el trámite de admisión.

Tercero. – Legitimación activa.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid se encuentra activamente legitimado para interponer el presente recurso de inconstitucionalidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 32.Dos de la LOTC, conforme al cual *“Para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, están también legitimados los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas, previo acuerdo adoptado al efecto”*.

En el caso de la Comunidad de Madrid, su máximo órgano colegiado ejecutivo es el Consejo de Gobierno, según resulta del artículo 18 de la Ley 1/1983, de 13 de diciembre, del Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid (en adelante, Ley 1/1983), conforme al cual *“El Consejo de Gobierno es el órgano colegiado que dirige la política y la Administración de la Comunidad de Madrid. A tal fin, ejerce la iniciativa legislativa, la función ejecutiva y la potestad reglamentaria, de conformidad con el Estatuto de Autonomía y con la Ley”*.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo 21.l) de la Ley 1/1983 previene que *“Corresponde al Consejo de Gobierno (...) l) Acordar la interposición de recursos de inconstitucionalidad y el planteamiento de conflictos de competencia ante el Tribunal Constitucional y personarse ante éste, en los supuestos o términos previstos en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”*.

En el mismo sentido, el artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (en adelante, Estatuto de Autonomía).

La norma impugnada, según se manifestó anteriormente, es una disposición estatal con rango de ley que se considera que afecta al ámbito de autonomía de la Comunidad de Madrid, al haberse dictado con el objetivo –declarado en la propia Exposición de Motivos de la ley- de armonizar las diferencias de tributación del patrimonio de las personas físicas existentes entre comunidades autónomas, dejando sin efecto el ejercicio de las competencias normativas atribuidas a estas en materia de tributos cedidos (y, en particular, del Impuesto sobre el Patrimonio) sin sujetarse al procedimiento establecido al efecto por las normas integrantes del bloque de constitucionalidad.

Por todo ello, tal y como se expuso en el Antecedente de Hecho Segundo, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid ha acordado la interposición del presente recurso de inconstitucionalidad.

Cuarto. – Plazo.

El artículo 33.1 de la LOTC dispone que *“El recurso de inconstitucionalidad se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación de la Ley,*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

disposición o acto con fuerza de Ley impugnado mediante demanda presentada ante el Tribunal Constitucional, en la que deberán expresarse las circunstancias de identidad de las personas u órganos que ejercitan la acción y, en su caso, de sus comisionados, concretar la Ley, disposición o acto impugnado, en todo o en parte, y precisar el precepto constitucional que se entiende infringido”.

Habiéndose publicado la disposición recurrida en el BOE nº 311, de 28 de diciembre de 2022, el presente recurso se interpone en plazo, al finalizar este el 28 de marzo de 2023.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICO-MATERIALES

PREVIO. – PLANTEAMIENTO DEL RECURSO.

Habiéndose advertido que el presente recurso se dirige contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, los motivos de impugnación en que se sustenta el mismo, y que se desarrollarán a lo largo de los cinco siguientes fundamentos jurídicos, son de una doble índole, tanto formal como material:

- Desde un punto de vista formal o procedimental, el precepto impugnado se ha aprobado omitiendo la tramitación parlamentaria que corresponde, utilizando los mismos grupos parlamentarios que presentaron la proposición de ley el trámite de enmiendas para introducir aquel de forma sorpresiva y con posterioridad a su toma en consideración, burlando el procedimiento legislativo que le correspondería haber seguido de conformidad con los artículos 87 a 89 de la Constitución en relación con el Título V del Reglamento del Congreso de los Diputados. Con ello, además, se ha imposibilitado la presentación de enmiendas de ningún tipo sobre el texto propuesto, conculcándose de este modo el derecho fundamental a la representación política consagrado en el artículo 23.2 de la Constitución. Todas estas cuestiones se desarrollarán en el Fundamento Jurídico-Material Primero.
- Asimismo, mediante el artículo 3 de la Ley 38/2022 se ha pretendido armonizar, de forma impropia, las competencias normativas legítimamente ejercidas por las comunidades autónomas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, sin respetar el procedimiento establecido al efecto en las normas integrantes del bloque de constitucionalidad. Este aspecto se examinará en el Fundamento Jurídico-Material Segundo.
- Por si lo anterior no fuese suficiente, el nuevo impuesto (cuyas primeras noticias acerca de la intención de su creación se tuvieron en octubre de 2022) ha sido finalmente aprobado con efectos retroactivos para el año 2022, a pesar de que el



Comunidad de Madrid
Abogacía General

mismo solo ha estado vigente durante los tres últimos días de dicho año, vulnerando con ello el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución e impidiendo a los sujetos pasivos del tributo realizar las actuaciones necesarias para maximizar el rendimiento de sus bienes y derechos, a fin de poder satisfacer el tributo con el menor menoscabo patrimonial posible. Este vicio se denuncia en el Fundamento Jurídico-Material Tercero.

- Desde un punto de vista sustantivo, la configuración del tributo vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad protegidos por el artículo 31.1 de la Constitución, ya que, tratándose de un impuesto temporal inicialmente exigible por dos años, los tipos de la escala no se ajustan a la realidad económica y presuponen una manifestación de riqueza irreal o ficticia. Estas circunstancias se acreditarán en el Fundamento Jurídico-Material Cuarto.
- Para concluir, el impuesto atenta igualmente contra la autonomía financiera de las comunidades autónomas (específicamente, en lo que a este recurso respecta, de la Comunidad de Madrid), al dejar sin efecto las competencias normativas por ellas ejercidas en materia de tributos cedidos, desconociendo igualmente su autonomía política y los principios de corresponsabilidad fiscal, cooperación y lealtad institucional. Examinaremos con más detenimiento este aspecto en el Fundamento Jurídico-Material Quinto.

Por todo ello, ante los evidentes vicios de constitucionalidad del tributo y atendiendo a los relevantes perjuicios que sobre la economía nacional y los sujetos pasivos del impuesto puede producir su exigencia, se solicita además su suspensión mediante otrosí hasta que se dicte sentencia en el presente recurso.

PRIMERO. – VULNERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO REGULADO EN LOS REGLAMENTOS DE LAS CÁMARAS Y DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL DICTADA EN RELACIÓN CON LOS MISMOS, ASÍ COMO DEL DERECHO DE REPRESENTACIÓN POLÍTICA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 23.2 DE LA CONSTITUCIÓN.

Según se ha avanzado, el primer vicio de constitucionalidad que se pone de manifiesto es de carácter formal o procedimental, en cuanto a la tramitación parlamentaria seguida por el precepto impugnado, que fue introducido mediante una enmienda por los mismos grupos parlamentarios que presentaron la proposición de ley ante las Cortes Generales, eludiendo de este modo tanto los distintos trámites que debería haber seguido la disposición de haberse introducido *ab initio*, en el texto inicialmente presentado, como la posibilidad de debate parlamentario y enmienda por los restantes grupos sobre dicho texto.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

En efecto, la «Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» fue presentada por el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, siendo admitida a trámite por acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados de 30 de agosto de 2022, tal y como consta en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, nº 271-1, de 30 de agosto de 2022.

Ya en este punto puede realizarse un primer reproche a la fórmula empleada para la tramitación de la norma, por cuanto que, a pesar de ser los grupos parlamentarios proponentes quienes integran el Gobierno de la Nación, y que desde el propio Gobierno se reconoció que estaba trabajando en la configuración del nuevo tributo desde el Ministerio de Hacienda y Función Pública¹, se optó por presentar la iniciativa como proposición y no como proyecto de ley, evitando de este modo el necesario sometimiento a audiencia y petición de informes que van aparejados a estos últimos. No deja de ser llamativo este extremo, teniendo en cuenta que las proposiciones de ley se encuentran previstas en el artículo 89 de la Constitución para permitir el ejercicio de la iniciativa legislativa atribuida en el artículo 87 no solo al Gobierno, sino también a las Cámaras, ya que de otro modo no resultaría posible que los parlamentarios pudieran ejercer aquella. Sin embargo, el hecho de que los mismos grupos parlamentarios que componen el Gobierno acudan a esta vía, logrando de esta forma una tramitación más acelerada y soslayando la realización de trámites preceptivos que llevan aparejados los proyectos de ley conforme a lo previsto en los artículos 129 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, constituye, en el mejor de los casos, una *mala praxis* parlamentaria que redundará en una peor calidad normativa (al no contar con los juicios de órganos consultivos y entidades sobre la disposición en cuestión) y priva a sus señorías de elementos de juicio para pronunciarse sobre la misma en el desempeño de sus funciones representativas que les atribuye el artículo 23.2 de la Constitución. Además, conduce a la absurda situación de que el Gobierno, de conformidad con el artículo 126.2 del Reglamento del Congreso, ha de manifestar su criterio sobre la toma en consideración de una norma que, en el fondo, él mismo ha promovido, por más que formalmente se reconozca la diferenciación entre los grupos parlamentarios, integrantes del poder legislativo, y el ejecutivo.

Con todo, el segundo y principal reproche que ha de realizarse en este punto consiste en que **el denominado «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» ni siquiera fue incluido en el texto inicial de la proposición de ley presentada ante el Congreso, sino que fue incorporado muy posteriormente en**

¹ En una entrevista en RTVE, la Ministra de Hacienda y Función Pública, Dña. María Jesús Montero Cuadrado, indicó que desde su departamento ministerial estaban trabajando en un impuesto de solidaridad a las grandes fortunas (<https://www.rtve.es/noticias/20220930/montero-defiende-no-habido-improvisacion-rebajas-quirurgicas-se-notaran-partir-2023/2404360.shtml>); iniciativa que reconoció igualmente en diversas ocasiones posteriores.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

trámite de enmiendas. Y, por si ello no fuera suficiente, la enmienda fue presentada por los dos mismos grupos parlamentarios autores de la iniciativa, esto es, por el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común.

Así consta en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, nº 275-1, de 18 de noviembre de 2022, siendo introducido *ex novo* el tributo en cuestión a través de la enmienda de adición nº 99 (págs. 102 y siguientes), con una escueta justificación que reconoce que su objetivo es el de “*disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA*” y que en modo alguno explica la extraordinaria razón de su sorpresiva inclusión en dicho momento, en lugar de haberse incorporado al texto inicial de la proposición de ley presentada. Por congruencia, también se presentaron por esos mismos grupos parlamentarios las enmiendas núms. 92, de modificación del título de la proposición de ley, que pasó a denominarse «Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias», y 93, que adicionó a la exposición de motivos la justificación referente a este nuevo tributo.

Los límites a la posibilidad de introducir enmiendas en relación con una determinada iniciativa legislativa en tramitación fueron inicialmente fijados por la **STC 23/1990, de 15 de febrero**, en cuyo FJ 5 se advertía que “*Tres son, como antes se ha dicho, los requisitos de procedibilidad de estas enmiendas: que sean suscritas por un Grupo Parlamentario (y no únicamente por un Diputado o varios singularmente), que se presenten dentro del plazo reglamentario (quince días: art. 105.1) y, desde luego, que versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar*”.

Lo anterior conforma la denominada “*doctrina de la homogeneidad*”, conforme a la cual, **una vez se hubiese producido la toma en consideración de una proposición de ley** (en el caso que nos ocupa), **no resulta posible introducir enmiendas que no guarden relación con el objeto de aquella.**

Para entender qué se entiende por enmiendas relacionadas con el objeto de la norma debe acudir al FJ 4 del **ATC 118/1999, de 10 de mayo**, en el que se explica cuanto sigue:

“Descendiendo al supuesto concreto que nos ocupa, en lo que respecta a las enmiendas a los Proyectos o Proposiciones de Ley, este TC, en relación con las enmiendas de totalidad de texto alternativo a un Proyecto de Ley, ha tenido ocasión de señalar como necesaria condición de procedibilidad de las mismas, además de satisfacer los requisitos formales reglamentariamente previstos, que versen sobre la materia a que se refiere al Proyecto de Ley que tratan de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

modificar, la cual infiere del carácter alternativo de la propuesta y cuya concurrencia indudablemente corresponde valorar al órgano parlamentario competente para decidir sobre su calificación y admisión. En el caso examinado, el TC consideró, de acuerdo con la doctrina constitucional expuesta, que el órgano parlamentario había aplicado de un modo razonable las normas reglamentarias, ya que la enmienda a la totalidad con texto alternativo presentada no se limitaba al precepto estatutario objeto del Proyecto de reforma del Estatuto de Autonomía, sino que se extendía: a otros preceptos distintos, con lo que se desvirtúa lo que es una auténtica enmienda y se convierte el escrito en el que se contiene en otro proyecto de modificación de otros preceptos estatutarios que no son objeto del Proyecto de Ley» (TC S 23/1990, fundamento jurídico 5.º). Esta correlación material entre la enmienda y el texto enmendado como condición de procedibilidad es inherente al carácter subsidiario o incidental, por su propia naturaleza, de toda enmienda respecto al texto enmendado. Sin embargo, como se desprende también de la doctrina constitucional reseñada en relación con las enmiendas a la totalidad con texto alternativo, para cumplir aquel requisito no es suficiente una genérica correlación material entre la enmienda y el texto enmendado, no bastando que se inscriban en el mismo sector material, sino que es necesario que verse sobre el mismo objeto que el del texto enmendado, lo que no es sino consecuencia de que la enmienda a la totalidad propone un texto alternativo, pero no un objeto alternativo. Ha de existir, pues, entre la enmienda y el texto enmendado una necesaria conexión material o, en otras palabras, como viene caracterizando la doctrina aquel requisito, una relación de homogeneidad, que no de identidad, de objeto”.

Además, y mientras que la STC 23/1990 se refería únicamente a las enmiendas a la totalidad, el posterior ATC 118/1999 hizo extensible esta doctrina a las enmiendas al articulado, al continuar señalando en su FJ 4 que “Esta conexión u homogeneidad de objeto con el texto enmendado resulta también exigible a las enmiendas parciales o al articulado, las cuales han de ser además congruentes con aquél, en cuanto que, superado por un Proyecto de Ley el debate de totalidad o por una Proposición de Ley el debate de toma en consideración, la iniciativa es aceptada por la Cámara como objeto de deliberación y su oportunidad, principios y, espíritu no pueden ser cuestionados o alterados por las enmiendas al articulado, los cuales únicamente pueden cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un Proyecto de Ley se trata, o en el debate de toma en consideración, en el caso de las Proposiciones de Ley”.

Como puede observarse, **no basta con que la enmienda propuesta lo sea en relación con la misma materia sobre la que versa la norma, sino que, además, debe serlo sobre su mismo objeto.** Así, en el supuesto examinado en dicho ATC 118/1999, fueron inadmitidas por la Mesa de la Asamblea Regional de Cantabria sendas enmiendas sobre cobertura transitoria de puestos de trabajo reservados a funcionarios



Comunidad de Madrid

Abogacía General

públicos por personal laboral y autorizando a dictar disposiciones reglamentarias para adecuar los preceptos de la ley a las peculiaridades que presentase el personal que realizara funciones docentes, investigadoras o sanitarias; y ello, a pesar de que la norma en trámite era un Proyecto de Ley de Medidas Fiscales y Administrativas que ya incluía en su texto inicial varias modificaciones puntuales de la Ley 4/1993, de 10 de marzo, de Función Pública de la Administración Regional de Cantabria. Pues bien, el auto en cuestión valida la inadmisión a trámite de dichas enmiendas, *“por estimar incongruentes las enmiendas presentadas con el texto del Proyecto de Ley”* (FJ 5, *in fine*).

La misma o mayor falta de conexión del contenido de la enmienda con el resto del articulado de la norma en trámite concurre en el caso que nos ocupa, en el que la única relación de las enmiendas núms. 92, 93 y 99 con la inicial «Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» consistía en que versaba sobre la imposición de nuevos gravámenes. Sin embargo, como señala el ATC 118/1999, no es suficiente que las enmiendas se inscriban en el mismo sector del ordenamiento jurídico, sino que deben constreñirse a su mismo objeto. Y, en este caso, resulta plausible la absoluta desconexión entre aquellas y esta, al pretender tales enmiendas introducir un nuevo tributo, que no guarda ninguna relación con los otros dos gravámenes contenidos en la proposición de ley tomada en consideración (a saber, el «Gravamen temporal energético» previsto en su art. 1 y el «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» contemplado en su art. 2). Es más, ni siquiera la naturaleza de las tres figuras es la misma, puesto que mientras que los gravámenes establecidos en los arts. 1 y 2 se caracterizan como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, y así se reitera tanto en la Exposición de Motivos como en el propio articulado, el nuevo impuesto a las grandes fortunas tiene naturaleza netamente tributaria.

La desconexión es tan evidente que dos de las tres enmiendas presentadas van dirigidas a la modificación del título de la proposición y de su exposición de motivos, para dar cabida a este nuevo impuesto que se pretende crear a través de las mismas, y no incumplir de este modo con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que establece que *“Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes”*.

Constituye esto último precisamente una diferencia sustancial con respecto de otros supuestos previos, como los enjuiciados por las SSTC 209/2012, de 14 de noviembre (FJ 4), 132/2013, de 5 de junio (FJ 3) y 120/2014, de 17 de julio (FJ 6), en los que se validó la introducción por vía de enmienda de nuevos tributos en leyes generales de aprobación de diversas medidas fiscales, pues en este caso no nos encontrábamos ante una heterogénea «ley de medidas», sino ante **una proposición de ley de contenido previamente determinado y muy concreto**, para la introducción de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

dos gravámenes de naturaleza no tributaria, cuya denominación se explicitaba en el título de la iniciativa legislativa y conformaba el objeto único de la misma.

Por último, y para revisar la jurisprudencia constitucional en relación con la doctrina de la homogeneidad fue avocado por el Pleno el conocimiento del recurso de amparo 7464-2003, dando lugar a la **STC 119/2011, de 5 de julio**, cuyo FJ 6 sienta como criterio unificador el siguiente:

“Con carácter general, la necesidad de una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado se deriva, en primer lugar, del carácter subsidiario que, por su propia naturaleza, toda enmienda tiene respecto al texto enmendado. Además, la propia lógica de la tramitación legislativa también aboca a dicha conclusión, ya que, una vez que una iniciativa legislativa es aceptada por la Cámara o Asamblea Legislativa como objeto de deliberación, no cabe 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.

En efecto, la enmienda, conceptual y lingüísticamente, implica la modificación de algo preexistente, cuyo objeto y naturaleza ha sido determinado con anterioridad; sólo se enmienda lo ya definido. La enmienda no puede servir de mecanismo para dar vida a una realidad nueva, que debe nacer de una, también, nueva iniciativa. Ello, trasladado al ámbito legislativo, supone que, a partir de un proyecto de ley, la configuración de lo que pretende ser una nueva norma se realiza a través de su discusión parlamentaria por la Cámara en el debate de totalidad como decisión de los representantes de la voluntad popular de iniciar la discusión de esa iniciativa, que responde a unas determinadas valoraciones de quienes pueden hacerlo sobre su oportunidad y sobre sus líneas generales; tomada esa primera decisión, se abre su discusión parlamentaria para perfilar su contenido concreto y específico a través del debate pudiendo, ahora sí, introducir cambios mediante el ejercicio del derecho de enmienda y legitimando democráticamente la norma que va a nacer primero mediante la discusión pública y luego a través de la votación o votaciones de la norma, según su naturaleza, como manifestación de la voluntad general democráticamente configurada”.

Por ello, se concluye en su FJ 9 que *“Con la admisión a trámite como enmiendas de unas propuestas de modificación del Código penal que no guardaban relación material alguna con el contenido de la Ley de arbitraje remitida por el Congreso de los Diputados, los recurrentes vieron restringidas sus posibilidades de deliberación sobre un nuevo texto que planteaba una problemática política por completo ajena a la que hasta el momento había rodeado al debate sobre la Ley de arbitraje, frente a la que no pudieron tomar una postura que se concretase en propuestas de enmienda o veto”.*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

En definitiva, y de acuerdo con lo expuesto, puede afirmarse que la sorpresiva introducción del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas supone una perversión de la finalidad de las enmiendas al articulado que, como bien recuerda la última sentencia invocada, tienen por objeto modificar aspectos del texto preexistente, pero no introducir realidades nuevas, que deberán incorporarse a una nueva iniciativa parlamentaria.

Mayor celo debe exigirse aún cuando la enmienda se presenta, como se ha dicho, por los dos mismos grupos parlamentarios autores de la proposición de ley, que podían haber incluido el nuevo tributo en su texto inicial.

Por ello, y si bien la Constitución únicamente se refiere a las enmiendas del Senado en su artículo 90.2, cabe entender que la tramitación parlamentaria seguida por la Ley 38/2022 incurre en un supuesto de inconstitucionalidad mediata, al infringir el procedimiento previsto en los Reglamentos de las Cámaras y, en particular, el Título V del Reglamento del Congreso de los Diputados, regulador del procedimiento legislativo (y muy especialmente sus artículos 110 y 126.5), así como la jurisprudencia constitucional dictada en relación con el mismo y con la finalidad de las enmiendas.

Así lo entendió la **STC 136/2011, de 13 de septiembre**, en la que se examinó la introducción de enmiendas al articulado tanto en el Congreso como en el Senado, declarando para ambos supuestos en su FJ 6 cuanto sigue:

“Para dar respuesta a esta nueva vulneración denunciada por los Diputados recurrentes procede analizar la posición que ocupa el derecho de enmienda dentro del ejercicio de la potestad legislativa que la Constitución atribuye a las Cortes Generales (art. 66.2 CE), para lo cual, no sólo debemos acudir a las disposiciones que sobre el particular recoge el texto constitucional, sino también a aquellas otras que puedan estar integradas en el denominado «bloque de la constitucionalidad» y que, por tanto, se erigen en parámetro de apreciación de la constitucionalidad de las leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 6). Entre esas disposiciones se encuentran las de los reglamentos parlamentarios, «que en algunos supuestos pueden ser considerados como normas interpuestas entre la Constitución y las leyes y, por ello, en tales casos, son condición de la validez constitucional de estas últimas» (STC 227/2004, de 29 de noviembre, FJ 2). De esta manera, aunque el art. 28.1 LOTC no mencione los reglamentos parlamentarios entre aquellas normas cuya infracción puede acarrear la inconstitucionalidad de la ley, «no es dudoso que, tanto por la invulnerabilidad de tales reglas de procedimiento frente a la acción del legislador como, sobre todo, por el carácter instrumental que esas reglas tienen respecto de uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento, el del pluralismo político (art. 1.1 C.E.), la inobservancia de los preceptos que regulan el procedimiento



Comunidad de Madrid

Abogacía General

legislativo podría viciar de inconstitucionalidad la ley cuando esa inobservancia altere de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras» [SSTC 99/1987, de 11 de junio, FJ 1 a); y 103/2008, de 11 de septiembre, FJ 5].

[...]

La materia y el objeto del procedimiento lo delimita, pues, el autor de la iniciativa legislativa, de modo tal que, cumplidos los requisitos reglamentariamente exigidos para su admisión a trámite [SSTC 124/1995, de 18 de julio, FJ 2; y 38/1999, de 22 de marzo, FJ 2 B)], el procedimiento debe contraerse al mismo y actuarse en su marco, sin perjuicio, de que a través del ejercicio del derecho de enmienda los representantes de los ciudadanos puedan incidir en el texto de la iniciativa, rechazándolo (enmienda de totalidad con devolución del texto), alterándolo (enmienda de totalidad con proposición de texto alternativo) o modificándolo (enmiendas parciales de modificación, supresión o adición). Eso sí, **en ningún caso, el derecho de enmienda al articulado puede desnaturalizar la oportunidad, principios o espíritu del proyecto o proposición de ley**, una vez superado el debate de las enmiendas a la totalidad [arts. 109, 110 y 126 del Reglamento del Congreso de los Diputados (RCD), y 106 del Reglamento del Senado (RS)] o, en su caso, **una vez superado el debate de toma en consideración (arts. 125 a 127 RCD y 108 RS)**. Debe tenerse en cuenta que tanto la iniciativa legislativa como el procedimiento parlamentario son instrumentos al servicio de la participación política y, por tanto, cauce para el ejercicio de la soberanía popular del conjunto de los ciudadanos en el Estado democrático participando en los asuntos públicos a través de sus representantes. Por esta razón, el ejercicio de la potestad legislativa de las Cámaras debe contraerse a la materia y objeto de la iniciativa legislativa presentada por quien está legitimado para ello.

Dado que la Constitución sólo hace referencia explícita a la facultad de enmendar del Senado (art. 90.2 CE), es en los Reglamentos del Congreso de los Diputados (de 10 de febrero de 1982) y del Senado (texto refundido de 3 de mayo de 1994) donde se desarrolla esta fase procedimental. En este sentido, la facultad de presentar enmiendas a los proyectos y proposiciones de ley, de acuerdo con los reglamentos de las Cámaras, se extiende a la totalidad o al articulado (art. 110.2 RCD y 107.2 RS), y corresponde tanto a los Grupos Parlamentarios como a los Diputados y Senadores que las integran (art. 110.1 RCD y 107.1 RS), perteneciendo dicha facultad al núcleo de su función representativa parlamentaria. Eso sí, dichas enmiendas, cuando sean a la totalidad -de devolución o con propuesta de texto alternativo-, sólo podrán ser presentadas por los Grupos Parlamentarios y deberán versar «sobre la oportunidad, los principios o el espíritu del proyecto de ley» (art. 110.3 RCD), y, cuando sean al articulado, «podrán ser de supresión, modificación o adición»



Comunidad de Madrid
Abogacía General

(art. 110.4 RCD). Por lo demás, si, con carácter general (excepción hecha de cuando el Senado actúa como Cámara de primera lectura ex art. 74.2 CE), las enmiendas del Congreso versarán sobre el texto de los proyectos o proposiciones de ley que constituyen el objeto de la iniciativa legislativa (art. 110.1 RCD), las del Senado se referirán al texto de los proyectos o proposiciones de ley aprobados por el Congreso de los Diputados y remitidos por éste al Senado (arts. 90.2 CE, 104.1 y 107.1 RS)”.

Partiendo del régimen jurídico expuesto, señala en su FJ 8 que “A la vista de las disposiciones normativas analizadas y de la doctrina de este Tribunal Constitucional, nuestro punto de partida ha de ser que el derecho de enmienda al articulado, como forma de incidir en la iniciativa legislativa, debe ejercitarse en relación con ésta, cuya oportunidad y alcance sólo podrá cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un proyecto de ley se tratara, o en el debate de la toma en consideración, en el caso de las proposiciones de ley. Por esta razón, toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, de modo que una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como texto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado. Con ello se evita que a través del procedimiento parlamentario se transmute el objeto de las propuestas presentadas por quienes están así legitimados para ello, aprovechando el procedimiento legislativo activado para la introducción ex novo de materias ajenas al mismo. En consecuencia, no caben enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima con la misma”.

De igual modo pueden citarse las posteriores SSTC 155/2017, de 21 de diciembre (FJ 3) y 172/2020, de 19 de noviembre (FJ 8), que extendieron el examen de la conexión u homogeneidad de la enmienda con el texto de la iniciativa legislativa también a las enmiendas presentadas en el Congreso de los Diputados, aun cuando en los concretos supuestos examinados en ambas se apreció la suficiente identidad entre el contenido de una y otra (circunstancia que no concurre en el caso que nos ocupa).

Y ello, por cuanto que, como concretaron tanto el ATC 118/1999 como la STC 136/2011 anteriormente citados, **en el caso de las proposiciones de ley, es el momento de la toma en consideración aquel a partir del cual no pueden introducirse en la iniciativa, vía enmienda, contenidos ajenos al contenido de aquella**, ya que, en caso contrario, se estaría alterando de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras, que resultaría contrario al proceso legislativo regulado en los Reglamentos de las mismas. Pues, como continúa afirmando esta última en su FJ 8, “tal desviación en el ejercicio del derecho de enmienda parcial afecta al carácter instrumental del procedimiento legislativo (art. 66.2 CE) y, en consecuencia, a la función y fines asignados al ejercicio de la potestad legislativa por las Cámaras, provocando un vicio en el desarrollo del citado procedimiento que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

voluntad en el seno de las Cámaras. Lo que ocurrirá si con tal alteración se pone en tela de juicio la participación de las minorías en dicho procedimiento, lo que, a su vez, podría provocar un déficit democrático en el proceso de elaboración de una norma que eventualmente pudiera contradecir el valor del pluralismo político sobre el que se fundamenta el ordenamiento constitucional del Estado democrático y que debe presidir necesariamente la tramitación de toda iniciativa legislativa (art. 1.1 CE)”.

El artículo 126.5 del Reglamento del Congreso de los Diputados (en adelante, RC) prevé la toma en consideración por el Congreso de las proposiciones de ley. En el caso que nos ocupa, los señores diputados tomaron en consideración una proposición de naturaleza no tributaria que no contenía la creación y regulación de un nuevo impuesto, con lo que no pudieron deliberar ni tomar posición sobre este extremo. Como tampoco pudieron hacerlo mediante una enmienda a la totalidad de un texto completo alternativo (artículo 110.3 en relación con el artículo 126.5 RC). Pero es que tampoco pudieron ejercer su derecho a enmendar al articulado, pudiendo haber propuesto y justificado la correspondiente supresión del impuesto que nos ocupa (artículo 110.4 RC).

Y ese “*déficit democrático*” –en palabras de la STC 136/2011- fue denunciado en diversas ocasiones por numerosos grupos parlamentarios en relación con la introducción a través de enmiendas al articulado del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, aspecto cuya relevancia recuerda la STC 216/2015, de 22 de octubre, al afirmar en su FJ 6 que “A la luz de nuestra doctrina (STC 59/2015, FJ 6) son datos de relevancia para nuestro enjuiciamiento (...) el hecho de que dos grupos parlamentarios suscitasen formalmente la cuestión de la carencia de congruencia material de la enmienda núm. 105”.

En este sentido, el **Grupo Parlamentario Popular** en el Congreso presentó escrito ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital, en el que denunció lo siguiente:

“El día 10 de noviembre de 2022 finalizó el plazo para la presentación de enmiendas al articulado de la citada proposición de Ley por parte de los distintos grupos parlamentarios. Entre ellas advertimos que las registradas por los grupos que conforman el Gobierno, el Grupo Socialista y el de Unidas Podemos, modifican sustancialmente el texto inicial de la iniciativa introduciendo, vía enmienda, la creación de un nuevo tributo al que denominan Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y modificaciones en otras normas tributarias.

Además de la más que cuestionable calificación por su evidente incongruencia con el texto al que van referidas, consideramos que, nos encontramos ante un nuevo desprecio al procedimiento legislativo y a este Parlamento y sus representantes, ya que, de admitirse tales enmiendas y aprobarse, quedarían directamente incorporadas al texto de una norma no tributaria, sin posibilidad



Comunidad de Madrid
Abogacía General

de enmienda alguna, nuevas materias de enorme trascendencia que no figuraban en el texto original de la proposición de ley.

El principio de reserva de ley en materia tributaria, es una exigencia constitucional establecida en los artículos 31.3 y 133.1 que vincula al legislador, y no queda limitada a su inclusión en el ámbito formal de una norma con rango de ley, sino que alcanza a la plena intervención de las minorías en la formulación de alternativas y su público debate. Es la participación plena de todos los grupos parlamentarios lo que permite un debate siempre útil y previene ante un hipotético abuso o arbitrariedad, como parece que ocurriría si se admite esta maniobra del Gobierno a través de los grupos que lo apoyan.

Continuar con la tramitación sin más, afectaría al derecho de participación de los diputados establecido en el artículo 23 de la Constitución, ya que supondría la aprobación de una enmienda que constituye en sí misma una ley distinta, sin que los representantes de los distintos grupos parlamentarios hayan tenido posibilidad de formular enmiendas, debatirlas y someterlas a votación”.

Del mismo modo, el **Grupo Parlamentario Ciudadanos** presentó **escrito ante la Mesa** de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital en el que solicitaba la reconsideración del acuerdo de admisión a trámite de la enmienda nº 99, con el siguiente contenido:

“TERCERO. Que los promotores de la iniciativa legislativa registraron, entre otras, la enmienda número 99, por las que se pretendía añadir un nuevo artículo a la proposición de ley en tramitación, con el objeto de regular un nuevo impuesto en nuestro sistema tributario denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

CUARTO. Que el pasado día 15 de noviembre, la Ponencia acordó por mayoría incorporar en sus términos, entre otras, la citada enmienda número 99 al Informe de la proposición de ley.

QUINTO. Que la regulación contenida en la repetida enmienda número 99, supone en sí misma una auténtica nueva iniciativa legislativa al regular, con carácter novedoso en el sistema tributario de nuestro país, todos los elementos configuradores de un nuevo impuesto, como su naturaleza, objeto, ámbito territorial, hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, base imponible, devengo, cuota, bonificaciones, régimen de infracciones y sanciones, normativa de gestión, habilitación normativa y vigencia, entre otros.

SEXTO. Que al haberse regulado este nuevo impuesto mediante una enmienda que, a mayor abundamiento, ha sido automáticamente incluida en el Informe de la Ponencia, se impide a los grupos parlamentarios ejercer las facultades de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

toma en consideración, veto, examen y enmienda, que sí podrían haber ejercido de haberse iniciado la regulación del nuevo tributo por los cauces parlamentarios y procedimentales adecuados, a través de una proposición de ley, en su caso. Se ha hurtado a los grupos parlamentarios minoritarios, en consecuencia, el debate informado y contradictorio propio del régimen parlamentario y que exigen nuestra Constitución y nuestras leyes.

SÉPTIMO. Que este proceder resulta contrario a las normas que regulan el procedimiento legislativo contenido en el artículo 87 de la Constitución y vulnera los derechos de los diputados representantes de la soberanía nacional y, por ende, de los ciudadanos a los que representan, ex artículo 23 de la Constitución”.

Igualmente, la inconstitucionalidad de dicha actuación, al exceder del objeto propio de las enmiendas al articulado, soslayando el procedimiento legislativo y cercenando los derechos de representación política de sus señorías, fue puesta de manifiesto por varios portavoces de distintos grupos parlamentarios, resultando singularmente esclarecedora la posición mantenida por el **Sr. Bal Francés**, del Grupo Parlamentario Ciudadanos, tal y como recoge el Diario de Sesiones nº 815, de 17 de noviembre de 2022 (pág. 7):

“El señor BAL FRANCÉS: Muchas gracias, presidente.

*En primer lugar, ratifico o subrayo la queja que hemos hecho respecto a la admisibilidad de esta tramitación, en lo que se refiere a un nuevo impuesto que ha sido creado a través de una enmienda y que ha cercenado claramente los derechos de la oposición, como también, con mucha corrección, el señor Elorriaga ha puesto de manifiesto. Desde luego, les anuncio que interpondremos un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, sin ninguna duda, porque se han cercenado claramente los derechos de la oposición, nuestros derechos de participación política. Todo el mundo comprenderá fácilmente que aun siendo mi grupo parlamentario el único que presentó una enmienda a la totalidad con texto alternativo con respecto a esta proposición de ley, **nada pudimos decir con respecto a este nuevo impuesto porque se ha creado a través de unas enmiendas parciales.** Si hubiéramos tenido esta proposición de ley con este impuesto de solidaridad —o como ustedes lo quieran llamar, con las palabras que quieran—, a lo mejor hubiéramos propuesto un texto alternativo o hubiéramos presentado —también lo hubieran hecho posiblemente el Grupo Popular y VOX— una enmienda a la totalidad de devolución. Pero no pudimos hacerlo, no pudimos.*

En segundo lugar, tampoco hemos podido presentar enmiendas parciales, porque ¿cómo presenta uno enmiendas parciales a las enmiendas parciales de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

otro grupo parlamentario? Parece un trabalenguas, pero no es así, es acabar con nuestros derechos como oposición.

*Finalmente —le he dado muchas vueltas a este tema—, tampoco podemos presentar transaccionales porque no tenemos ninguna enmienda viva, ya que no conocíamos que en esta ley se iba a plantear un impuesto nuevo por el trámite de enmiendas. **En definitiva, no podemos participar de ninguna manera en el impuesto de solidaridad respecto a las grandes fortunas.** Señores, pasen del Congreso de los Diputados y publiquen las cosas directamente en el BOE, porque para esto ya me contarán qué hacemos aquí el resto de los grupos parlamentarios.*

Por si esto fuera poco, nos convocan a la Ponencia. Sin embargo, no existen los informes de los organismos especializados, no nos admiten comparecientes, y en el plazo de dos días se nos convoca a esta Comisión y se nos invita, entre trescientas enmiendas presentadas, a que transaccionemos.

Mientras hablaba el resto de mis compañeros, me he estado leyendo las enmiendas transaccionales del Grupo Socialista con el Grupo Vasco, con el Grupo Plural, con Bildu... Oigan, ¿por qué no han venido a transaccionar con nosotros estas cosas que han transaccionado con otros y que nosotros también planteábamos? Pues porque somos de Ciudadanos. Entonces, todo lo que venga de nosotros es todo malo.

Desde luego, seguir adelante con esta tramitación y publicar esta normativa en el Boletín Oficial del Estado sin que se haya pronunciado el Banco de España, Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, el Consejo de Estado y alguna institución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o de la Dirección General de Tributos o el Instituto de Estudios Fiscales es auténticamente una barbaridad. Ya el colmo fue cuando nos cayeron los vetos a todos los grupos parlamentarios, y menos mal que por lo menos los levantaron, aunque como es evidente en la votación final, nos van a pasar el rodillo.

Obviamente, vamos a votar que no a esta tropelía jurídica, a esta barbaridad que nos presentan. Esto no es una prestación patrimonial de carácter público de acuerdo con la ley, esto es un impuesto. La señora del Partido Nacionalista Vasco, Idoia, lo acaba de decir muy claramente: va a haber problemas jurídicos. Han transaccionado ustedes con Bildu una disposición, en virtud de la cual una cosa que no es un impuesto lo van a meter en el concierto económico y en el convenio. Y el propio PNV dice: ¡pues ya veremos cómo! Porque, si esto no es un impuesto, ya me contarán cómo lo vamos a meter aquí. Pero aquí tenemos la transaccional, porque les da lo mismo que se pueda o no se pueda. El papel lo aguanta todo para ustedes”.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Con todo, la anterior no es la única advertencia que se realiza, existiendo otras manifestaciones evidenciando la improcedencia del cauce utilizado, incluso provenientes de diputados pertenecientes a grupos parlamentarios más próximos al actual Gobierno. Es el caso del **Sr. Diputado Bel Accensi**, del Grupo Parlamentario Plural, según se recoge en la pág. 9 del mismo diario de sesiones:

“El señor BEL ACCENSI: Muchas gracias, presidente.

*La verdad es que, efectivamente, estamos ante un debate peculiar de una proposición de ley. En principio, no hay nada que decir a que haya una proposición de ley, los grupos parlamentarios tenemos este derecho y este deber y nos gusta que las proposiciones de ley se tramiten hasta el final. Por tanto, esto es una buena noticia. Ahora, yo **debo mostrar mi disconformidad con la situación que se produce cuando un grupo parlamentario utiliza una proposición de ley en marcha para introducir una enmienda y con esta enmienda se crea un nuevo tributo, porque efectivamente es una perversión del sistema, ya que el resto de grupos parlamentarios no podemos presentar enmiendas**”.*

En una posterior sesión, de la que da fue el Diario de Sesiones nº 226, de 24 de noviembre de 2022, la **Sra. Sagastizabal Unzetabarrenetxea**, del Grupo Parlamentario Vasco, manifiesta cuanto sigue (pág. 9):

“La señora SAGASTIZABAL UNZETABARRENETXEA: Gracias, presidente.

Lo cierto es que, una vez más, el debate en torno a estos gravámenes energéticos y a la banca sigue siendo, como lo hemos venido diciendo hasta ahora, un debate peculiar, y lo digo por el procedimiento que se ha seguido en cuanto a su tramitación. Porque en lugar de articularlo como proyecto de ley se articula como una proposición de ley, evitando ciertos trámites. Además, se articula como prestación patrimonial no tributaria, en lugar de como un impuesto, aunque se trata como si lo fuera.

En la exposición de motivos dicen que el objetivo es, por un lado, desgravar beneficios extraordinarios, y resulta que se grava la cifra de negocios; por otro, que se trata de coadyuvar a un pacto de rentas, y lo cierto es que difícilmente se puede lograr ese pacto de rentas si no hay acuerdo entre las partes afectadas. Es una tramitación exprés que, además, vía enmienda, ha creado un nuevo impuesto a las grandes fortunas al que los grupos no hemos podido presentar enmienda alguna. Posteriormente, se vetaron la mayor parte de enmiendas presentadas, justificándolo por la disminución de ingresos ante un presupuesto que aún no está aprobado, y luego se levantaron, por la acción de mi grupo y la de otros. Y es que, desde luego, carece de sentido no permitir un debate en una cuestión tan importante como es la fiscal, que requiere de un trabajo previo



Comunidad de Madrid
Abogacía General

para dialogar, debatir e intentar acordar; eso es lo que, al menos, pudimos hacer la semana pasada, horas antes de la Comisión. Sin embargo, este diálogo ha brillado por su ausencia esta semana y no se ha podido llegar a acuerdo alguno. Por eso, hoy mantenemos nuestras enmiendas vivas, para las que solicito su voto”.

También el **Sr. Rego Candamil**, del Grupo Parlamentario Plural, reprocha la indebida utilización del trámite de enmiendas para introducir el nuevo impuesto (pág. 12):

“El señor REGO CANDAMIL: Finalizo.

Evidentemente, estamos descontentos con el hecho de que ustedes incluyesen el impuesto a las grandes fortunas por la puerta de atrás en una enmienda. En todo caso, vamos a votar a favor”.

Para concluir, el **Sr. Manso Olivar**, del Grupo Parlamentario VOX, llega a advertir expresamente de la existencia de vicios de inconstitucionalidad (pág. 15):

“El señor MANSO OLIVAR

Segundo grupo: luego hay problemas de tipo constitucional, como saben ustedes. No parece razonable introducir este impuesto a las grandes fortunas como una enmienda al primer texto de gravamen; o suponer que la nueva figura del impuesto a las grandes fortunas no es redundante con el impuesto sobre el patrimonio; o girar el impuesto o, mejor dicho, el gravamen —realmente es un impuesto, aunque ustedes lo han llamado gravamen— a las energéticas y a la banca sobre los ingresos y no sobre los beneficios, como les hemos dicho. Se lo he dicho yo y se lo han dicho algunos de los que me han antecedido en el uso de la palabra”.

A la vista de lo anterior, resulta indudable la vulneración del procedimiento legislativo para la aprobación del nuevo impuesto, así como la conculcación de los derechos de representación política de los parlamentarios, de una forma tan manifiesta que fue **denunciada en reiteradas ocasiones por numerosos diputados, algunos de los cuales forman parte de grupos parlamentarios que sostienen al Gobierno** e incluso que estaban a favor del tributo en cuanto a su fondo.

Para concluir este punto, y en relación con la necesidad de observar el procedimiento legislativo, del que forma parte de su núcleo esencial el derecho de enmienda de los grupos minoritarios, procede traer a colación la numerosa jurisprudencia constitucional dictada sobre el particular, de entre la que puede citarse la **STC 139/2017, de 29 de noviembre**, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en relación con el artículo 135 del Reglamento del Parlamento de Cataluña,



Comunidad de Madrid
Abogacía General

a propósito de la supresión del trámite de enmiendas en el procedimiento legislativo en lectura única, y en cuyo FJ 5 se realizan las siguientes consideraciones:

“La potestad de enmienda integra (STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 4) o es inherente, si se prefiere, a la potestad legislativa de las Cámaras parlamentarias, pues esta potestad, que es lo mismo que decir la capacidad de dictar leyes, no puede quedar inexorablemente reducida a una mera ratificación o veto del texto propuesto por el autor de la iniciativa legislativa. Si la potestad legislativa se viera reducida a esta facultad de ratificación o veto, el sujeto autor de la iniciativa legislativa no sólo activaría el procedimiento legislativo delimitando su materia y objeto (STC 136/2011, FJ 6), sino que, además, determinaría, sin otras posibles actuaciones de la Cámara, el contenido mismo de esa eventual norma futura. Semejante conclusión no sólo se compadece mal con la denominación como "legislativa" de la potestad conferida a las Cámaras, sino también con la designación como "iniciativa" de la facultad reconocida a determinados órganos y sujetos para impulsar el procedimiento legislativo.

El derecho de enmienda de los diputados y de los grupos en los que se integran está ligado a la potestad de enmienda de la Cámara, de forma que mediante el ejercicio de aquel derecho se quiere actuar esta potestad. El derecho de enmienda es, por tanto, uno de los principales instrumentos a través del cual los diputados y grupos parlamentarios participan e intervienen en el ejercicio de la potestad legislativa con la pretensión de incidir mediante la formulación de propuestas de rechazo, alteración o modificación sobre la iniciativa legislativa en cada caso concernida. El derecho de enmienda cumple, por consiguiente, la relevante función de garantizar la participación e intervención de los diputados y de los grupos parlamentarios en el proceso de elaboración de la ley y, en último término, en la configuración del texto legislativo, contribuyendo de este modo a la formación de la voluntad de la Cámara. Pero el derecho de enmienda de forma no muy distinta a la facultad de iniciativa legislativa (STC 124/1995, de 18 de julio, FJ 3), no es sólo un mecanismo de participación e intervención en la potestad legislativa de la Cámara, sino que constituye además un cauce al servicio de la función representativa característica de todo Parlamento. En efecto, aquel derecho opera como un instrumento eficaz en manos de los parlamentarios y de los grupos para manifestar sus posiciones sobre una determinada iniciativa legislativa y las razones o criterios, políticos o de otra índole, por los que han decidido apoyarla o rechazarla, así como para ofrecer alternativas a la misma, forzando a los demás parlamentarios y al resto de grupos de la Cámara a pronunciarse también sobre las propuestas que formulen a través de sus enmiendas. La presentación, el debate y la votación de las enmiendas cumplen igualmente la muy importante función de permitir a los ciudadanos conocer la postura de sus representantes respecto de una determinada iniciativa legislativa, así como las alternativas o modificaciones



Comunidad de Madrid
Abogacía General

que puedan proponer en relación con la misma, y extraer sus propias conclusiones acerca de cómo aquéllos asumen o se separan de sus respectivos programas electorales.

*Esta funcionalidad del derecho de enmienda, como instrumento esencial de participación e intervención de los diputados y grupos parlamentarios en la potestad legislativa y como cauce de la función representativa que permite mediante el debate político contraponer las propias concepciones a las del autor de la iniciativa legislativa o a las del resto de los grupos de la Cámara, pone de manifiesto que aquel derecho sirve a la naturaleza democrática del procedimiento legislativo y al valor del pluralismo político que debe presidir su desarrollo y del que las Cámaras parlamentarias son expresión y reflejo (STC 44/1995, de 13 de febrero, FJ 3). En efecto, **el principio democrático exige que en el procedimiento legislativo la minoría pueda hacer propuestas y pronunciarse sobre las de la mayoría** (STC 136/2011, FJ 5), de modo que, si bien es cierto que la decisión final del procedimiento corresponde en nuestro ordenamiento por regla general, como es propio del principio democrático, a la mayoría, al ser excepcional la regla de la mayoría cualificada, no es menos cierto, sin embargo, que aquélla decisión, por exigirlo así la naturaleza democrática del procedimiento legislativo, no puede adoptarse sin la participación y sin haber oído antes a la minoría. En este sentido, este Tribunal tiene declarado que se puede alterar de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad de las Cámaras en el procedimiento legislativo "si se pone en tela de juicio la participación de las minorías en dicho procedimiento, lo que, a su vez, podría provocar un déficit democrático en el proceso de elaboración de la norma que eventualmente pudiera contradecir el valor del pluralismo político sobre el que se fundamenta el ordenamiento constitucional del Estado democrático y que debe presidir necesariamente la tramitación de toda iniciativa legislativa (art. 1.1 CE)" [STC 136/2011, FJ 8). En otras palabras, **el ejercicio del derecho de enmienda y la consiguiente discusión parlamentaria sobre una iniciativa legislativa legítima democráticamente la norma** que va a nacer como manifestación de la voluntad general así configurada (en este sentido, STC 119/2011, de 5 de julio, FJ 6).*

Sentado cuanto antecede, se impone la conclusión de que el derecho de enmienda en el procedimiento legislativo entronca directamente con el derecho de participación política reconocido en el artículo 23.2 CE, formando parte integrante del contenido del ius in officium de los parlamentarios que el citado derecho fundamental por sí mismo garantiza. Y ello porque el derecho de enmienda, en los términos que han quedado expuestos, se configura como uno de los instrumentos esenciales de la participación e intervención de los diputados y de los grupos parlamentarios en la potestad legislativa de las Cámaras, de cuyo ejercicio es fruto la ley, máxima expresión de la voluntad



Comunidad de Madrid
Abogacía General

popular a la que aquéllas están llamadas a representar, a la vez que constituye un cauce al servicio de la función representativa propia del Parlamento”.

Trasladando dicha doctrina al caso concreto, cabe concluir que la introducción del vigente artículo 3 de la Ley 38/2022 a través de una enmienda al articulado por los mismos grupos parlamentarios autores de la proposición de ley privó a los restantes grupos y diputados de la posibilidad de formular enmiendas al mismo, por lo que dicha disposición fue aprobada omitiendo el procedimiento legislativo e impidiendo a los parlamentarios el legítimo ejercicio de sus derechos, en **vulneración de los artículos 23.2, 66.2 y 87 de la Constitución en conexión con los artículos 110 y 126.5 del RC.**

Como apunte final, resta señalar que el reciente **ATC 177/2022, de 19 de diciembre**, ha reiterado en su FJ 6 la relevancia del derecho de enmienda de los parlamentarios en el desarrollo de su función de representación política, así como la incidencia de su privación en el procedimiento legislativo y consiguiente legitimidad y constitucionalidad de las leyes.

SEGUNDO. – FRAUDE DE LEY Y ABUSO DEL DERECHO EN LA TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA SEGUIDA POR LA DISPOSICIÓN IMPUGNADA, A FIN DE ELUDIR LOS TRÁMITES DE LA MODIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DE LA CESIÓN DE IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas no solo ha sido indebidamente introducido mediante una enmienda al articulado de una proposición de ley con cuyo contenido no guardaba relación alguna, sino que, además, se ha creado y aprobado con el fin de armonizar la tributación del patrimonio entre comunidades autónomas eludiendo los trámites que la modificación de las condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio hubiese requerido.

En efecto, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ahora creado cuenta con una importante particularidad, sin precedente en nuestro sistema tributario, consistente en que su hecho imponible se solapa con el preexistente Impuesto sobre el Patrimonio, cuya recaudación se encuentra cedida a las comunidades autónomas de régimen común y, entre ellas, a la Comunidad de Madrid.

Este solapamiento entre impuestos se reconoce en la propia Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, en la que se señala que *“el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”.

Así, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio de las personas físicas con un mínimo exento de 700.000 euros, en defecto del que las comunidades autónomas hubiesen fijado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, Ley 19/1991), el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros.

En consecuencia, el nuevo impuesto no solo recae parcialmente sobre el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre el Patrimonio –esto es, el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros- sino que, además, su fundamento tributario es el mismo, gravando una misma manifestación de riqueza.

No obstante, mientras que el rendimiento total del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio se encuentra cedido a la Comunidad de Madrid en virtud de los artículos 25.1.b), 26.1.A).a) y 31.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009), en el caso del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, el artículo 3.Dos.2 de la Ley 38/2022 afirma taxativamente que *“El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”*.

Además, de conformidad con el artículo 47.1 de la Ley 22/2009, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio se ceden las competencias normativas en materia de a) mínimo exento, b) tipo de gravamen, y c) deducciones y bonificaciones de la cuota. Y es precisamente al amparo de esa cesión por lo que la Comunidad de Madrid ha establecido en el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, una bonificación autonómica del 100% de la cuota del impuesto.

Todas estas disposiciones concretan la habilitación contenida en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Así, su artículo 11.b) dispone que *“pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos: [...] b) Impuesto sobre el Patrimonio”*. Y de manera aún más específica, su artículo 19.Dos.b) precisa que *“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: [...] b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones”*.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Por ello, mediante el establecimiento del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se neutraliza la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio que tenía aprobada la Comunidad de Madrid, forzando la tributación del patrimonio de las personas físicas que tengan su residencia habitual en la región madrileña cuando este exceda de tres millones de euros. De igual modo se ven afectadas las reducciones de los tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones aprobados por otras comunidades autónomas, y señaladamente la Comunidad Autónoma de Andalucía que, a semejanza de la Comunidad de Madrid, acordó en septiembre bonificar la totalidad de la cuota del impuesto. **Este objetivo armonizador se reconoce, además, de forma expresa, en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022:**

“Dos son las finalidades principales de este nuevo impuesto. La primera de ellas es recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas. La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas 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”.

Ciertamente, el hecho de que el Impuesto sobre el Patrimonio haya sido cedido a las comunidades autónomas no altera su naturaleza de tributo estatal, puesto que, como advirtió la STC 35/2012, de 15 de marzo, en su FJ 7, “la cesión del tributo no implica, en modo alguno, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (SSTC 192/2000, de 13 de julio, F. 8; 16/2003, de 30 de enero, F. 11; y 72/2003, de 10 de abril, F. 5), pues los tributos cedidos son de titularidad estatal (art. 10 LOFCA, art. 45 de la Ley 22/2009)”. En análogos términos se pronunció la posterior STC 25/2016, de 15 de febrero (FJ 2).

Ello es así por cuanto que, como reconoce el mismo Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, aprobado por Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, en la cesión de tributos no se produce una transferencia o traspaso de la titularidad de los mismos, sino que la comunidad autónoma actúa por delegación del Estado, que retiene la competencia. Así se recoge en su artículo 56.2, conforme al cual “En el caso de los impuestos cuyos rendimientos hubiesen sido cedidos, el Consejo de Gobierno asumirá, por delegación del Estado, la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”.

En el mismo sentido, la LOFCA declara en sus artículos 10 y 17.c) que el ejercicio de las competencias normativas que las comunidades autónomas tengan



Comunidad de Madrid
Abogacía General

atribuidas en materia de tributos cedidos (entre las cuales se encuentran las deducciones y bonificaciones de la cuota en el Impuesto sobre el Patrimonio) se realizará *“en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos”*, siendo esta la ya citada Ley 22/2009.

Y dicha Ley 22/2009, en su artículo 27, relativo a la normativa aplicable a los tributos cedidos, establece que los mismos se regirán por los convenios o tratados internacionales, por la normativa estatal *“y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”*, puntualizando además que *“La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales”*.

Adicionalmente, en cuanto a la titularidad de las competencias, el artículo 45.1 de la Ley 22/2009 aclara que *“La titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado”*.

En definitiva, la atribución de competencias normativas en relación con los impuestos estatales cedidos, entre los que se encuentra el Impuesto sobre el Patrimonio, no se considera una transferencia de la titularidad de la competencia, sino una cesión de su ejercicio en una materia de competencia estatal, entre la que se incluye una delegación de facultades normativas de las previstas en el artículo 150.1 de la Constitución (*“Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal”*).

A pesar de ello, **la modificación de los términos de la cesión no puede realizarse unilateralmente por el Estado, sino que debe ajustarse al procedimiento establecido al efecto**. Concretamente, la **disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid**, que contempla expresamente la cesión, entre otros, del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a la comunidad autónoma, establece en su apartado 3 que *“El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la Comisión Mixta mencionada en la Disposición transitoria segunda que, en todo caso los referirá a rendimientos en el ámbito de la Comunidad de Madrid. El Gobierno tramitará el acuerdo de la Comisión como proyecto de Ley”*. De donde resulta que **la aprobación de cualquier modificación de los términos de la cesión requiere el previo acuerdo de la Comisión Mixta prevista en la disposición transitoria segunda del Estatuto de Autonomía**, integrada paritariamente por vocales designados por el



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Gobierno de la Nación y la Asamblea de Madrid. Puntualiza esta disposición que los acuerdos de la Comisión Mixta adoptarán la forma de propuesta al Gobierno de la Nación, que los aprobará mediante Real Decreto, figurando aquéllos como anexos al mismo, y que serán publicados en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid y en el Boletín Oficial del Estado, adquiriendo vigencia a partir de esta publicación.

Refuerza esta previsión lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de Defensa de la Autonomía Financiera de la Comunidad de Madrid (en adelante, Ley 10/2022), que reitera que *“El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid requerirá de la aprobación previa en una Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad de Madrid, de acuerdo a lo establecido en el apartado 3 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, en relación con su disposición transitoria segunda”*.

Con anterioridad a dicho acuerdo, tradicionalmente se han alcanzado otros de carácter multilateral en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), como es el caso de su Acuerdo 6/2009, que dio lugar a la reforma del sistema de financiación por Ley 22/2009. En ese sentido, el Preámbulo de la Ley 29/2010 destaca el carácter paccionado del sistema (*“para aquellas comunidades que hayan aceptado el nuevo sistema de financiación”*).

Por último, y según el apartado 2 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, *“El contenido de esta disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad de Madrid, que será tramitado por el Gobierno como proyecto de Ley. A estos efectos, la modificación de la presente disposición no se considerará modificación del Estatuto”*.

En definitiva, **queriendo el Estado modificar los términos de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio**, en cuanto titular de la competencia sobre el mismo, **debería haberse sometido al procedimiento legalmente establecido** que, como se ha visto, requiere de una previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid, así como de la necesaria modificación de las leyes por las que se cede aquel (Ley 22/2009 y Ley 29/2010). Si, además, quisiera modificar la cesión del rendimiento del impuesto, debería procederse a la modificación de la disposición adicional segunda del Estatuto de Autonomía por el cauce específico contemplado en la misma. Finalmente, y en la medida en que el citado artículo 3.Dos.2 de la Ley 38/2022 afirma taxativamente que *“El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”*, está invadiendo la materia reservada a la LOFCA, que es la norma que puede concretar los tributos susceptibles o no de cesión, tal y como se establece en el ya mencionado artículo 11, de manera que regular un tributo que no es sino un trasunto del Impuesto sobre el Patrimonio y declararlo expresamente no susceptible de cesión es una infracción flagrante del artículo 11.b) de la LOFCA, que, en su caso hubiera tenido que modificarse por medio de ley orgánica, con el consabido



Comunidad de Madrid
Abogacía General

efecto de elevar a absoluta la mayoría necesaria para aprobarla en el Congreso de los Diputados (artículo 81.2 CE). Téngase en cuenta a estos efectos, que la Ley 38/2022 no sólo altera las condiciones de cesión del tributo sino que, además, da un paso adicional y lo declara no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

Precisamente, a efectos ilustrativos, puede traerse a colación la tramitación seguida por el también recientemente creado «Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos», regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2023. Este impuesto fue tramitado como proyecto de ley, abordándose la cesión del tributo a las comunidades autónomas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su sesión de 27 de julio de 2022 y, finalmente, acordándose dicha cesión a la Comunidad de Madrid en la Comisión Mixta celebrada el 19 de diciembre de 2022. Dicho acuerdo, en el que se compromete la **modificación del artículo 1 de la Ley 29/2010 y la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid**, deberá ser remitido por el Gobierno a las Cortes para su tramitación como proyecto de ley, del mismo modo que ya lo han sido los acuerdos análogos alcanzados con otras comunidades autónomas², dando lugar a las Leyes 32/2022 a 37/2022, todas ellas de 27 de diciembre. Y, con carácter previo, para posibilitar la cesión, fueron **modificadas con carácter general para todas las comunidades autónomas de régimen común tanto la LOFCA como la Ley 22/2009** por las disposiciones finales cuarta y quinta de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La necesidad de respetar el anterior procedimiento ha sido puesta de manifiesto en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional. Así, la **STC 35/2012, de 15 de marzo**, en su FJ 9 contiene el siguiente razonamiento que, por su relevancia, merece ser transcrito en toda su extensión:

“En segundo lugar, y como segundo aspecto del motivo de inconstitucionalidad, sostiene la recurrente que se habría producido una modificación del alcance y condiciones de la cesión del tributo, concretada en las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (Ley 14/1996, en adelante) y 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (Ley 31/1997, en adelante). Dicha modificación se habría llevado a cabo de

² Así se señala en Nota de prensa del Consejo de Ministros de 31 de octubre de 2022 (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/CONSEJO-DE-MINISTROS/31-10-22-NP-CM-Cesion-de-impuesto-residuos.pdf>).



Comunidad de Madrid
Abogacía General

forma unilateral, sin haber seguido el procedimiento establecido en la disposición adicional sexta EAC, apartado 1, letra g), que habría exigido la intervención de una comisión mixta.

Antes de abordar el fondo de esta queja, es pertinente precisar qué normas integran el bloque de la constitucionalidad en materia de tributos cedidos y cuál es el mecanismo a través del cual se realiza dicha cesión. Dicho marco, no está previsto en la Constitución, sino en la LOFCA, cuyo art. 10.2 establece que «se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica». Esta remisión a una Ley ordinaria constituye un supuesto de colaboración entre ambas clases de normas que hemos considerado adecuado, ya que «no existe, de principio, imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones "de desarrollo", dando lugar a una colaboración entre normas» (SSTC 137/1986, de 6 de noviembre, F. 3, y 224/1993, de 1 de julio, F. 3).

De esta manera, en el citado procedimiento de atribución de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas intervienen en la actualidad cuatro normas, pues además del correspondiente Estatuto de Autonomía y la LOFCA, hay una Ley que establece, entre otros aspectos, las condiciones generales de la cesión de tributos, y una última Ley que concreta la cesión para cada Comunidad Autónoma. La Ley general era, hasta el 31 de diciembre de 2001, la Ley 14/1996, a partir del 1 de enero de 2002, la Ley 21/2001), y en la actualidad, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La cuarta norma que interviene en el proceso es una Ley específica de cesión, que atribuye los impuestos cedidos a cada Comunidad Autónoma en particular. Junto al anterior bloque normativo, el art. 210 del vigente Estatuto de Autonomía de Cataluña prevé que la norma específica de cesión sea aprobada previo acuerdo en la «Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat», a la que corresponde, entre otros aspectos, «acordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal» [art. 210.2 a)]. Este procedimiento constituye una garantía procedimental, que «no impide, limita ni menoscaba la potestad legislativa plena que, de acuerdo con el art. 66.2 CE, ejercen las Cortes Generales» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, F. 4, y 204/2011, de 15 de diciembre, F. 7). Finalmente, en relación con los tributos cedidos, hemos reiterado también en numerosas ocasiones que el Estado, titular de los mismos, puede modificarlos o incluso suprimirlos, pues «la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni,



Comunidad de Madrid
Abogacía General

tampoco... el carácter irrevocable de la cesión» (por todas, STC 16/2003, de 30 de enero, F. 11).

A partir de lo que antecede, es claro que el Estado puede modificar el alcance y las condiciones de la cesión de un tributo, o incluso suprimirlo, si bien deberá respetar el citado marco procedimental, que además deberá tener lugar con carácter previo a la presentación del proyecto de Ley específica de cesión. En el presente supuesto, no era preciso el acuerdo en comisión mixta, ya que la modificación de la tasa sobre rifas no supuso, como se ha comprobado, alteración alguna en el alcance y condiciones de la cesión de este tributo”.

Como se razona en el fragmento transcrito, **el hecho de que el Estado retenga la titularidad del tributo cedido no es óbice para que este, en caso de que desee modificar los términos o el alcance de la cesión, deba someterse al procedimiento legalmente establecido**; procedimiento que requiere el acuerdo de una comisión mixta y que viene establecido en una ley orgánica estatal integrante del bloque de constitucionalidad, como es el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, que debe ser respetada en todo caso.

Por tanto, **la creación de un nuevo tributo con el exclusivo objeto de armonizar la tributación del patrimonio de las personas físicas eludiendo el procedimiento legalmente previsto** –en normas todas ellas integrantes del bloque de constitucionalidad, como son el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la LOFCA o la Ley 22/2009, como recuerda la STC 65/2020- **para la modificación de las condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio constituye un auténtico fraude de ley**, en la clásica definición del artículo 6.4 del Código Civil, que declara que *“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.

Adicionalmente, existiendo un conflicto en la aplicación por parte de la Comunidad de Madrid u otras comunidades autónomas del Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido, el **artículo 157.3 de la Constitución** previene que *“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”*, estableciendo en consecuencia una reserva de ley orgánica para su solución.

A estos efectos, resulta de especial interés la justificación contenida en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, anteriormente transcrita, que expresamente reconoce que el nuevo impuesto, a pesar de su errática denominación como *“impuesto de solidaridad”*, presenta una doble finalidad recaudatoria y armonizadora.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

De ambas finalidades, la recaudatoria podría calificarse de residual. En efecto, según datos facilitados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública³, la recaudación por el Impuesto sobre el Patrimonio a nivel nacional ascendió en 2020 (último año del que se ofrecen estadísticas) a 1.204 millones de euros, lo que supuso apenas el 0,5% de la recaudación tributaria total. De donde cabe inferir que la recaudación por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas será marginal, teniendo en cuenta que su mínimo exento es de 3.000.000 euros en lugar de 700.000 euros y que resultará deducible la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

En lo que respecta a la finalidad armonizadora, existe un precedente con el «Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito», que fue establecido por el artículo 19 de 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 actividad económica con la finalidad, declarada en su Preámbulo, de *“asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero”*, siendo impugnado por el Parlamento de Cataluña mediante el recurso de inconstitucionalidad 1808-2013, por considerar que, *“aunque el Estado ostenta efectivamente la competencia para armonizar la imposición sobre los depósitos bancarios, ello debe hacerse mediante la ley orgánica a que se refiere el art. 157.3 CE, que en estos momento es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”*.

El anterior recurso fue desestimado por la **STC 26/2015, de 19 de febrero**, en cuyo FJ 4 se afirma que *“ninguna duda plantea la competencia del Estado para establecer un impuesto con la citada finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado de esta materia imponible”*, concluyendo que *“Debemos así rechazar en su integridad el primer motivo de inconstitucionalidad con la conclusión de que forma parte del ámbito competencial del Estado el establecimiento de un tributo cuya finalidad central es armonizar una determinada materia imponible, lo que encuentra amparo concreto en la previsión contenida en el art. 6.2 LOFCA, que específicamente prevé la posibilidad de que el Estado, “en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas”*”.

A pesar de ello, **la sentencia cuenta con un voto particular suscrito por cinco de los doce magistrados**, que denuncian la ausencia de una finalidad constitucionalmente legítima en la creación del impuesto estatal con un tipo de gravamen del 0% para evitar el establecimiento de impuestos autonómicos sobre el mismo hecho imponible, así como la falta de respeto al sistema de fuentes en la

³ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/Patrimonio/Impuesto-sobre-el-Patrimonio.aspx>



Comunidad de Madrid
Abogacía General

consecución de la finalidad armonizadora realmente perseguida con la creación de este impuesto. Como parte de la fundamentación del voto particular se señala:

“Por tanto, la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE.

[...]

La consecución de ese fin armonizador tampoco ha respetado los límites formales establecidos constitucionalmente y, por tanto, también desde la perspectiva del art. 157.3 CE habría que haber estimado el recurso.

El art. 133.2 CE reconoce la potestad originaria al Estado para establecer tributos, mediante ley. Por su parte, el art. 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica respecto de las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado. La consecución de los fines recaudatorios de un tributo y de aquellos otros fines extrafiscales que resulten anejos al mismo puede hacerse mediante la regulación de esa figura tributaria por ley; pero 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. En suma, las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el art. 157.3 CE. En el presente caso, la opinión de la mayoría se sirve como argumento legitimador para justificar el fin extrafiscal de este impuesto del supuesto objetivo de armonización, pero, al analizar su repercusión sobre el art. 157.3 CE, se detiene en el aspecto formal de que lo regulado es un nuevo tributo estatal y, a mi juicio, no repara en que ese eventual fin de armonización solo podía hacerse efectivo mediante una ley orgánica”.

Las analogías con el supuesto que nos ocupa son plausibles. Ciertamente, en lo que respecta al tipo de gravamen, en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no se establece un tipo cero, pero grava el mismo hecho imponible que un impuesto preexistente, como es el Impuesto sobre el Patrimonio, con la sola diferencia de elevar el mínimo exento, y además declara deducible en el apartado Quince del artículo 3 la cuota efectivamente satisfecha en virtud de dicho impuesto, con lo que, en la práctica, la recaudación en virtud del mismo será igualmente cero en aquellas comunidades autónomas en las que se tribute en virtud de aquel.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Al mismo tiempo, existe una diferencia sustancial entre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y el Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, **que a nuestro juicio avala aún más la necesidad de observar lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Constitución en el supuesto que nos ocupa**, y que consiste en que, mientras en el caso del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito no existían aún tributos previamente establecidos sobre el hecho imponible por él gravado, por lo que fue creado con la finalidad de impedir su aprobación por las comunidades autónomas (habida cuenta de la prohibición de doble imposición que, para los tributos autonómicos, contempla el artículo 6.2 de la LOFCA), en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya existía otro tributo estatal preexistente, cual es el Impuesto sobre el Patrimonio, cuyas competencias normativas se encuentran cedidas a las comunidades autónomas, por lo que **a través de la creación de aquel se pretende recuperar de facto las competencias normativas cedidas en relación con este sin modificar de iure su cesión.**

Pero, **aun cuando se evite dicha modificación**, y con ello la sujeción al procedimiento legalmente establecido y anteriormente expuesto –con el consiguiente fraude de ley- **el tenor del artículo 157.3 de la Constitución impone la necesidad de aprobar por ley orgánica las normas que se dicten para solucionar los conflictos existentes** y la colaboración entre el Estado y las comunidades autónomas; reserva de ley orgánica que entendemos que resulta preceptiva en el supuesto enjuiciado (pues no cabe duda acerca de la existencia de un conflicto entre el Estado y las comunidades autónomas en el ejercicio de las competencias cedidas del Impuesto sobre el Patrimonio) y que es evidente que no se ha respetado.

TERCERO. – VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (ART. 9.3 CE), AL ESTABLECERSE EL TRIBUTO CON CARÁCTER RETROACTIVO

En tercer lugar, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se exige en la norma con carácter retroactivo, pues el apartado diez del artículo 3 dispone que *“El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha”*, en tanto que su apartado veintiocho añade que *“Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor”*.

Tales previsiones deben ponerse en conexión con la disposición final octava de la ley, que, frente al criterio general previsto tanto en el artículo 2.1 del Código Civil como, específicamente en el ámbito tributario, en el artículo 10.1 de la LGT, según el cual las normas entrarán en vigor a los veinte días de su publicación en el correspondiente boletín oficial salvo que en ellas se disponga otra cosa, establece para



Comunidad de Madrid
Abogacía General

este caso que “*Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»*”.

En consecuencia, habiéndose publicado la Ley 38/2022 en el BOE nº 311, de 28 de diciembre de 2022 y entrando en vigor al día siguiente, esto es, el 29 de diciembre de 2022, es notorio que el resultado pretendido ha sido el de gravar los grandes patrimonios con el nuevo impuesto no solo a partir del año 2023, sino también en el ejercicio 2022, logrando de este modo una retroactividad de grado medio, que incide sobre situaciones existentes con anterioridad a su promulgación.

A tales efectos, no puede desconocerse que la Constitución no contiene una prohibición expresa de irretroactividad de las normas tributarias, pues su artículo 9.3 tan solo hace referencia a “*las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*”, entre las cuales no se encuentran aquellas, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones.

A pesar de ello, este mismo Tribunal ha advertido que ello no significa que la disposición en cuestión no pueda conculcar otros principios constitucionales, como sucede, señaladamente, con el de seguridad jurídica –consignado en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna-, cuando la norma tributaria que se impone con carácter retroactivo resulta sorpresiva y contraria a unas mínimas exigencias de la planificación de la actividad económica.

Como señaló la **STC 126/1987, de 16 de julio**, en su FJ 11, en relación con el principio de seguridad jurídica ha venido configurándose, a partir de la sentencia nº 26, de 19 de diciembre de 1961, del Tribunal Constitucional Federal alemán, una línea argumental que, partiendo de la idea del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos, debiendo apreciarse casuísticamente cuándo se ha producido tal vulneración.

En este sentido, se ha distinguido entre una retroactividad de grado medio o impropia y una retroactividad en grado máximo, propia o auténtica. La primera incide sobre situaciones nacidas con anterioridad a su entrada en vigor pero que no han agotado todos sus efectos en dicha fecha, de modo que el tributo se crea o modifica antes de que finalice el periodo impositivo, pero extendiendo sus efectos a la totalidad del mismo, que es lo que sucede con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Por el contrario, la segunda es la que recae sobre situaciones de hecho ya finalizadas antes de la entrada en vigor de la norma. En ambos casos, resulta posible la afectación al principio de seguridad jurídica cuando concurren las circunstancias anteriormente expuestas.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Concretamente, en relación con un supuesto de retroactividad de grado medio o impropia, la **STC 173/1996, de 31 de octubre**, estimó que se había vulnerado el referido principio de seguridad jurídica, no ya por la introducción inesperada de un nuevo impuesto, sino por el incremento del tipo de gravamen de un tributo ya existente.

Así, la referida sentencia comienza repasando en su FJ 3 la doctrina constitucional en relación con la retroactividad y la seguridad jurídica:

“A este respecto, hemos declarado en reiteradas ocasiones que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el citado precepto. El límite expreso de la retroactividad in peius de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (SSTC 27/1981, 6/1983 y 150/1990). La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (SSTC 126/1987 y 197/1992). Al tema no fueron extraños los constituyentes toda vez que en el anteproyecto de la Constitución la irretroactividad se extendía también a las leyes tributarias y así se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero se suprimió, significativamente, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales para no impedir u obstaculizar futuras reformas del sistema.

No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesta a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.).

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.

La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no



Comunidad de Madrid
Abogacía General

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» (SSTC 150/1990 y 197/1992).

Determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSTC 126/1987 y 150/1990)».

Partiendo de la anterior doctrina general, dicha sentencia estimó que el supuesto enjuiciado, consistente en un incremento imprevisto y relevante del tipo de gravamen de una tasa sobre el juego, que había entrado en vigor –como sucede igualmente en el caso que nos ocupa- con una retroactividad de grado medio o impropia, resultaba contraria a la seguridad jurídica protegida por el artículo 9.3 de la Constitución, toda vez que los operadores económicos no habían podido planificar su actividad tomando en consideración dicho alza y, al mismo tiempo, no existía una justificación razonable que amparase la misma:

“De lo hasta ahora expuesto se desprende que la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico (STC 296/1994, fundamento jurídico 4.), la llamada tasa fiscal sobre el juego, antes de que finalizara el correspondiente período impositivo. En concreto, por lo que aquí interesa, la tasa fiscal que recae sobre las máquinas tipo «B» correspondiente al período de 1990 se ha visto incrementada por la Ley 5/1990, de 29 Jun., que entró en vigor el 30 Jun. 1990. La naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Esto no significa, empero, como hemos dicho antes, que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la Constitución. Al contrario, la protección de la confianza fundada de los ciudadanos y, en definitiva, la seguridad jurídica garantizada por el art. 9.3 de la Constitución, imponen en tales casos ciertos límites al legislador. Algunos



Comunidad de Madrid
Abogacía General

de esos límites adquieren una especial relevancia en el supuesto ahora enjuiciado.

A) Al igual que la Disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, precepto que declaramos constitucional en la STC 126/1987, el artículo 38. Dos. 2 de la Ley 5/1990 es una norma de carácter transitorio cuya aplicación se limita al ejercicio en el que dicha Ley se aprueba. Además, es evidente que la norma impugnada, al igual que la Ley 5/1983, provoca un incremento de notable importancia en una deuda tributaria ya devengada (el 1 Ene.) y satisfecha por los sujetos pasivos. Así es, la Ley 5/1990 establece un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava las máquinas recreativas tipo «B» recaudada al inicio del período impositivo, gravamen que ha de ingresarse en los veinte primeros días naturales del mes de octubre y tiene una cuantía de 233.250 ptas., esto es, la diferencia entre la cuota vigente al comienzo del período --141.750 ptas. y la establecida al finalizar el mismo --375.000 ptas. Basta comparar las cifras para poner de manifiesto que el citado gravamen ha provocado un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial.

B) Las que acabamos de señalar son las únicas similitudes existentes entre el gravamen complementario establecido en la Ley 5/1990 y el que creó la Ley 5/1983 y fue declarado conforme con la Constitución por la STC 126/1987. Porque, a diferencia de lo que sucedió entonces, el aumento significativo de las cuotas fijas ya devengadas de la tasa fiscal del juego ha sido en esta ocasión absolutamente imprevisible. Y, como hemos dicho antes, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 C.E.

[...]

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.

Frente a la finalidad exclusivamente fiscal que animó la creación del gravamen complementario en la Ley 5/1983 --como se ha dicho, la equiparación de la presión fiscal en los diversos sectores del juego--, en la enmienda núm. 5 presentada por el Grupo Socialista, que dio lugar a la norma ahora



Comunidad de Madrid
Abogacía General

cuestionada, se aducían varios motivos: en primer lugar, se hacía referencia a la creciente intensidad de los fenómenos sociales indeseables (ludopatías, cambios en los comportamientos, tensiones familiares) derivados del espectacular incremento del gasto en los juegos de suerte, envite o azar, así como la reorientación de la actividad de las empresas de juego, y en especial de los casinos, hacia las máquinas de juego, con la proliferación de «minicasinós» que afectan a los estratos medios y bajos de la renta personal; en segundo lugar, se ponía también de manifiesto que los ingresos de las empresas dedicadas al juego no estaban soportando una carga fiscal suficiente.

[...]

Sin embargo, según hemos visto, cuando se introduce el gravamen complementario por la Ley 5/1990, de 29 Jun., las circunstancias han experimentado una profunda transformación. Tras las importantes modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley de 1982 y la Ley de 1983, en el período que transcurre entre la Ley 5/1983 y la 5/1990, solo se producen moderados aumentos en el importe de las cuotas fijas. Si la aplicación de la normativa vigente continuaba ocasionando la pretextada desigualdad entre la tributación de las máquinas recreativas de los tipos «B» o «C» y las restantes manifestaciones del juego, el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica. Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva.

Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución”.

Al igual que en el supuesto enjuiciado, **en el caso del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, su introducción puede calificarse de imprevisible, ya que no fue hasta el mes de octubre de 2022** cuando el Ministerio de Hacienda y Función Pública manifestó la creación del que coloquialmente se conoció en un principio como “*impuesto a los ricos*”⁴, cuyo anuncio se produjo semanas después de que el 19 de septiembre de 2022 la Junta de Andalucía aprobase la bonificación en su territorio del Impuesto sobre el Patrimonio en la misma línea que la Comunidad de Madrid⁵, fecha en la que aún resultaba absolutamente desconocida la intención del

⁴ https://www.lespanol.com/invertia/economia/macroeconomia/20221025/hacienda-colara-impuesto-ricos-enmienda-banca-ejercicio/713179070_0.html

⁵ <https://sevilla.abc.es/andalucia/junta-suprime-impuesto-patrimonio-andalucia-20220919101449-nts.html>



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Estado. **Y hubo que esperar hasta el 18 de noviembre de 2022 para que se publicase en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el texto de la enmienda finalmente presentada** para conocer la configuración del nuevo tributo.

Es más, durante el mes de junio de 2022 el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso rechazó la toma en consideración de una proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común por el que se proponía la creación de un «Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas», bajo el argumento de que se trataba de una propuesta “*no consensuada, con riesgo de solapamiento y de dudosa eficiencia recaudatoria*” (Diario de Sesiones nº 191, de 7 de junio de 2022, pág. 18).

Además, las primeras noticias que se tuvieron acerca de la creación del impuesto que nos ocupa no solo se produjeron durante el último trimestre del año, sino que en los anuncios iniciales se señaló que su tributación se produciría en los ejercicios 2023 y 2024, y **no fue hasta el 26 de octubre de 2022 cuando se publicó la intención del Ministerio de Hacienda y Función Pública de adelantar su entrada en vigor a 2022⁶**.

En relación con este cambio, no existen ni se consignan razones que justifiquen la imposición del impuesto con carácter retroactivo, pues la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022 solo alude a dos finalidades, recaudatoria y armonizadora, pero **en ningún caso se aducen motivos de urgencia que amparen la retroactividad**. Máxime cuando la bonificación de la cuota por parte de la Comunidad de Madrid lleva en vigor desde la primitiva versión de su Decreto Legislativo 1/2010 y cuando el Impuesto sobre el Patrimonio también ha estado bonificado en su totalidad por el Estado en varios ejercicios.

La consecuencia de todo ello es que **los sujetos pasivos del impuesto han visto cómo**, por una decisión política que en ningún momento justifica las razones de urgencia o interés general que hagan necesaria la implantación retroactiva del tributo, **durante el año 2022 quedará gravado su patrimonio con un tipo que puede alcanzar hasta el 3,5%, sin que hubiesen podido adoptar medidas para obtener un rendimiento en dicho ejercicio de sus bienes o derechos que les permita satisfacer el tributo sin merma (o con la menor merma posible) de aquellos**, pues hasta octubre de 2022 no existía noticia alguna de la creación de este nuevo impuesto, y no fue hasta la introducción y publicación de la correspondiente enmienda el 18 de noviembre de 2022 cuando se supo que se iba a exigir de forma retroactiva para el ejercicio 2022, con la consiguiente quiebra de la seguridad jurídica mínima exigible y de la exigencia de previsibilidad y estabilidad del ordenamiento jurídico.

⁶ <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-hacienda-adelanta-2022-entrada-vigor-impuesto-grandes-fortunas-20221026122602.html>



Comunidad de Madrid
Abogacía General

CUARTO. – VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31.1 DE LA CONSTITUCIÓN.

Con independencia de la vulneración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de su exigencia retroactiva, la regulación del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas se opone igualmente en su configuración a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad establecidos por el **artículo 31.1 de la Constitución**, de acuerdo con el cual *“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”*.

En relación con estos principios, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones, entre las que puede citarse la **STC 26/2017, de 16 de febrero**, en cuyo FJ 2 se señala que, en virtud del mismo, *“en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b); y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]. Esto es, si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12), es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)”*.

Ciertamente, la doctrina constitucional ha puntualizado, por un lado, que por fuente de riqueza no solo debe considerarse la renta, sino cualesquiera otra expresiva de una capacidad económica, entre la que se incluye el patrimonio, y, por otro lado, que la fuente de riqueza no necesariamente ha de ser real, bastando con que sea potencial. Por esta razón, ha considerado constitutivos de manifestaciones potenciales de capacidad económica, entre otros, la titularidad de un bien inmueble urbano no arrendado que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4



Comunidad de Madrid
Abogacía General

de noviembre, FJ 4) o los incrementos potenciales de valor de inmuebles a efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3, y posteriores); si bien advirtiendo en este último caso 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, dado que el referido principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia** (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Es por ello que, en el supuesto del IIVTNU, las **SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre**, declararon parcialmente inconstitucional el tributo, en la medida en que *“no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE”*.

En particular, la **STC 182/2021, de 26 de octubre**, revisó la doctrina constitucional en relación con el principio de capacidad económica, estimando la cuestión de inconstitucionalidad planteada con fundamento en el siguiente razonamiento:

“Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana" (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con



Comunidad de Madrid

Abogacía General

anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado" (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)".

Por lo que se refiere al principio de no confiscatoriedad, se trata de un requisito constitucional muy ligado al de capacidad económica –hasta tal punto que la STC 182/2021 afirma en su FJ 2 que “*el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición*”- pero que implica un plus adicional, que lleva a la prohibición de gravar toda la riqueza disponible.

Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en su **STC 150/1990, de 4 de octubre**, cuyo FJ 9 sostiene que:

“El examen de esta alegación viene, en efecto, condicionado por la interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu. De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad



Comunidad de Madrid
Abogacía General

*tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. 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: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta.»*

Una aclaración adicional aporta la **STC 233/1999, de 16 de diciembre**, cuyo FJ 23 recuerda que este principio no impide toda imposición sobre la titularidad de un bien y que es el recurrente el que debe asumir la carga de probar su concurrencia, como hará en breve este recurso.

Más relevante aún es la **STC 26/2017, de 16 de febrero**, FJ 2, que subraya que la prohibición no recae solo sobre el conjunto del sistema tributario, sino que ha de respetarse por cada uno de los tributos que lo integran, y amplía los supuestos que idealmente pueden incurrir en dicha prohibición en los siguientes términos:

*“Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que “**obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar 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 [el derecho a la propiedad privada]**” [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1]. En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).”

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, no ha existido un pronunciamiento específico del Tribunal Constitucional sobre el particular, a pesar de su extensa vigencia temporal (ya que fue introducido por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico con anterioridad a la promulgación de la Constitución, a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, con una vigencia que pretendió inicialmente ser temporal) y de su accidentada evolución legislativa ulterior (consolidación del impuesto como permanente a través de Ley 19/1991; posterior supresión del gravamen –que no del impuesto- mediante la introducción de una bonificación del 100% de la cuota, análoga a la actualmente vigente en la Comunidad de Madrid, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre; eliminación de la anterior bonificación mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, con un carácter inicialmente temporal para los ejercicios 2011 y 2012, que fue posteriormente prorrogándose de forma anual hasta el Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, que volvió a establecer la bonificación total sobre la cuota íntegra con efectos a partir del 1 de enero de 2021; y nueva eliminación de la bonificación, que no llegó a adquirir vigencia ante la reactivación del impuesto por la Ley 11/2020, de 30 de septiembre, cuyo artículo 66 elevó además el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa –que pasó de ser del 2,5% al 3,5%- y suprimió mediante su disposición derogatoria primera la naturaleza temporal con la que fue reestablecido el impuesto por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre).

Partiendo de la inexistencia de pronunciamiento constitucional sobre este impuesto, cabría extrapolar, *prima facie* y de forma parcial, algunos de los argumentos expuestos en la jurisprudencia constitucional sentada a propósito del IIVTNU o plusvalía municipal al Impuesto sobre el Patrimonio, pues, al igual que en aquel “*la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada*”, en este **es evidente que el contexto económico difiere sustancialmente del existente cuando el tributo fue primigeniamente implantado**, ya que ninguno de los indicadores económicos (tipos de interés, variación interanual de precios en el mercado inmobiliario, etc.) se corresponden remotamente en la actualidad con los existentes en 1977 o en 1991,



Comunidad de Madrid
Abogacía General

impidiendo a los sujetos pasivos del impuesto obtener rendimientos a su patrimonio mínimamente aproximados a los de aquella época. Y, lo que es más grave, rendimientos que tan siquiera puedan alcanzar los porcentajes de los tipos de gravamen de la escala del impuesto.

De este modo, mientras que, cuando se implantó el impuesto, obtener un rendimiento al patrimonio del 2,5% era relativamente sencillo pues en octubre de 1977 los tipos de interés eran del 18,16% (y un año después, en octubre de 1978, llegaron a alcanzar el 39,07%)⁷, actualmente el tipo máximo de gravamen se ha elevado hasta el 3,5%, mientras que los tipos de interés se encuentran al 2,5%, y ello a pesar de estar en su momento más elevado desde 2008, habiendo permanecido al 0% desde marzo de 2016 hasta julio de 2022, y por debajo del 1% desde julio de 2012 hasta septiembre de 2022.

Por estas razones, en el Preámbulo de la Ley 3/2008 se justificó la eliminación *de facto* del impuesto en que “*desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado*”, mientras que en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014 (conocido como «Informe Lagares») se proponía su supresión definitiva y en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria de 2022 se aconseja su revisión en profundidad, recomendándose la reducción sustancial de los tipos de gravamen, estableciendo una tarifa situada entre el 0,5% y el 1% (propuesta 107), además de tener en cuenta la persistente sobreimposición de la vivienda, por lo que igualmente se recomendaba ajustar el IBI en coordinación con el IP (propuesta 108).

A este respecto, no puede desconocerse la existencia de varios votos particulares en la STC 182/2021, en los que se consideraba que la constitucionalidad de la ley no podía pender de la situación coyuntural. Así lo advertía el hasta hace poco Presidente don Juan José González Rivas, manifestando que “*La razonabilidad del método de determinación de la base imponible no puede hallarse –no solo, al menos– en una circunstancia externa como esta, relativa a la situación económica general en España*”.

Sin embargo, dicha consideración lo es en el contexto de un impuesto permanente como es el Impuesto sobre el Patrimonio, pero no resulta extrapolable al supuesto de un impuesto temporal como es el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, cuya norma reguladora establece una vigencia inicialmente limitada a dos anualidades. En este caso, parece más claro que la determinación de los elementos del tributo debe atender a la realidad económica del momento, pues solamente se va a exigir (en un principio, al menos) en dicho tiempo.

⁷ Fuente: Banco de España (https://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/phist/bloques/bq_tibde.html)



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Aun cuando referido al cálculo de la base imponible, resulta de gran interés lo señalado por el actual Presidente **don Cándido Conde-Pumpido Tourón** en su **voto particular a la STC 182/2021**, al que se adhirió la magistrada **doña María Luisa Balaguer Callejón**, en el que se apuntaba lo siguiente:

“Las fórmulas de estimación objetiva no prescinden de la capacidad económica, sino que tan solo la calculan de otra forma. No determinan la base imponible con precisión, sino que la estiman de la forma más aproximada posible a la realidad, utilizando para ello diferentes índices de riqueza estrechamente vinculados al hecho imponible que pretenden cuantificar. Su pretensión no es llegar al mismo resultado por diferente camino, sin que ello sea óbice para ser considerada una fórmula alternativa constitucionalmente legítima. La clave de su corrección reside en determinar si la diferencia que arrojan los dos métodos se enmarca dentro de los límites de tolerancia. Pero, en todo caso, la comparación que debemos realizar para examinar la constitucionalidad del sistema no se debería hacer partiendo de los datos de un único caso concreto, el del proceso a quo, y extrapolando el resultado a la generalidad de los casos en los que las normas declaradas inconstitucionales habían de ser aplicadas.

Dado que lo examinado es un sistema de determinación de la base imponible, los criterios de justicia tributaria deberán cumplirse para la mayoría de los casos, aun cuando en casos puntales pudieran producirse desajustes susceptibles de impugnación”.

Las anteriores observaciones, aun cuando se formulan a propósito de la base imponible (fijada a través del método de estimación objetiva), consideramos que resultan igualmente extrapolables a la determinación de los restantes elementos del tributo y, en particular, al tipo de gravamen, en cuanto a la necesidad de atender no a supuestos concretos, sino a la generalidad de los casos, para determinar la afectación del impuesto a la capacidad económica de los contribuyentes y, por ende, la constitucionalidad o inconstitucionalidad del mismo.

Y, en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, es manifiesta la existencia de un claro desajuste entre el rendimiento que la norma está exigiendo obtener a los patrimonios de los contribuyentes y el rendimiento real que estos pueden obtener atendiendo a la realidad del mercado, que es de todo punto irreal y que resulta prácticamente inalcanzable.

En efecto, el artículo 3.Once de la Ley 38/2022 establece la siguiente escala aplicable a la base liquidable:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
---	-----------------------------------	---	---



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

Sin embargo, **atendiendo a los indicadores económicos del momento actual** (recordemos que el impuesto es temporal y, por ende, directamente afectado por la coyuntura del momento en que se exige), **se comprueba que, incluso para un experto inversor, es prácticamente imposible obtener rendimientos siquiera cercanos a los tipos de gravamen consignados en los tipos de la escala.**

1) Así, en el caso de los depósitos, los hogares españoles tenían en noviembre casi un billón de euros almacenados en depósitos bancarios, rindiendo de media un 0,1%, según datos del Banco de España, mientras que el rendimiento medio de los depósitos contratados tras el reciente incremento de los tipos de interés es del 0,7%

2) En cuanto a los fondos de inversión garantizados, según datos ofrecidos por FINECT, el rendimiento durante 2022 del mejor fondo, CaixaBank Garantizado Rendimiento Bolsa I FI, se mantuvo en negativo, al -0.49% anual en 2022 y al -0.2% a 3 años, mientras que el mejor fondo a tres años, Eurovalor Garantizado Acciones V FI, experimentó una rentabilidad del 0.64% a 3 años y del -0.74% anual en 2022.

Nombre del Fondo	Categoría	Rentabilidad 2022	Rentabilidad 3 años	Rentabilidad 5 años
Caixabank Garantizado Rendimiento Bolsa I FI	Garantizados	-0,20%	-0,49%	-
Bankinter Euribor Rentas Garantizado FI	Garantizados	-0,73%	-0,31%	0,21%
Eurovalor Garantizado Acciones V FI	Garantizados	-0,74%	0,64%	2,16%
Eurovalor Garantizado Estrategia FI	Garantizados	-0,79%	0,23%	0,74%
Bankinter Renta Fija Marfil I Garantizado FI	Garantizados	-0,81%	-0,55%	0,12%
Caixabank Garantizado Euribor FI	Garantizados	-1,15%	0,07%	0,89%
Caixabank Rendimiento Gar. 2023 II FI	Garantizados	-1,19%	-0,59%	0,08%
Bankinter Euribor Rentas II Garantizado FI	Garantizados	-1,20%	-0,42%	0,33%
Caixabank Rendimiento Garantiza 2023 FI	Garantizados	-1,21%	-0,74%	-0,14%
Bankinter Eurobolsa Garantizado FI	Garantizados	-1,23%	0,01%	-0,09%
Caixabank Garantizado Euribor II FI	Garantizados	-1,28%	-0,18%	0,71%
Kutxabank Garantizado Bolsa FI	Garantizados	-1,33%	-0,49%	-
Unifond Rentas Garantizado 2024-X FI	Garantizados	-1,37%	-0,57%	0,07%

Fuente: datos de Morningstar recopilados el 3 de noviembre de 2022.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

3) Respecto de los fondos de deuda pública comercializados en España, según El Economista, las pérdidas medias en 2022 rondaron el 16%, con el siguiente análisis detallado:

La 'foto' en el año muestra pérdidas

Fondos de deuda pública disponibles para el particular más rentables a 10 años

FONDO	PATRIMONIO (MILL. €)	RATING MORNINGSTAR	RENTABILIDAD (%)		INVERSIÓN MÍNIMA (€)	COM. MÁXIMA GESTIÓN (%)	
			2022*	ANUALIZADA 10 AÑOS			
Generali IS Euro Bond CX	1.146	★★★★★	-13,15		1,93	500	0,60
BBVA Bonos España Largo Plazo FI***	30	★★★★★	-8,23		1,43	10.000	0,75
DPAM B Bonds Eur W Cap	511	★★★★★	-16,77		1,34	1 part. (75,36)	0,20
Amundi SF Euro Cv 7-10 year A EUR D	68	★★★★★	-17,96		1,33	0	0,60
Epsilon Fund Euro Bond R EUR Acc	5.862	★★★★★	-15,22		1,17	500	0,85
Candriam Bds Euro Government I EUR Cap	824	★★★★★	-16,43		1,15	0	0,20
AXAWF Euro Government Bonds F Cap EUR	634	★★★★★	-16,30		1,09	0	0,30
JPM EU Government Bond A (acc) EUR	1.808	★★★★★	-16,93		1,04	35.000	0,40
DWS Invest Euro-Gov Bonds LD	703	★★★★★	-18,07		1,02	0	0,60
Robeco Euro Government Bonds F €	720	★★★★★	-17,71		0,93	1 part. (110,93)	0,25
UBAM Euro Bond IC EUR	18	★★★★★	-17,81		0,88	0	0,25
State Street EMU Government Bd Idx P Acc	394	★★★★★	-17,19		0,79	50	0,30
Schroder ISF EURO Govt Bd C Dis EUR	799	★★★★★	-19,52		0,78	1.000	0,20

(*) Hasta 8 noviembre. (**) Dato de rentabilidad en el año hasta el 6 de noviembre. (***) Dato de rentabilidad en el año hasta el 7 de noviembre.

Fuente: Morningstar.

elEconomista

4) En cuanto a los planes de pensiones, las rentabilidades medias anuales en el periodo de los últimos 10 años, según datos de Inverco a 30 de noviembre de 2022, han sido las siguientes:

- Renta Fija Corto Plazo -0.22%
- Renta Fija Largo Plazo 0.59%
- Renta Fija Mixta 1.03%
- Renta Variable Mixta 30.8%
- Renta Variable 6.10%
- Garantizados 2.57%

5) Por su parte, la rentabilidad acumulada de índices de renta variable, según el Banco de España, ha sido de:

- IBEX 35 -4.8%
- DJ Euro Stoxx 50 -11.7%
- DAX 30 -12.2%
- MIB 30 -12.0%
- FTSE 100 0.9%
- NASDAQ -33.1%
- Nikkei 225 -3.4%



Comunidad de Madrid
Abogacía General

6) Por último, en el mercado inmobiliario se ha prorrogado hasta el 30 de junio de 2023 –sin perjuicio de ulteriores prórrogas adicionales- en virtud del artículo 67 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, la limitación del 2% en el incremento de la renta establecida por el artículo 46 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, al remitir a la aplicación de la variación anual del Índice de Garantía de Competitividad.

Los anteriores valores permiten constatar la dificultad que supone para cualquier sujeto al Impuesto Temporal obtener un rendimiento a su patrimonio que alcance el 3,5% exigido por el tipo máximo de la escala, e incluso los tipos inferiores del 2,1% y 1,7%, por lo que el nuevo impuesto está gravando una manifestación de riqueza que no es ya potencial, sino irreal o inexistente.

No cabe, en fin, alegar en contrario el posible efecto de los límites a la cuota y las deducciones que regulan, respectivamente, los apartados doce y trece a quince del artículo 3 de la Ley 38/2022, puesto que por sí solos no garantizan el efecto denunciado de agotar toda la capacidad económica, real o potencial, sometida a gravamen. En efecto, los primeros sirven únicamente para reducir, que no impedir, que la concurrencia de los Impuestos sobre la Renta, de Patrimonio y a las Grandes Fortunas haga que la cuota íntegra supere el 60% de las bases imponibles sometidas a IRPF. Esta regla, traída al nuevo impuesto –como otras tantas, lo que ratifica el criterio antes expuesto de que estamos ante un Impuesto sobre el Patrimonio con otro nombre, aprobado con el fin de sortear los requisitos de la regulación de la financiación autonómica- procedente del Impuesto sobre el Patrimonio, se limita a reducir el riesgo de confiscatoriedad por acumulación de impuestos. Sin embargo, no sirve para eludir el agotamiento por sí mismo de la capacidad económica gravada que se está denunciando. Por su parte, las deducciones obedecen a técnicas para evitar la doble imposición –con la excepción de la correspondiente a bienes situados en Ceuta y Melilla- y, obviamente, no reducen el esfuerzo fiscal global, pues tanto le dará al contribuyente pagar por Impuesto sobre las Grandes Fortunas y Patrimonio que sólo por el primero, o tributar en España o en el extranjero.

Con ello, en la generalidad de situaciones económicas a las que debe atenderse para apreciar su constitucionalidad, -tal y como señala el razonamiento del voto particular transcrito *ut supra*-, se estará exigiendo el impuesto sobre un crecimiento del patrimonio ficticio y muy superior al que cabe reclamar a un inversor medio, o a una persona mínimamente diligente en la gestión de sus bienes (pues no todo sujeto al impuesto habrá de tener conocimientos de inversión ni le resulta exigible), con lo que dicho patrimonio se verá reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen,



Comunidad de Madrid
Abogacía General

afectándose de ese modo y sin justificación a la capacidad económica de los contribuyentes.

QUINTO. – VULNERACIÓN DE LA AUTONOMÍA POLÍTICA Y FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, ASÍ COMO DE LOS PRINCIPIOS DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL, COORDINACIÓN Y LEALTAD INSTITUCIONAL.

Finalmente, la creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas atenta contra la autonomía financiera de las comunidades autónomas (y, en lo que al interés particular de esta parte respecta, de la Comunidad de Madrid), protegido en el artículo 156 de la Constitución, en el artículo 1 de la LOFCA y recientemente reforzado en el ámbito autonómico madrileño por la Ley 10/2022.

Así, el **artículo 156.1 de la Constitución** proclama a este respecto que “*Las Comunidades Autónomas gozarán de 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*”, en tanto que el artículo 157.1.a) contempla, entre los recursos de aquellas, los “*Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado*”.

Dicho principio ha sido detenidamente analizado por el Tribunal Constitucional en pronunciamientos como sus SSTC 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 3); 168/2004, de 6 de octubre (FJ 4) y 65/2020, de 18 de junio (FJ 4), en las que se puso de manifiesto su doble manifestación actual, tanto en la vertiente del gasto como en la vertiente de los ingresos; habiendo cobrado esta última una especial relevancia tras la última reforma del sistema de financiación autonómico, en la que se evolucionó de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado a una concepción del sistema presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal, a fin de que cada comunidad autónoma pueda establecer su propia política tributaria.

Por ello, si bien la introducción del nuevo tributo no afecta a la vertiente del gasto, no puede decirse lo mismo respecto de los ingresos. Pues, aun cuando pudiera argumentarse que, al tener la Comunidad de Madrid bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio ha renunciado a dicho ingreso y que, al mismo tiempo, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no le impide restablecer la tributación en virtud de aquel, debe tenerse en cuenta que, como señala la **STC 168/2004, 6 de octubre** (FJ 4), “*dicha autonomía financiera "no entraña sólo la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la **cuantificación** y distribución del mismo dentro del marco de sus*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

competencias" (STC 127/1999, de 1 de julio, FJ 8, con cita de la STC 13/1992, de 6 de febrero)" (FJ 9)".

Para el actual modelo de financiación, aprobado en 2009, la **STC 65/2020, de 18 de junio**, establece de manera clara el papel central que desempeñan los tributos cedidos y las competencias normativas reconocidas a las comunidades autónomas. En concreto, declara el FJ 4.c) lo siguiente:

“c) Evolución del modelo de hacienda autonómica. Corresponde abordar la controversia aquí suscitada teniendo en cuenta la evolución experimentada por el sistema de financiación de las comunidades autónomas en los últimos años en relación con los recursos tributarios de que disponen y sus posibilidades de actuar sobre estos mismos recursos.

Dentro del marco constitucional flexible y abierto que regula el sistema de financiación autonómica (arts. 156 a 158 CE), completado por la LOFCA ex art. 157.3 CE y los estatutos de autonomía, se han ido sucediendo diferentes modelos. Como ha señalado este tribunal, a partir del quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas) se pasó de un modelo de hacienda autonómica de transferencias “en las que el grueso de sus ingresos procedían del presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

Ahora bien, los sucesivos modelos de hacienda autonómica “corresponsable” implantados desde 1997, si bien amplían notablemente la financiación de carácter tributario, no lo hacen a través del fomento o la ampliación del margen para la tributación autonómica propia, sino por la vía de la cesión de determinados tributos estatales.

De un lado, la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (art. 133.2 CE) en la que se traduce fundamentalmente la autonomía financiera autonómica en su vertiente del ingreso [por todas, SSTC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), con cita de las SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4, y 96/2002, de 25 de abril, FJ 3] ha sido delimitada, como se verá, no solo por la



Comunidad de Madrid

Abogacía General

Constitución, sino también, y más intensamente, por la LOFCA ex art. 157.3 CE, por lo que nunca ha sido una fuente de ingresos públicos significativa. Una de las razones principales ha sido la prohibición de crear tributos autonómicos sobre “materias reservadas a las corporaciones locales” establecida en la redacción originaria del art. 6.3 LOFCA, que este tribunal interpretó en términos de “materia imponible” (manifestada en las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006, 196/2012, 60/2013, 53/2014 y 22/2015 y en los AATC 417/2005, 434/2005 y 456/2007), restringiendo con ello de forma notable el poder tributario de las comunidades autónomas. Así, el único signo favorable a la autonomía y corresponsabilidad autonómicas en materia de tributos propios en los sucesivos modelos de financiación implantados desde el ejercicio 1997 se ha producido en el sistema vigente, con el cambio de contenido de esta prohibición del art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma parcial de la LOFCA, en la que se asimilan las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales (art. 6.2 y 6.3 LOFCA) para que se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”. Con ello se pretendió, según el punto 4.4.9 del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (del que esta reforma de la LOFCA trae causa), no solo una mayor seguridad jurídica para “evitar los habituales conflictos constitucionales actuales [...] con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”, sino también una posibilidad de “ampliar el espacio fiscal de las comunidades autónomas” [SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3; 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 a), y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 a)].

De otro lado, 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 en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite que las comunidades autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), con cita de la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8]. Es más, los principios de autonomía y corresponsabilidad se refuerzan en el vigente sistema de financiación establecido en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma de la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Primero, manteniendo los tributos totalmente cedidos y aumentando los porcentajes de participación en los tributos cedidos parcialmente; segundo, manteniendo las competencias autonómicas de ejecución (potestades de



Comunidad de Madrid
Abogacía General

aplicación y sanción) de los tributos totalmente cedidos, incluyendo ahora la posibilidad de delegar la potestad de revisión en vía administrativa de los actos dictados por la comunidad autónoma; y, finalmente, ampliando las competencias normativas de determinados tributos cedidos parcialmente (como el impuesto sobre la renta de las personas físicas) de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen”.

De este modo, **la autonomía financiera no solo implica la posibilidad de establecer o aumentar tributos, sino también la potestad de rebajarlos e incluso suprimirlos**, determinando cada comunidad autónoma su propio modelo fiscal en el marco de su política económica, sin que este se vea anulado por decisiones estatales adoptadas con el solo propósito de neutralizar aquella.

Se trata de proteger, por tanto, la vertiente sustantiva o material del principio de autonomía financiera, que se ejerce por las comunidades autónomas en el marco de sus competencias normativas sobre tributos cedidos y, por tanto, con sujeción plena al bloque de constitucionalidad; al amparo de la cual se produce la clásica opción macroeconómica entre (i) incrementar los impuestos para aumentar el gasto público y, de este modo, incidir en la demanda agregada o (ii) reducir los impuestos para fomentar así el ahorro, la inversión y el consumo privados como herramientas, de nuevo, para aumentar la demanda agregada y el crecimiento económico.

Y ello, por cuanto que, como advierte la **STC 289/2000, de 30 de noviembre** (FJ 3), la autonomía financiera constituye un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, de manera que *“cuando la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas en sus arts. 137 y 156 autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, se está refiriendo tanto a la autonomía «política» como a la «financiera». No en vano, como hemos reiterado en múltiples ocasiones, la autonomía política, entendida como «la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia» (STC 13/1992, de 6 Feb., FJ 7), tiene una vertiente económica importantísima”.*

Frente a ello, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, de conformidad con el objetivo declarado en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, armoniza de forma impropia la tributación entre autonomías, afectando fundamentalmente a los contribuyentes de Madrid y Andalucía, pero también a los de otras comunidades que, con diferentes medidas legislativas, habían ejercido sus potestades normativas en el marco del vigente bloque de la constitucionalidad, tal y como puede observarse en la siguiente comparativa publicada por la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA):



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Tabla: Impacto del establecimiento del IGF por Comunidades Autónomas

Comunidad Autónoma	Tipo máximo IP 2022	Tipo máximo IGF	Diferencia entre tipo máximo IP y tipo máximo IGF	Patrimonio neto a partir del cual operaría el IGF (euros)
Cataluña	2,75	3,50	-0,75	16.613.315
Galicia	1,88	3,50	-1,63	8.639.577
Andalucía	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Principado de Asturias	3,00	3,50	-0,50	23.892.291
Cantabria	3,03	3,50	-0,47	26.293.614
La Rioja	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Región de Murcia	3,00	3,50	-0,50	25.032.081
C. Valenciana	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Aragón	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Castilla-La Mancha	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Canarias	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Extremadura	3,75	3,50	0,25	Sin incidencia
Islas Baleares	3,45	3,50	-0,05	209.853.351
Madrid	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Castilla y León	3,50	3,50	0,00	Sin incidencia
Álava	2,50	3,50	-1,00	13.166.853
Vizcaya	2,00	3,50	-1,50	9.597.712
Guipúzcoa	2,50	3,50	-1,00	13.066.853
Navarra	2,00	3,50	-1,50	10.612.803

Las características del impuesto evidencian que, en su objetivo armonizador que prescinde de los cauces legalmente establecidos, se persigue únicamente dejar sin efecto de manera focalizada y quirúrgica las políticas propias adoptadas por determinadas comunidades autónomas en legítimo ejercicio de su autonomía financiera, prescindiendo de abordar los tradicionales problemas suscitados por el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuya normativa reguladora se remite, así como de cualquier otra innovación del ordenamiento jurídico.

De donde cabe afirmar que el artículo 3 de la Ley 38/2022 y su finalidad armonizadora no solo atenta contra la autonomía financiera de las comunidades autónomas, sino contra la más amplia **autonomía política consagrada en el artículo 137 de la Constitución**, pues aquel se dicta con una finalidad extrafiscal que pretende igualar la tributación del patrimonio de las personas físicas en todo el territorio nacional, impidiendo el desarrollo por las comunidades autónomas de políticas propias que, en el caso de la Comunidad de Madrid, habían supuesto una atracción de inversión y una



Comunidad de Madrid
Abogacía General

fuente de generación de riqueza que, como consecuencia de aquella, se ve ahora seriamente comprometida.

Frente a ello, no parece suficiente invocar el principio de solidaridad entre comunidades autónomas que se encuentra contemplado en los artículos 2, 138.1 y 156 de la Constitución, así como en los artículos 2.Uno.e) y 19.Dos de la LOFCA, por cuanto que, como señala la STC 64/1990, de 5 de abril, en su FJ 9, “*ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora*”.

Por otra parte, se encuentra estrechamente ligada a la autonomía financiera la **corresponsabilidad fiscal** hacia la que ha evolucionado el vigente sistema tributario, y que es igualmente puesta de manifiesto en el FJ 3 de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en el que se advierte que “*Concepto éste el de la «corresponsabilidad fiscal», que no solo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación. En este sentido se ha manifestado la Exposición de Motivos de la Ley 14/1996 citada donde se proclama que «a partir de estos momentos se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva.»*”.

Finalmente, debe hacerse alusión a dos últimos principios reguladores del sistema de financiación autonómico reconocidos en las normas integrantes del bloque de constitucionalidad, cuales son los de **coordinación y lealtad institucional** a que se refiere el **artículo 2.Uno de la LOFCA**, detallándose también este último en el **artículo 9 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que, entre otros, exige a todas las Administraciones Públicas valorar el impacto que sus actuaciones pudieran tener en el resto de Administraciones Públicas, respetar el ejercicio legítimo de sus competencias, ponderar la totalidad de los intereses públicos implicados o cumplir con los deberes de suministro de información y transparencia.

El principio de lealtad institucional ha sido, además reconocido por la **STC 215/2014, de 18 de diciembre** (FJ 4), específicamente en relación con el sistema de financiación, recordando que “*aun cuando no está recogido de modo expreso en el texto constitucional «constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada» (SSTC 239/2002, de 11 de diciembre, FJ 11; 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4; 109/2011, de 22 de junio, FJ 5; 123/2012, de 5 de junio, FJ 8; y 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4), del que deriva un deber de colaboración e información recíproca entre las Administraciones implicadas (SSTC 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 10; y 164/2001, de 11 de julio, FJ 48), dimanante del general deber de auxilio recíproco (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4), «que debe presidir las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas» (STC 76/1983,*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

de 5 de agosto, FJ 11; y, en el mismo sentido, STC 104/1988, de 8 de junio, FJ 5), que es concreción, a su vez, de un deber general de fidelidad a la Constitución [SSTC 11/1986, de 28 de enero, FJ 5; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.b); y 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4]. Por esta razón, el art. 2.1 LOFCA somete la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, en coordinación con la Hacienda del Estado, al principio de lealtad institucional [letra g)], y el art. 9 LOEP obliga a todas las Administraciones Públicas a adecuar sus actuaciones al mismo principio de lealtad institucional”.

Principios que exceden de una mera naturaleza informadora del sistema y que, en la forma en que se ha elaborado y aprobado el nuevo impuesto, es evidente que tampoco han sido observados.

Por todo lo expuesto,

SUPLICO AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL que, teniendo interpuesto el presente recurso de inconstitucionalidad en tiempo y forma, se sirva admitirlo y, en sus méritos y previos los trámites procesales oportunos, dicte sentencia por la que declare la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, por las razones expuestas a lo largo del mismo.

OTROSÍ DIGO que, a fin de evitar los importantes perjuicios que se derivarían de la aplicación de la disposición recurrida, vengo a solicitar la medida cautelar de **SUSPENSIÓN DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 38/2022** hasta que por ese Excmo. Tribunal se dicte sentencia, con base en las siguientes

ALEGACIONES

a) Sobre la constitucionalidad de la suspensión solicitada.

A efectos de poder conceder la medida cautelar reclamada, se considera necesaria, y así se solicita, la revisión de la que viene siendo la doctrina tradicional de ese Tribunal Constitucional, en relación con la imposibilidad de acordar la suspensión de disposiciones normativas con rango de ley en el marco de los procedimientos de inconstitucionalidad, fuera del supuesto previsto en el artículo 161.2 de la Constitución, puesto que, como se argumentará seguidamente, ni la norma constitucional ni las integrantes del bloque de constitucionalidad –señaladamente la LOTC- contienen prohibición alguna al respecto.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

La viabilidad de revisar dicha doctrina se evidenció, especialmente, en el Auto 90/2010, de 14 de julio de 2010, que, a pesar de denegar la suspensión solicitada por los recurrentes de diversos preceptos de la Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo, de salud sexual y reproductiva y de la interrupción voluntaria del embarazo solicitada en el recurso de inconstitucionalidad 4523-2010, contó con el voto particular de cinco de los doce magistrados integrantes del Tribunal, en los que defendieron la constitucionalidad de acordar la medida cautelar de suspensión de las disposiciones recurridas.

En relación con esta cuestión, debe recordarse que la tradicional jurisprudencia constitucional se fundamenta, para denegar la suspensión de disposiciones legales en los procedimientos de inconstitucionalidad, en lo dispuesto en los artículos 161.2 de la Constitución, así como 1 y 30 de la LOTC, cuyo contenido conviene examinar.

Partiendo del único precepto constitucional existente al respecto, el **artículo 161.2 de nuestra Carta Magna** establece que *“El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses”*.

Como puede observarse, en dicho precepto se regula una suspensión automática *ex lege*, por un plazo máximo inicial de cinco meses, de las disposiciones y resoluciones adoptadas por las comunidades autónomas, cuando estas sean recurridas por el Gobierno de la Nación. Sin embargo, **lo anterior no impide que el Tribunal pueda acordar la suspensión de disposiciones y resoluciones en otros supuestos, pues la Constitución no establece interdicción u obstáculo alguno al respecto; simplemente, en esos restantes casos, no se produciría la suspensión automática anterior**, sino que debería acordarse en cada caso, en atención a las circunstancias concurrentes.

Buena muestra de que la Constitución no impide la suspensión de disposiciones legales fuera del caso contemplado en su artículo 161.2 es la existencia de otro supuesto no regulado en aquella en el que se produce dicha suspensión *ope legis*, cual es el recurso previo de inconstitucionalidad contra proyectos de estatutos de autonomía y contra propuestas de reforma de estatutos de autonomía. En este recurso, el artículo 79 de la LOTC, en su redacción vigente, dada por la Ley Orgánica 12/2015, de 22 de septiembre, se contempla un efecto suspensivo automático por la mera interposición del recurso, sin que se considere que dicha suspensión sea inconstitucional por no estar contemplada en la norma suprema. Y lo mismo sucedía con la redacción original del referido precepto, aunque en aquella ocasión con un ámbito mucho más amplio, ya que el recurso previo podía tener por objeto tanto proyectos de estatutos de autonomía como cualesquiera otras leyes orgánicas.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

De este modo, la suspensión de disposiciones legales recurridas en procedimientos de inconstitucionalidad, ya sean estos recursos o cuestiones de inconstitucionalidad, no vulneraría en modo alguno la Constitución, por lo que, en su caso, la interdicción sería mediata (proveniente de las normas que conforman el bloque de inconstitucionalidad) pero no inmediata o directa (esto es, del propio texto constitucional).

Pues bien, acudiendo al bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia constitucional ha venido aludiendo tradicionalmente al **artículo 30 de la LOTC** como principal impedimento para otorgar la tutela cautelar en estos supuestos, toda vez que dicho precepto dispone que *“La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley, de la disposición normativa o del acto con fuerza de Ley, excepto en el caso en que el Gobierno se ampare en lo dispuesto por el artículo ciento sesenta y uno, dos, de la Constitución para impugnar, por medio de su Presidente, Leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas”*.

El anterior precepto se ha puesto en relación con el artículo 1.1 de la LOTC, que declara que *“El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica”*.

Y así, el parecer mayoritario en el ATC 90/2010 afirmó que *“en el caso de los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad de las leyes, el art. 30 LOTC impide su suspensión tanto automática como a solicitud de parte, fuera del caso previsto en el art. 161.2 CE”* (FJ 2), rechazando asimismo la posibilidad de plantear una autocuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 30 de la LOTC, toda vez que su planteamiento solamente resulta posible en los recursos de amparo y, además, aun cuando se plantease, su efecto no sería el de suspender la vigencia de la ley a la que se refiera la cuestión, sino la suspensión del procedimiento judicial en el que se hubiese suscitado, por lo que el precepto continuaría vigente mientras se sustanciara la cuestión (FJ 3).

Sin embargo, dicho con el máximo respeto, y contrariamente a lo afirmado, entendemos que no resultaría necesario el planteamiento de ninguna autocuestión de inconstitucionalidad; precisamente en aplicación de la doctrina consolidada del Tribunal según la cual no procede la inconstitucionalidad cuando, existiendo dos o más interpretaciones posibles, alguna de ellas sea ajustada a la Constitución.

Y, en el caso que nos ocupa, el artículo 30 de la LOTC dispone que *“La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley”*, salvo en el supuesto del artículo 161.2 de la Constitución, pero dicha previsión puede interpretarse en el sentido de que la admisión de tales procedimientos de inconstitucionalidad no suspenderá **de forma automática** la



Comunidad de Madrid
Abogacía General

vigencia o aplicación de la ley, lo cual no impide que esta pueda acordarse de oficio o a instancia de parte por el Tribunal en atención a las circunstancias del caso concreto.

Esta misma interpretación es la sostenida por el **magistrado don Javier Delgado Barrio** en su **voto particular al ATC 90/2010**, en el que se contiene el siguiente razonamiento que compartimos plenamente:

“4. En principio son dos las posibles vías de suspensión de la vigencia o aplicabilidad de las leyes impugnadas: la primera se produce indefectiblemente como un efecto directo de la mera interposición del recurso, en tanto que en la segunda es el Tribunal el que, en atención a las circunstancias del caso, puede acordar o no la suspensión.

La Constitución sólo se refiere a la suspensión de las leyes recurridas ante el Tribunal Constitucional en la primera de esas dos modalidades: lo hace, de un lado, al establecer que la impugnación contemplada por el art. 161.2 CE producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, y lo hace también, de otro, para excluir el efecto suspensivo de la cuestión de inconstitucionalidad en el art. 163 CE.

Por el contrario, no se refiere la Constitución de modo expreso a la segunda modalidad de suspensión, la acordada cautelarmente por el Tribunal Constitucional. Este silencio creo que no ha de ser interpretado como la fuente de una prohibición de la suspensión cautelar en este tipo de procesos, sino como una falta de regulación constitucional –no creo que resultase inconstitucional una ley que la estableciese– y desde luego la STC 66/1985, de 23 de mayo, referida a una ley del Estado, no da base para obtener una conclusión prohibitiva de la suspensión cautelar de la ley estatal, única que aquí importa”.

En semejantes términos se pronuncia el **magistrado don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez** en su voto particular al mismo ATC 90/2010, en el que se afirma que *“De la lectura atenta del art. 30 LOTC no creo que deba extraerse una conclusión negativa pues lo que este precepto establece es simplemente la regla de que la interposición del recurso de inconstitucionalidad no produce ni conlleva la suspensión ope legis de la vigencia y aplicación de las leyes estatales recurridas; de modo que, en realidad, del precepto nada se concluye, ni a favor ni en contra, sobre la posibilidad de que el Tribunal, a instancia de parte y como medida cautelar ad hoc, pueda acordar la suspensión de disposiciones legales estatales”.*

Del mismo parecer son los **magistrados don Ramón Rodríguez Arribas y don Guillermo Jiménez Sánchez**, en el **voto particular** formulado por el primero al meritado ATC 90/2010, al que se adhirió el segundo:



Comunidad de Madrid
Abogacía General

“El art. 30 LOTC, al decir que «la admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad, no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la ley, de la disposición normativa o del acto con fuerza de ley, excepto en el caso en que el Gobierno se ampare en lo dispuesto por el art. 161.2 de la Constitución para impugnar, por medio de su Presidente, Leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley de las Comunidades Autónomas», lo que hace es fijar la regla general de que la sola admisión de un recurso abstracto sobre la constitucionalidad de una ley no lleva implícita la suspensión de su vigencia y aplicación, y a renglón seguido establece ya una excepción: la de la suspensión automática de las leyes autonómicas cuando son impugnadas por el Presidente del Gobierno, invocando la facultad que le confiere la propia Constitución.

Por lo tanto, no puede afirmarse que del solo texto del art. 30 LOTC nazca una prohibición absoluta de suspensión, máxime teniendo en cuenta que cuando se redactó este precepto había otra excepción, que era la del recurso previo de inconstitucionalidad frente a leyes orgánicas. Precisamente la desaparición del recurso previo dejó al art. 30 como única norma sobre la cuestión y puede y debe hacerse una interpretación integradora del precepto con la Ley y con la Constitución, como la que sostengo y he mantenido en la deliberación del Auto, del que me aparto”.

Para concluir, y como argumentos adicionales en sustento de la posibilidad de acordar la suspensión de las normas legales recurridas en los procedimientos de inconstitucionalidad, no pueden dejar de considerarse los siguientes:

- La primigenia doctrina constitucional no consideró inconstitucional la suspensión de disposiciones legales, sino que, partiendo de su presunción de legitimidad, que consideraba como singularmente cualificada, al emanar aquellas del poder legislativo como máximo representante de la soberanía popular, advirtió de que debía acordarse con especial cautela.

Así lo puso de manifiesto la **STC 66/1985, de 23 de mayo**, cuyo FJ 3 consideró que *“Igualmente evidente es, sin embargo, que los actos o las normas que emanan de poderes legítimos disfrutan de una presunción de legitimidad, que si bien puede ser cuestionada por quien entienda sus derechos vulnerados por aquéllos o éstas (y en el caso de las leyes, también por aquellos legitimados para interponer el recurso de inconstitucionalidad), obliga a considerar como excepcional la posibilidad de suspender su vigencia o ejecutoriedad. Esta presunción es, además, tanto más enérgica cuanto más directa es la conexión del órgano con la voluntad popular y llega por eso a su grado máximo en el caso del legislador, que lo es, precisamente, por ser el representante de tal voluntad. Como el legislador está vinculado por la Constitución la constatación de que la Ley la ha infringido destruye la presunción y priva de todo valor a la Ley, pero mientras tal constatación no se haya producido, toda suspensión de la*



Comunidad de Madrid
Abogacía General

eficacia de la Ley, como contraria a dicha presunción, ha de ser considerada excepcional, lo que naturalmente impide ver en ella una consecuencia necesaria general o generalizable de la primacía de la Constitución”.

Por tanto, se trata de una interpretación ostensiblemente diferente a la desarrollada con posterioridad, ya que, **si la posibilidad de suspensión de las leyes se contempla como excepcional, para ello debe partirse necesariamente de la premisa de que es constitucional** dicha suspensión, aunque no sea el efecto general de la interposición de cualquier recurso. Y ello, teniendo en cuenta que al tiempo de dictarse dicha sentencia se encontraba vigente la misma redacción del artículo 30 de la LOTC que en la actualidad, ya que dicho precepto no ha sufrido modificaciones desde la promulgación de la norma, a pesar de lo cual la STC 66/1985 no consideró que prohibiese radicalmente toda suspensión.

- Es más, dos años antes, el **ATC 120/1983, de 21 de marzo**, acordó la suspensión de los artículos 6, 7 y 8 de la Ley Orgánica 6/1983, de 2 de marzo, por la que se modifican determinados artículos de la Ley 39/1978, de 17 de julio, de Elecciones Locales, a pesar de que dicha ley orgánica ya había sido publicada en el Boletín Oficial del Estado y había entrado en vigor (y, por tanto, sin que se tratase de una suspensión previa a su promulgación, que es únicamente la que contemplaba el artículo 79.Dos de la LOTC en su primitiva redacción).
- También han existido ocasiones en las que se ha acordado el mantenimiento de la suspensión de disposiciones legales autonómicas más allá del plazo de cinco meses previsto en el artículo 161.2 de la Constitución, momento a partir del cual dicha suspensión cautelar ya no opera de forma automática por mor del referido precepto constitucional, sino que requiere de la correspondiente ponderación de intereses para poder continuar en aquella situación. Específicamente, el **ATC 336/2005, de 15 de septiembre**, autorizó el mantenimiento de la suspensión de una ley castellanoleonesa que incidía de forma directa sobre una competencia estatal, argumentando que *“la capacidad de bloqueo de una Ley Autonómica respecto del ejercicio de competencias atribuidas al Estado por el bloque de constitucionalidad excede de las situaciones normales de controversia competencial, por cuanto incluso podría poner en cuestión, hasta eliminarla o desvirtuarla, una competencia estatal claramente reconocida por la Norma Fundamental”*. De modo semejante, en el caso que nos ocupa, se produce una situación en la que una norma estatal se dicta con el objeto de dejar sin efecto las competencias normativas autonómicas atribuidas por el bloque de constitucionalidad en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, reconociéndose expresamente dicha finalidad en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022 impugnada.



Comunidad de Madrid

Abogacía General

- A pesar de la presunción de legitimidad de las normas emanadas del poder legislativo, el artículo 161.2 de la Constitución determina su suspensión automática en el caso de disposiciones autonómicas por el mero hecho de ser recurridas por el Gobierno de la Nación. Por ello, **sostener una interpretación conforme a la cual, mientras que las normas autonómicas se suspenden automáticamente, en el caso de las normas estatales no procede en ningún caso la suspensión, equivaldría a considerar que la presunción de legitimidad de éstas es inferior a la de aquéllas**, a pesar de emanar ambas del mismo poder legislativo, puesto que la Constitución, en el diseño del Estado de las autonomías, quiso dotar a las comunidades autónomas de parlamentos o asambleas legislativas, al igual que sucede a nivel estatal con las Cortes Generales, en el marco de la organización territorial del Estado.

Con ello, además, se estaría conculcando la **igualdad** entre disposiciones con un mismo rango (legal), **por razón de su procedencia**, desconociendo que la relación entre los ordenamientos estatal y autonómicos no es de jerarquía o subordinación, sino competencial.

- Finalmente, el rechazo a cualquier posibilidad de suspensión de las disposiciones estatales con rango de ley se opondría a un último derecho fundamental, que es el de **tutela judicial efectiva** proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, ya que, como ha venido señalando ese Tribunal Constitucional –por todas, en su STC 238/1992, de 17 de diciembre, FJ 3-, aun cuando dicho precepto no contiene una referencia explícita a las medidas cautelares ni a la potestad de suspensión, “la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”. Doctrina que ha venido reiterándose posteriormente, en pronunciamientos como la STC 141/2020, de 19 de octubre (FJ 3).

b) Periculum in mora

Expuesta la viabilidad jurídica de acordar la medida cautelar de suspensión solicitada, procede examinar las circunstancias concurrentes en el presente recurso, a fin de determinar las razones por las que entendemos necesaria su adopción, empezando por el que viene considerándose como principal requisito para la concesión de la referida tutela cautelar, cual es el *periculum in mora* o riesgo de que su no otorgamiento pueda hacer perder al recurso su finalidad.

Este requisito es el exigido por la propia **LOTC** para acceder a la suspensión de los actos objeto de los recursos de amparo constitucional, disponiendo en su **artículo 56.1** que “La Sala que conozca de un recurso de amparo suspenderá, de oficio o a instancia del recurrente, la ejecución del acto de los poderes públicos por razón del cual se reclame el amparo constitucional, cuando la ejecución hubiere de ocasionar un



Comunidad de Madrid
Abogacía General

perjuicio que haría perder al amparo su finalidad”, y permitiendo su apartado 2 solicitar la suspensión en cualquier tiempo anterior a la resolución del recurso.

A idéntico criterio atiende, en los conflictos positivos de competencia, el **artículo 64.3 de la LOTC**, que establece que *“el órgano que formalice el conflicto podrá solicitar del Tribunal la suspensión de la disposición, resolución o acto objeto del conflicto, invocando perjuicios de imposible o difícil reparación”*.

Y lo mismo sucede en el ámbito de la jurisdicción ordinaria, pudiendo citarse los artículos 728.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil; 130.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, y 79.1 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social; vinculándose en todas ellas la adopción de medidas cautelares con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva a que aludimos anteriormente, pues forma parte integrante e inseparable del mismo.

Partiendo de dicha premisa, en el caso que nos ocupa, consideramos que, aun tratándose de una norma tributaria y, por ende, de contenido económico (ámbito en que la tutela cautelar tradicionalmente se ha venido otorgando con mayor cautela, puesto que normalmente existe una mayor facilidad de reparación de los perjuicios económicos) concurre dicho *periculum* por un doble motivo: (i) por los efectos perniciosos e irreversibles sobre la economía española que se derivan del nuevo impuesto, además de los daños ocasionados a los sujetos pasivos del mismo y (ii) por la limitación de los efectos que viene estableciendo el Tribunal Constitucional en sus sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de las normas fiscales.

En lo que respecta al primer motivo, la aprobación y exigibilidad del nuevo impuesto no solo va a producir un menoscabo patrimonial contrario a su capacidad económica a los sujetos pasivos del tributo (menoscabo que, *a priori*, podría considerarse reversible en caso de una eventual sentencia estimatoria, mediante la revisión de las situaciones que no hubiesen adquirido firmeza con fundamento en la misma), sino que está ya produciendo, y continuará haciéndolo, una importante reducción en la inversión y en el crecimiento de la economía nacional, tanto por la fuga de patrimonios de personas físicas anteriormente domiciliadas en España y que trasladen su residencia habitual al extranjero para no tributar por obligación personal, o de sus bienes situados en España cuando tributen por obligación real, como por el freno a la implantación de nuevas fortunas en territorio nacional.

Aun cuando se trata de una cuestión de pura lógica (en una economía globalizada, no resulta plausible pensar que los grandes patrimonios van a mantenerse en un país que exige un tipo de gravamen del 3,5% anual sobre un hecho imponible que la mayoría de países del entorno ha suprimido), existen además numerosos análisis que lo avalan, cuantificando el perjuicio que puede producir el nuevo impuesto.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

Baste citar, por todos, el estudio realizado por la consultora Freemarket Corporate Intelligence, del que se hace eco el digital Libre Mercado⁸, en el que se considera que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas provocará una fuga de hasta 30.000 millones de la economía española, lo que equivale al 2,5% del Producto Interior Bruto.

En segundo lugar, además del daño que se causaría a la economía nacional, también sería irreversible el perjuicio que se causaría a los obligados tributarios del nuevo impuesto si se aplicase la vigente limitación de efectos en el alcance de las sentencias que el Tribunal Constitucional viene fijando al estimar la inconstitucionalidad de algunos tributos.

Así, en el caso del IIVTNU, debe recordarse que el FJ 6 de la STC 182/2021, de 26 de octubre, declaró que *“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”*. Por tanto, no solo impide la revisión de situaciones firmes, ya sea por sentencia o por acto administrativo consentido y no recurrido en plazo, sino también de todas aquellas situaciones susceptibles de revisión en las que no se hubiese interpuesto recurso o solicitado su rectificación con anterioridad a la sentencia, aun cuando se encontrasen dentro del plazo al efecto.

Esta misma limitación de efectos se ha reiterado recientemente en la STC 133/2022, de 25 de octubre, FJ 6, con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente anulación del apartado 4 del art. 6 bis de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, en la redacción dada a dicho precepto por la Ley del Parlamento de Canarias 2/2011, de 26 de enero. Si bien en este caso existe un interesante voto particular del magistrado D. Enrique Arnaldo Alcubilla, que compartimos, en el que se advierte que de dicha limitación determina *“que la norma va a seguir desplegando efectos pese a haber sido declarada inconstitucional”*, de modo que el obligado tributario *“debe soportar que le siga siendo aplicable esa ley pese a que esa ley tiempo después es expulsada del ordenamiento jurídico, por ser inconstitucional”*.

En consecuencia, mientras continúe acordándose la limitación de los efectos de la anulación de tributos declarados inconstitucionales, el daño no solo se producirá con carácter general para la economía nacional, sino que será igualmente irreversible para

⁸ <https://www.libremercado.com/2022-10-07/el-impuesto-a-los-ricos-de-sanchez-provocara-una-fuga-de-hasta-30000-millones-de-la-economia-espanola-6940223/>



Comunidad de Madrid
Abogacía General

los contribuyentes sujetos al impuesto, que no podrán optar por la revisión de lo ya satisfecho por ellos en caso de una ulterior sentencia estimatoria del presente recurso si no lo hubiesen impugnado previamente, de modo que –en palabras nuevamente de D. Enrique Arnaldo- “*se hace de peor condición a quienes no cuestionaron la aplicación de una norma tributaria, confiando en la corrección de la decisión del legislador, frente a quienes optaron por su impugnación*”.

c) Fumus boni iuris

Además del *periculum in mora*, se ha hecho tradicionalmente referencia al *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho como parámetro para el otorgamiento de las medidas cautelares solicitadas.

Este requisito supone que, sin prejuzgar el fondo del asunto, existan elementos suficientes que permitan un juicio provisional e indiciario favorable al fundamento de la pretensión, dotando a la pretensión de una apariencia probable de legitimidad que precisamente es la razón que justifica el que pueda adoptarse dicha medida cautelar.

Siendo así, en el presente recurso, y por las numerosas razones expuestas a lo largo del mismo, entendemos que concurre claramente esa apariencia de legitimidad de la pretensión anulatoria ejercitada, así como de los indicios de inconstitucionalidad de la disposición impugnada, toda vez que se trata de un nuevo tributo creado a fin de eludir la modificación de las condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio; que ha sido introducido en una proposición de ley con cuyo contenido no guarda relación alguna a través de una enmienda al articulado tras la toma en consideración de aquel, omitiendo su debida tramitación parlamentaria y vulnerando los derechos de representación política; que se exige, de forma sorpresiva e imprevisible, con efecto retroactivo para el año 2022; que vulnera la capacidad económica de los obligados tributarios al exigirse sobre una manifestación de riqueza irreal, y que afecta a la autonomía financiera de las comunidades autónomas o al principio de lealtad institucional, entre otros.

Específicamente, en lo que se refiere a la introducción del nuevo impuesto vía enmienda en una iniciativa legislativa con un objeto diferente, el reciente **ATC 177/2022, de 19 de diciembre**, tomó en consideración este aspecto para otorgar la suspensión solicitada en el recurso de amparo 8263-2022, al considerar que “*Las enmiendas en cuestión (...) se sustancian en el trámite de una iniciativa legislativa totalmente diferente, lo que permite justificadamente cuestionar que tales enmiendas, posean una correlación material o lógica con la iniciativa legislativa que se pretende enmendar*”.



Comunidad de Madrid
Abogacía General

d) Canon de proporcionalidad

Por último, la suspensión solicitada satisface la ponderación entre la irreparabilidad de los perjuicios que se derivarían de la no adopción de la medida solicitada y la perturbación que la medida pudiera causar para otros bienes jurídicos protegidos.

En efecto, mientras que el mantenimiento de la vigencia del impuesto creado por el artículo 3 de la Ley 38/2022 produciría los perniciosos efectos sobre la economía nacional descritos a propósito del examen del *periculum in mora*, que tendrían un carácter irreversible, su suspensión únicamente privaría al Estado de una expectativa de ingresos limitada, de la que, además, no había dispuesto hasta la fecha, al tratarse de un tributo de nueva creación, por lo que seguiría contando con todas las fuentes de ingresos preexistentes hasta la fecha (además de todas las nuevas fuentes que ha creado, como los otros dos nuevos gravámenes que contiene la Ley 38/2022, el alza de diversos tributos en la Ley General de Presupuestos del Estado para 2023 o las cifras record de recaudación como consecuencia de la tendencia inflacionista de la economía).

Por otra parte, como ya se expuso en el Fundamento de Derecho Segundo del presente recurso, la expectativa de recaudación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no puede calificarse sino de residual, atendiendo a la muy limitada recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio a nivel nacional, que ya de por sí era muy reducida. Concretamente, según se dijo, los ingresos por este impuesto en todo el territorio ascendieron en 2020 a 1.204 millones de euros, equivalentes al 0,10% del PIB de dicho año, que fue de 1.117.989 millones de euros. Por el contrario, la afectación del nuevo impuesto temporal a la economía española se ha cifrado en el 2,5% del PIB, según el estudio realizado por la consultora Freemarket Corporate Intelligence al que aludimos anteriormente.

Por último, en relación con los bienes jurídicos afectados, siendo principalmente de naturaleza económica, debe prevalecer el interés en el buen funcionamiento de la economía nacional, la atracción de la inversión, la creación de riqueza y el respeto a principios constitucionales tan esenciales como la seguridad jurídica o la capacidad económica al del incremento de los ingresos públicos; máxime cuando, en muchas ocasiones, una menor imposición no necesariamente deriva en una inferior recaudación, por lo que la observancia y respeto de aquellos podría derivar igualmente en la satisfacción de este.

En virtud de lo expuesto,

OTROSÍ SUPLICO que, en virtud de la fundamentación expuesta, y atendiendo a las circunstancias concurrentes en el presente supuesto, se acceda a la



Comunidad de Madrid
Abogacía General

medida cautelar solicitada, acordando la suspensión del artículo 3 de la Ley 38/2022 hasta la resolución del presente recurso mediante sentencia sobre el fondo.

En Madrid, a 31 de enero de 2023.

EL LETRADO DE LA COMUNIDAD DE MADRID

Fdo.: Francisco A. Bravo Virumbrales