



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

VALORACIÓN CRÍTICA DE LA SENTENCIA STC 149/2023

Autor: Elena Martín Vidal

Clave: 202004067

5º E3-Analytics

Tutor: Cristino Fayos Cobos

ÍNDICE

Introducción

- 1.1. Contextualización del tema
- 1.2. Justificación del trabajo
- 1.3. Objetivos
- 1.4. Metodología

Marco teórico y contextual

- 2.1. Breve historia, finalidad y concepto del ITSGF
- 2.2. Impuestos a la riqueza en España y comparativa internacional
- 2.3. El marco jurídico-constitucional del sistema tributario en España

Análisis de la sentencia

- 3.1. Resumen de la sentencia y fundamentos jurídicos empleados.
- 3.2. Análisis de los 4 votos particulares

Valoración crítica de la sentencia e implicaciones futuras o efectos colaterales del impuesto

- 4.1. Valoración crítica y posibles recursos o futuras revisiones
- 4.2. Concordancia con la doctrina constitucional previa e impacto sobre los principios constitucionales
- 4.3. Implicaciones económicas y sociales de la sentencia y posible cambio en el mapa de sucesiones y donaciones

Conclusiones

- 5.1. Resumen de los puntos principales
- 5.2. Valoración personal

Bibliografía

Índice de abreviaturas

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contextualización del tema

El Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (ITSGF¹) es una medida fiscal aprobada por el gobierno español con el objetivo de gravar los grandes patrimonios de forma temporal, inicialmente aplicable a los ejercicios 2022 y 2023. Esta iniciativa surgió como respuesta a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal en un contexto de crisis económica, agravada por la guerra entre Ucrania y Rusia, y también para corregir las disparidades fiscales entre las distintas Comunidades Autónomas. Aunque diseñado como un tributo temporal y como mecanismo de redistribución de la riqueza y armonización de las legislaciones autonómicas, su posible extensión ha generado un amplio debate tanto económico como constitucional.

El ISGF afecta a los patrimonios netos superiores a 3,7 millones de euros², con una estructura progresiva que aplica tipos del 1,7% para patrimonios entre 3 y 5,3 millones, del 2,1% para aquellos entre 5,3 y 10,6 millones, y hasta el 3,5% para patrimonios superiores a 10,6 millones. La base imponible del impuesto se calcula restando las deudas y obligaciones del contribuyente a su total de bienes y derechos, siguiendo las mismas reglas que el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Además, para evitar la doble imposición, lo pagado en concepto de IP a nivel autonómico puede deducirse de la cuota del ISGF. Los contribuyentes obligados a pagar este tributo deben hacerlo mediante el modelo 718, exclusivamente en formato electrónico, con una presentación similar a la del IP.

Sin embargo, el ISGF ha suscitado un fuerte debate constitucional y político. Varias Comunidades Autónomas, como Madrid, Galicia y Andalucía, han presentado recursos de inconstitucionalidad, argumentando que el impuesto vulnera principios fundamentales como la igualdad tributaria, la capacidad económica y la no confiscatoriedad, establecidos en la Constitución española. Estas regiones defienden que el impuesto atenta contra sus competencias fiscales y que penaliza de forma injusta a sus ciudadanos más acaudalados, en un contexto donde estas autonomías han aplicado bonificaciones y exenciones sobre el IP para atraer y retener capital.

El debate se ha intensificado con la prórroga indefinida del impuesto a través del Real Decreto 8/2023³, y con los resultados de recaudación más bajos de lo esperado en 2023 (623 millones de euros frente a los 1.500 millones previstos). Estas cifras han puesto en duda la efectividad del ISGF en alcanzar sus objetivos, mientras que las implicaciones a largo plazo en el sistema fiscal y en la estructura autonómica española siguen siendo inciertas.

En resumen, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas representa un intento de partidos políticos como el PSOE y Sumar de aumentar la progresividad del sistema tributario y corregir desigualdades regionales en materia fiscal, pero su implementación ha generado una intensa

¹Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como ITSGF o ISGF.

²La base liquidable del impuesto aplica un gravamen efectivo únicamente a partir de los 3 millones de euros. Sin embargo, dado que el mínimo exento asciende a 700.000 euros, conforme al artículo 11, la obligación tributaria solo se genera a partir del segundo tramo de la escala de gravamen.

³ España. (2023). *Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía*. Boletín Oficial del Estado, núm. 310, 27 de diciembre de 2023.

controversia sobre su constitucionalidad y su impacto económico. Su futuro dependerá de la resolución de los recursos presentados y del posible desarrollo de reformas fiscales en los próximos años.

1.2. Justificación del trabajo

La finalidad de este trabajo es realizar una valoración crítica de la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023⁴. Así como de las sentencias del Tribunal Constitucional que desestimaron los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las comunidades autónomas de Galicia⁵ y Andalucía⁶ contra el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Las tres sentencias comparten la mayor parte de su contenido, sin embargo, hay algunas particularidades sobre los argumentos jurídicos expuestos. En cuanto a las similitudes, todos los recursos impuestos llevan a cabo una impugnación del artículo 3 de la Ley 38/2022⁷, la vulneración de la autonomía financiera, la violación del procedimiento parlamentario para introducir el impuesto y los principios constitucionales. Adicionalmente todos hacen una referencia a la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸ (LOFCA⁹).

Sin embargo, las Comunidades Autónomas de Andalucía y Madrid ponen un mayor enfoque en cómo esta ley afecta a los regímenes fiscales específicos y la de Galicia se centra más en los efectos retroactivos del mismo. El recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid (por la presidenta Isabel Díaz Ayuso) también pone mayor énfasis en el conflicto financiero que genera el impuesto mientras que los recursos interpuestos por Andalucía y Galicia (por los presidentes Juan Carlos Campo Moreno y Ricardo Enriquez Sancho respectivamente) se centran en implicaciones más amplias como en los poderes fiscales regionales y autonomía fiscal. Es decir, como es lógico cada uno presenta perspectivas regionales ligeramente diferentes en función de sus intereses.

Y frente a la pregunta de porqué es relevante realizar una valoración crítica de la sentencia sobre la constitucionalidad del ISGF, esta se puede responder con varios argumentos o razones que lo justifican.

En primer lugar, el análisis constitucional de este impuesto afecta al orden fiscal español, planteando interrogantes sobre los límites de la potestad tributaria del Estado y su interacción con las competencias de las Comunidades Autónomas (CCAA¹⁰). Además, el debate sobre el impuesto se

⁴ Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 301, de 18 de diciembre de 2023.

⁵ Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 171/2023, de 22 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023.

⁶ Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023.

⁷ L 38/2022: Ley de gravámenes temporales energético, entidades de crédito y grandes fortunas (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022).

⁸ Ley de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

⁹ Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a la misma de manera indistinta como Ley de financiación de las Comunidades Autónomas o LOFCA.

¹⁰ Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a ellas misma de manera indistinta como Comunidades Autónomas o CCAA.

inscribe en un contexto más amplio de revisión del sistema tributario, buscando hacerlo más redistributivo y adaptado a las necesidades fiscales contemporáneas.

Este análisis aportará una perspectiva jurídica sobre la aplicación correcta de los principios constitucionales y permitirá evaluar si las medidas fiscales que buscan gravar las grandes fortunas se alinean con el marco constitucional. La sentencia del Tribunal Constitucional tiene implicaciones significativas para el futuro del sistema fiscal español y para la estructura del Impuesto sobre el Patrimonio, con el cual el ISGF está estrechamente vinculado.

1.3. Objetivos

El objetivo principal es realizar una valoración crítica de la sentencia que declara la constitucionalidad del ISGF.

Otros objetivos más específicos son analizar los fundamentos jurídicos de la sentencia, examinar el impacto constitucional del ISGF y evaluar las implicaciones económicas y fiscales de la sentencia.

1.4. Metodología

El análisis se abordará a partir del estudio detallado de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, los informes de técnicos especializados, como el Gestha (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda), y la doctrina relacionada.

Se tendrán en cuenta los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por diversas CCAA, las medidas que han tomado al respecto, la evolución del ISGF, su prórroga indefinida y las consecuencias fiscales asociadas.

2. Marco teórico y contextual

2.1. Breve historia, finalidad y concepto del ISGF

En 1977 se introdujo el Impuesto sobre el Patrimonio (IP¹¹) en España como un tributo extraordinario y temporal para gravar la riqueza de las personas físicas, con el objetivo de complementar la información fiscal y controlar la tributación de las grandes fortunas.

Aunque inicialmente fue concebido como una medida temporal, se mantuvo en vigor durante décadas hasta que, en 2008, bajo el gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero, se decidió suspender su aplicación con una bonificación del 100%.

Sin embargo, en 2011, debido a la crisis económica, el mismo gobierno restableció su cobro de forma temporal. Posteriormente, el gobierno de Mariano Rajoy, que inicialmente había criticado el impuesto, optó por mantenerlo y prorrogar su vigencia indefinidamente, justificando la medida por la necesidad de ingresos públicos en un contexto de consolidación fiscal.

El IP se caracteriza por gravar la riqueza neta de los contribuyentes, permitiendo ciertas exenciones (como la vivienda habitual hasta un límite) y aplicando un mínimo exento que varía según la comunidad autónoma.

Once años más tarde, a finales de 2022, son varias las normas que se han aprobado en materia tributaria: la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023, la Ley de los startups o la del fomento del ecosistema de empresas emergentes¹², el Real Decreto-ley de medidas de respuesta a las consecuencias de la Guerra de Ucrania y reconstrucción de la isla de Palma...

Pero la que más impacto ha tenido hoy, y de la que se ha creado un auténtico debate doctrinal es la Ley 38/2022, de 27 de diciembre 2022¹³. Y es que con esta ley nace un nuevo gravamen temporal de solidaridad de las grandes fortunas que afecta a las personas físicas cuyo patrimonio neto sea superior a tres millones de euros. Y es concretamente en la Sección V de la Exposición de Motivos donde se pone por escrito que se *“crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas”*.

En el primer año del impuesto, en 2023, se recaudaron 623 millones de euros provenientes de 12.010 grandes patrimonios, de los cuales 10.302 corresponden a la Comunidad de Madrid, es decir que la mayor parte de los contribuyentes de la nueva figura fiscal residen en CCAA que renunciaron, ya sea de forma total o parcial, a recaudar el IP. Después de Madrid, las comunidades que más han contribuido son Andalucía, con 865 contribuyentes y una recaudación de 29,7 millones de euros, y Galicia, con 91 contribuyentes y 9,8 millones de euros recaudados.

Estos grandes patrimonios representan el 0,1% de los contribuyentes, con una cuota media de 52.000 euros cada uno. Y sumando esta cifra al Impuesto sobre el Patrimonio, la recaudación total asciende a

¹¹Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como Impuesto de Patrimonio o IP.

¹² L 28/2022: Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 2022).

¹³ L 38/2022: Ley de gravámenes temporales energético, entidades de crédito y grandes fortunas (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022).

1.868 millones de euros. Sin embargo, esta recaudación se sitúa por debajo del objetivo inicial de 1.500 millones de euros debido a que no se dio el supuesto de que efectivamente todas las Comunidades Autónomas bonificaran al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio.

El año siguiente, en 2024, el impuesto fue declarado constitucional y su aplicación ha sido prorrogada de forma indefinida a través del Real Decreto-ley 8/2023. Este decreto también ha introducido varias modificaciones relevantes en diferentes Comunidades Autónomas: En Baleares ha elevado el mínimo exento de 700.000 euros a 3 millones de euros, en Cantabria se ha establecido una bonificación del 100%, la cual no se aplicará cuando el Patrimonio Neto supere los 3 millones de euros y en Galicia se implementó una bonificación del 50% en el IP, reduciendo el importe a pagar y haciendo que el tipo marginal coincida con el del puesto correspondiente.

Sin embargo, en 2024 y como una medida temporal, la Xunta de Galicia decidió eliminar temporalmente la bonificación con el objetivo de que la recaudación del impuesto se mantuviera en las arcas autonómicas y no en las del Estado a través del nuevo impuesto. Para el ejercicio de 2025 no se han anunciado cambios significativos y se prevé que se mantenga la eliminación de la bonificación y por tanto evitar solapamientos impositivos.

En esa misma línea, en la Comunidad de Andalucía el IP ha pasado de estar bonificado al 100% en 2022 a permitir que los residentes andaluces opten por solo tributar por el IP si el contribuyente se ve afectado por el ISGF o mantener la exención total para aquellos no afectados por el impuesto. Y para el ejercicio de 2025, la Junta de Andalucía ha mantenido las medidas fiscales implementadas en 2024 a través de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma¹⁴

El Real Decreto-ley 8/2023 por tanto, trae consigo tres consecuencias importantes para este impuesto: la prórroga indefinida del ISGF, la extensión del mínimo exento de 700.000 euros a sujetos pasivos por obligación real, es decir, no residentes y la declaración de la presentación telemática como obligatoria, lo que ha generado controversia, ya que hay quienes opinan que debería considerarse un derecho y no una imposición.

En cuanto a la **finalidad**, el Impuesto Temporal sobre las Grandes Fortunas se creó como una medida temporal en 2022 para los ejercicios fiscales 2023 y 2024. Como una de las finalidades principales estaba la recaudación tributaria, especialmente en el contexto de una crisis económica causada por la guerra entre Rusia y Ucrania.

Y es en la exposición de motivos, en la que se hace referencia a que no solo la finalidad es recaudar, sino que se busca también la solidaridad de los contribuyentes en un tiempo de crisis energética e inflación; de nuevo derivados del conflicto ruso-ucraniano, así como también se persigue la armonización en materia legislativa del gravamen de patrimonio entre las Comunidades Autónomas.

Con respecto al objetivo recaudatorio, este tenía como principal fin hacer frente a los efectos nocivos de la invasión rusa, entre ellos la inflación de productos que afectan a la renta disponible de los individuos, el acceso a determinados bienes y servicios y a sectores económicos más vulnerables...

Y es, por tanto, ante las bajas previsiones macroeconómicas en España para los años 2022 y 2023, cómo se implementa esta “herramienta mitigadora” de los mismos. Con un objetivo cuantitativo

¹⁴L 7/2024: Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2025 (BOJA núm. 251, de 30 de diciembre de 2024, pág. 56510/1).

inicial de 1.500 millones de euros de recaudación, que acaban siendo aproximadamente 624 millones de euros recaudados (623,6 concretamente).

En lo referente al objetivo armonizador, el establecimiento de un gravamen común estatal persigue homogeneizar la tributación autonómica en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponde a las CCAA. Esta cesión autonómica da sentido a las diferencias en los mínimos exentos, bonificaciones y escalas de gravámenes del IP en cada Comunidad Autónoma. Siendo el ISGF un impuesto no sólo estatal sino complementario a este.

Y en esa misma línea, la propia ley hace mención de la responsabilidad de los poderes públicos de *“promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (artículo 9.2), obliga a los poderes públicos a la protección económica de la familia (artículo 39.1), a la promoción de las condiciones más favorables para el progreso social y económico (artículo 40.1) siempre teniendo en cuenta que el gasto público debe realizar una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución deben responder a los criterios de eficiencia y economía (artículo 31.2)...”* Y con ello nace un pacto de rentas en la exposición de motivos que en este contexto implica un esfuerzo conjunto de diferentes actores económicos, como el gobierno, los sindicatos y las empresas para mitigar las consecuencias de la crisis redistribuyendo mejor los recursos mediante impuestos progresivos, evitando que solo ciertos sectores asuman el coste del ajuste económico.

La aparición de un gravamen de este calibre va a plantear dudas y críticas sobre su constitucionalidad, ya sea porque se dice que se prescinde de los mecanismos para coordinar las Comunidades Autónomas y el Estado, porque su nacimiento fue sorpresivo o porque su creación se conoció a través de una enmienda promovida por los grupos Socialista y Unidas Podemos dentro de la tramitación parlamentaria de la proposición de la ley previamente mencionada.

Para entender el origen y naturaleza del gravamen acudimos al artículo 3 de la Ley 38/2022¹⁵, que define el ISGF como un impuesto de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas superior a los 3.000.000 de euros.

En cuanto al carácter complementario con el Impuesto del Patrimonio, el nuevo se va a calcular deduciendo del impuesto efectivamente satisfecho la cuota junto con las deducciones y bonificaciones del ISGF. De esta forma los sujetos pasivos sólo tributan por la parte del patrimonio que no haya sido gravado por el impuesto autonómico. Por lo que no es algo incoherente que el ISGF coincida con el IP en los sujetos pasivos, las exenciones, las deducciones por doble imposición, el ámbito territorial, la bonificación por los bienes situados en Ceuta y Melilla, la base liquidable, el devengo, los tipos de gravamen y el límite de la cuota íntegra.

Algo a cuestionar es como evitar la doble imposición con el IP, cuestión que se solventa con la posibilidad de deducir la cuota satisfecha del IP a la del ISGF. De forma que si la cuantía del impuesto de patrimonio es superior a la cuota del impuesto sobre las grandes fortunas no se tendrá que satisfacer ninguna cantidad o declaración por este último. Y si la cuota es nula o inferior a la del nuevo impuesto se deberá abonar y declarar la diferencia entre estas dos cuantías.

¹⁵L 38/2022: Ley de gravámenes temporales energético, entidades de crédito y grandes fortunas (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022).

En el ámbito territorial, se aplica en todo el territorio español, pero reconoce dos excepciones en dos casos: País Vasco y Navarra cuyos regímenes fiscales son especiales y los Tratados o Convenios internacionales que regulen este tipo de impuestos en ciertos casos.

Por otro lado, ya previamente indicado, este impuesto es estatal y por tanto no podrá ser transferido ni gestionado por las Comunidades Autónomas y se gestiona exclusivamente por el gobierno central.

El hecho imponible será el patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros a 31 de diciembre, constituyendo este el resultado de la resta entre el valor de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo y las cargas reales, deudas y obligaciones personales del mismo. La cuantificación de la cuota y valoración de los elementos se remiten a la Ley 19/1991¹⁶. No se considerarán ciertos tipos de ganancias o pérdidas patrimoniales generadas por bienes con más de un año de antigüedad, ni los bienes que no generan ingresos sujetos al Impuesto sobre la Renta (IRPF).

Tanto el IP como el ITSGF gozan de las mismas exenciones. El impuesto sobre las grandes fortunas se remite a las previstas en la Ley del IP, teniendo que valorar las participaciones en empresa familiar, objetos de arte y antigüedades, bienes del Patrimonio histórico español y de las Comunidades Autónomas y el importe de la vivienda habitual hasta el máximo de 300.000€...

Adicionalmente, resultará de aplicación un límite de la cuota íntegra del ISGF en conjunto con las cuotas íntegras del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), no pudiendo exceder del 60% de las sumas de las bases imponibles del IRPF. Esto solo beneficia a quienes estén sujetos por obligación personal y no a aquellos no residentes o impatriados. Y tal y como sucede con el mínimo exento esto solo beneficia a quienes están obligados de forma personal.

Y la referencia para aplicar el límite es la cuota íntegra del IP y por tanto no se tendrá en cuenta que en ciertas CCAA se bonificará este. Un ejemplo de esto es la bonificación del 100% en la Comunidad de Madrid que no se tendría en cuenta para calcular la cuota íntegra. Por tanto, la aparición de este nuevo impuesto incidirá especialmente en aquellos contribuyentes cuya Comunidad Autónoma tiene el IP bonificado.

Además, en caso de que se aplique el límite, el ISGF tendrá una reducción máxima del 80% porque tendrá que respetar una tributación mínima del 20% de la cuota del ISGF. Lo cual afectará a aquellos que tributen por la cuota mínima pudiendo verse obligados a tributar también por el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas.

Los sujetos pasivos son las personas físicas residentes (por obligación personal) y no residentes que apliquen el régimen de impatriados previsto en el artículo 93 de la LIRPF¹⁷ y contribuyentes titulares de bienes y derechos que estén, puedan ejercerse o deban cumplirse en España (por obligación real).

Y, por tanto, se diferencia primordialmente en que el ISGF sólo grava a aquellos contribuyentes cuyo patrimonio neto sea superior a los 3.000.000€, pero con un mínimo exento de 700.000€. Por lo que realmente afecta a patrimonios de 3,7 millones de euros no exentos, sin embargo, esto solo beneficia a

¹⁶ L 19/1991: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991, Ref. BOE-A-1991-14392).

¹⁷ L 35/2006: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, Ref. BOE-A-2006-20764).

aquellos que sean residentes. Y habría que advertir *ad casum* si para estos los Convenios para evitar la Doble Imposición pueden mitigar este gravamen.

Aquellos residentes fuera de la Unión Europea deberán designar a un representante ante la Hacienda Pública.

La escala de gravamen es la siguiente (coincidente con la de la Ley del IP salvo en lo relativo a los primeros 3.000.000€ por los cuales no se tributa):

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
0,00	0,00	3.000.000	0,0
3.000.0000	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

Siendo un impuesto originalmente temporal por dos años, los ejercicios que se veían originalmente afectados serían los de los años 2022 y 2023 produciéndose el devengo el 31 del último mes del año en el que se comprueba si se cumple con los requisitos de la base imponible y el patrimonio neto.

Y si es cierto que estaba previsto en una cláusula de evaluación de sus resultados que finalizado el periodo temporal, el Gobierno evaluaría el impacto del mismo y daría una respuesta sobre su mantenimiento o su abolición. Y aunque inicialmente estaba diseñado para tener carácter temporal, se ha producido una prórroga indefinida del mismo con el Real Decreto 8/2023¹⁸: “Además, en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica, se prorroga la aplicación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.”

2.2. Impuestos a la riqueza en España y comparativa internacional

Ante la pregunta de cómo impacta un impuesto sobre la riqueza en España, resulta relevante analizar la incidencia del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas en las distintas comunidades autónomas, dado que este se superpone parcialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio, cedido a las Comunidades Autónomas y con diferentes niveles de bonificación según la región.

En la Comunidad de Madrid, el IP estuvo bonificado al 100% desde hace más de una década, lo que significaba que los contribuyentes madrileños no pagaban este impuesto. Sin embargo, con la entrada en vigor del ITSGF en 2023, esta comunidad adoptó medidas para proteger su autonomía fiscal, incluyendo la propuesta de reformar temporalmente el régimen del IP para compensar la recaudación estatal del ITSGF. A partir de 2024, a través de la Ley 12/2023, se suspendió temporalmente la bonificación del 100% del IP durante la vigencia del ITSGF, permitiendo deducciones equivalentes al importe pagado por este último. Para 2025, se prevé la continuidad de estas medidas.

¹⁸ Soto Balirac, F. (2024, febrero 23).

En Andalucía, el IP estaba bonificado al 100% desde 2022, siguiendo un modelo similar al de Madrid. Sin embargo, en 2024 se introdujo un sistema que permitía a los residentes andaluces afectados por el ITSGF optar por tributar solo por el IP, asegurando que la recaudación permaneciera en la comunidad y no fuera absorbida por el impuesto estatal. Los contribuyentes no sujetos al ITSGF mantenían la exención total. Para 2025, las medidas fiscales de 2024 han sido ratificadas a través de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En Galicia, la situación ha sido más dinámica. Hasta 2024, el IP estaba bonificado al 50%, lo que permitía una reducción significativa en el impuesto. Sin embargo, ante la entrada en vigor del ITSGF y para evitar que la recaudación fuera captada por el Estado, la Xunta decidió eliminar temporalmente esta bonificación en 2024, asegurando que los ingresos derivados del IP se quedaran en las arcas autonómicas. Para 2025, no se han anunciado cambios significativos, por lo que se prevé que la eliminación de la bonificación se mantenga.

Para otras Comunidades Autónomas cuya escala del gravamen en los últimos tramos de la tarifa del IP sean inferiores a los del nuevo impuesto también se verían afectados por este. Ejemplos de esto son Asturias, Murcia, Cantabria o Cataluña.

Tema distinto, tratado por autores como Javier Armentia Basterra¹⁹ e Iñaki Alonso Arce²⁰ es la convivencia del impuesto en los territorios forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Cuando estos abordan el fin armonizador del impuesto, entienden que este argumento pierde fuerza en los territorios forales, dado que las instituciones de estos territorios están dotadas de una amplia competencia para legislar en materia del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha competencia normativa se extiende al ISGF en base a un acuerdo con la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Por tanto, si realmente las Instituciones Forales quisieran que hubiera un mayor esfuerzo contributivo de aquellos patrimonios más altos, podrían conseguirlo a través de otras vías y otros mecanismos en función de sus objetivos y prioridades. La flexibilidad de estos territorios para llevar a cabo este cambio muestra las limitaciones del ISGF como mecanismo uniformador. Dejando abierta entonces la cuestión de la posible coexistencia de los regímenes forales con un sistema fiscal “armonizado” a nivel estatal.

La comparación a nivel internacional de este tipo de impuestos a la riqueza muestra variaciones significativas, siendo España uno de los pocos países europeos que mantienen un impuesto directo sobre el patrimonio. En otros países, como Italia, existen impuestos a la riqueza, pero con estructuras y efectos diferentes.

Las naciones discuten estrategias para enfrentar los desafíos económicos y ambientales actuales. Rebecca Thissen²¹, líder de Incidencia Global de CAN, destaca que *"aunque siempre se argumenta que la financiación pública es limitada, la extrema concentración de la riqueza perjudica a todos"*. Según Thissen, aumentar los impuestos a quienes contribuyen al crecimiento de la contaminación

¹⁹ Armentia Basterra, Javier (2023, julio 11). La difícil convivencia en el País Vasco del Impuesto sobre el Patrimonio y del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Revista Forum Fiscal*, nº 295, Sección Actualidad fiscal, CISS.

²⁰ Alonso Arce, I. (2023, 11 de julio). *La incorporación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos*. *Revista Forum Fiscal*, nº 295 Sección En Portada. CISS.

²¹ Faes, Ignacio. (2024, julio 3). ¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia. *Expansión*,

sería una estrategia beneficiosa para todos. *"Es una forma efectiva de liberar los presupuestos estatales y, al mismo tiempo, combatir la evasión fiscal"*, añade.

Este enfoque está alineado con las iniciativas promovidas por la OCDE, reflejadas en informes solicitados por Brasil²² para el G20²³, así como en la propuesta de un impuesto mínimo global para grandes multinacionales. A nivel europeo, Margaritis Schinas²⁴, vicepresidente de la Comisión Europea, ha expresado su respaldo a un impuesto global del 2% para patrimonios superiores a los 1.000 millones de euros, argumentando que *"todos los contribuyentes, especialmente los más ricos, deben pagar lo que les corresponde"*.

Esta iniciativa ha generado respuestas divididas: mientras que eurodiputados de partidos populares expresaron su preocupación por el impacto en las clases medias, otros grupos como los socialdemócratas, liberales y verdes la apoyaron con entusiasmo. Países como Bélgica, Colombia, Francia y España también respaldan esta propuesta.

Cabe destacar que no es la primera vez que surge una propuesta de esta magnitud. El Observatorio Fiscal de la Unión Europea presentó una iniciativa similar en octubre de 2023, enfocada en aumentar la recaudación para combatir la pobreza, promover la sostenibilidad y reducir las desigualdades, y es muy probable que veamos más medidas de este tipo en el futuro.

2.3. El marco jurídico-constitucional del sistema tributario en España

El sistema tributario español se basa en principios fundamentales establecidos en el artículo 31 de la Constitución. Que establece que estos son la capacidad económica; que establece que los impuestos han de gravar a los ciudadanos de acuerdo con su capacidad de contribuir medido en renta, patrimonio o consumo en función de los recursos de cada uno, la igualdad; de forma que se apliquen todas las normas tributarias en igualdad de condiciones y sin discriminar, la no confiscatoriedad; que protege el derecho de propiedad, la progresividad; que busca que los que tienen una mayor capacidad económica contribuyan en una proporción mayor asegurando un sistema tributario más justo y la legalidad tributaria; también recogida en el artículo 133 CE establece que solo será el Estado el que a través de una ley cree, modifique o suprima un tributo. Esta última potestad puede delegarse a las CCAA dentro de los límites establecidos por la LOFCA.

En esa misma línea, las CCAA tienen competencias fiscales, limitadas e incluídas en la LOFCA, que incluyen la capacidad normativa en tributos cedidos como son el IP, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pudiendo establecer bonificaciones, tarifas y deducciones dentro de los límites.

²² Faes, Ignacio. (2024, julio 3). ¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia. *Expansión*,

²³ El G20 (Grupo de los 20) es el principal foro de cooperación económica global. Reúne a líderes y responsables de políticas de las principales economías del mundo para discutir temas clave en materia económica, desarrollo y asuntos sociales. Los miembros del G20 representan aproximadamente el 80% del PIB mundial, el 75% de las exportaciones globales y el 60% de la población mundial. ([OECD and G20 | OECD](#))

²⁴ Faes, I. (2024, octubre 10) El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca. *El Mundo*. ([El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca | Economía \(expansion.com\)](#))

Adicionalmente, las CCAA pueden crear sus propios impuestos sobre bases imponibles no gravadas por los estatales respetando los principios de coordinación y no duplicidad Finalmente, las CCAA pueden recaudar impuestos estatales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el IVA, pero no pueden crearlos y gestionarlos.

Cabe mencionar que el sistema tributario español también se rige por varias normas fundamentales entre las que destacan la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

3. Análisis de la sentencia

3.1. Resumen de la sentencia y fundamentos jurídicos empleados.

El pasado 7 de noviembre, el Tribunal Constitucional (TC²⁵) desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid y declaró la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)²⁶.

Quince días más tarde, una vez desestimado el recurso 616-2023 de la Comunidad de Madrid, el 22 de noviembre de 2023, el TC rechazó los recursos interpuestos por las Comunidades Autónomas de Andalucía y Galicia²⁷. Siguiendo los pasos marcados por la primera sentencia (STC 149/2023) en la que rechaza el recurso liderado por Isabel Díaz Ayuso alegando que los argumentos presentados no demuestran que el nuevo impuesto choca con el Impuesto de Patrimonio.

Los recursos presentados imputan la vulneración de los artículos 23.2 CE, 156.1 CE en conexión con el 157.3 CE, 31.1 CE y 9.3 CE. Y a pesar de los votos particulares, que defendían la inconstitucionalidad del ISGF, el Tribunal validó su aplicación, subrayando que el impuesto respeta los principios de progresividad y capacidad económica y rechazó los argumentos relacionados con la vulneración de competencias de las CCAA y la retroactividad. En resumidas cuentas, las sentencias del Tribunal Constitucional rechazan los recursos presentados por Madrid (Isabel Díaz Ayuso), Andalucía (Juanma Moreno) y Galicia (Alfonso Rueda).

Para un mayor entendimiento de los recursos presentados, es aclarador como ya desde el origen del ISGF han surgido dudas de su constitucionalidad, desde la forma en la que se incorporó en el ordenamiento jurídico como la falta de margen de actuación permitido o la falta de coherencia con lo expresado en la única comunicación oficial existente.

Más concretamente, el recurso de inconstitucionalidad 616-2023 interpuesto por la Comunidad de Madrid se fundamentó en la contrariedad del artículo 3 de la Ley 38/2022, ley que aprueba el ITSGF en un primer lugar. El Consejo de Gobierno dirigido por Díaz Ayuso alegó las siguientes presuntas causas de inconstitucionalidad:

1. La vulneración del derecho de participación política previsto en el artículo 23.2 CE²⁸
 - a. Por la promoción de una iniciativa legislativa por un medio alternativo al proyecto de ley, en concreto una proposición de ley. Es decir, por la introducción de este en el ordenamiento jurídico vía enmienda con un objetivo distinto y no homogéneo al de la Ley 38/2022.

²⁵ Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como Tribunal Constitucional o TC.

²⁶ Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 92/2023.

²⁷ Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del TC desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 98/2023

²⁸ 1. Los ciudadanos tienen el derecho a participar en los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal.

2. Asimismo, tienen derecho a acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos, con los requisitos que señalen las leyes.

2. La infracción de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos. Por ende, de los artículos 156.1²⁹ CE en conexión con el 137 CE³⁰ y del 157.3³¹ CE:
 - a. Por la creación de un nuevo impuesto estatal que no está armonizado de forma normal con el IP, en vez de modificar el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas. Interfiriendo por tanto en las competencias sobre tributación patrimonial cedidas a las CCAA.
 - b. Por quebrantar los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del artículo 156.1 CE.
3. El quebrantamiento de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad previstos en el artículo 31.1 CE³²
4. La vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE³³ por establecer un impuesto con posible carácter retroactivo incidente sobre situaciones ya existentes, dada su aprobación y entrada en vigor a finales de diciembre de 2022.

Los otros dos recursos de Galicia y Andalucía son recursos muy parecidos que siguen una línea de pensamiento muy similar, la única salvedad es que Madrid es la única que denuncia la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Y no solo son las tres Comunidades Autónomas las que presentaron inconformidad con el impuesto a través del recurso, sino que también son muchos los contribuyentes plantearon una cuestión de inconstitucionalidad cuando accedieron a la vía judicial en el proceso de reclamación frente a este impuesto.

Antes de conocer el fallo, Carolina España, la consejera de Economía, Hacienda y Fondos Europeos, reivindicó la decisión de Andalucía de quitar la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio y alegó que eliminará el impuestos el patrimonio porque lo veía como algo *“que es injusto, ahuyenta la inversión y ahorro; y no existe en ningún otro país europeo”*

Sin embargo, en noviembre de 2023, las tres sentencias fueron aprobadas en mayoría del pleno con Juan Carlos Campo y Enriquez Sancho como ponentes. Siete votos frente a cuatro votaron por la constitucionalidad de este impuesto. Sin embargo, esos cuatro magistrados del bloque conservador formularon su voto particular, en lo cual se entra más adelante en este documento.

En respuesta a los argumentos presentados en los recursos de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional las desestima por las siguientes razones:

1. Sobre la alegada vulneración del *ius in officium* de los diputados del artículo 23.2 CE:

²⁹ Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias conforme a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles."

³⁰ El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses."

³¹ "Toda modificación de la legislación del régimen tributario de las Comunidades Autónomas requerirá el informe previo de las Comunidades afectadas."

³² "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."

³³ "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

- a. Dentro de los argumentos empleados, se encontraba el que alegaba que el texto que regula el impuesto se había introducido vía enmienda a la proposición de ley de los nuevos gravámenes de las energéticas y la banca.

El Tribunal Constitucional, sujetándose a lo que algunos consideran una concepción amplia del derecho de enmienda, aclara que no hay ningún problema en que se utilice una proposición de ley (que proviene del Parlamento) en lugar de un proyecto de ley (que viene del Gobierno) para introducir este impuesto. Y es que la idea de que el Gobierno y los que promueven una proposición de ley sean prácticamente lo mismo es solo una opinión política, no una conclusión jurídica.

Y es el mismo Tribunal Constitucional el exige un mínimo nivel de homogeneidad con el texto de la enmienda. Y según este alto tribunal, el hecho de que esta enmienda haya añadido un nuevo impuesto (el ITSGF, que busca recaudar más dinero frente a una situación crítica) tiene coherencia con el resto de las medidas de la ley, ya que todas están dirigidas a aumentar los ingresos del Estado en un contexto de crisis energética y aumento de precios. Es decir, que se cumple la finalidad prevista con la Ley 38/2022, siendo esta la de sufragar la crisis energética y la inflación producida con el conflicto en Ucrania.

Incluso si algunos impuestos específicos que aparecen en la ley (como los impuestos energéticos o a las entidades de crédito) no se consideran técnicamente como "tributos", lo importante es que tanto estos impuestos como el nuevo impuesto propuesto (ITSGF) tienen el mismo propósito: ayudar a repartir el esfuerzo económico para hacer frente a las consecuencias de la crisis causada por la guerra entre Rusia y Ucrania. Y aún no cumpliendo con esa finalidad, solo se produciría una vulneración en caso de existiera una *"evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta"*³⁴

2. En el plano competencial, sobre la alegada infracción de los artículos 156.1CE en conexión con el 137 CE y del 157.3CE:
 - a. La mayor parte de los magistrados alegaron que no vulneraba la autonomía financiera de las comunidades ya que el impuesto de patrimonio es de titularidad estatal y es complementario al impuesto sobre las grandes fortunas.

Por tanto, el TC alegó que las competencias normativas autonómicas, reconocidas en el régimen de cesión del IP, quedan intactas. Para ello explica cómo, aunque la estructura del ITSGF busque mantener la tributación de los patrimonios netos superiores a tres millones de euros su importe será cero salvo que exista una bonificación de una cuota del IP, y no afecta ni a la cuantificación ni a los ingresos autonómicos de este último. Por tanto, para calcular la cuota del nuevo se descuenta lo satisfecho por el IP.

El impuesto sobre las grandes fortunas es de única decisión autonómica lo cual se refleja en que el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y bonificaciones seguirán

³⁴ Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 92/2023.

siendo de la competencia que indiquen la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre y la Ley 22/2009, del 18 de diciembre de las Comunidades autónomas según la LOFCA.

Adicionalmente, si el Estado tiene la capacidad de usar su poder tributario para coordinar impuestos que pertenecen a las Comunidades Autónomas (respaldándose en la sentencia STC 26/2015³⁵), con más motivo puede hacerlo dentro de su propio ámbito fiscal, sin que esto afecte las competencias de las Comunidades Autónomas.

Además, las Comunidades Autónomas pueden usar sus competencias fiscales para fines distintos a la recaudación, pero siempre dentro de los límites de sus atribuciones. Y la sentencia aclara que lo que realmente afecta a Madrid es que esta pierde su “atractivo fiscal” para atraer riqueza al territorio y que esto no puede impedir que el Estado, que tiene la potestad tributaria y competencia exclusiva en “hacienda general”, cree un nuevo Impuesto sobre el Patrimonio con fines recaudatorios.

Por todo esto, por un lado, el principio de corresponsabilidad fiscal, no se vulnera en tanto en cuanto no se menoscaba la capacidad que tiene una Comunidad Autónoma como Madrid de crear un “sistema propio de recursos” y no afecta en sus competencias sobre el IP.

Por otro lado, es el propio principio de coordinación, el que ampara que se cree un tributo estatal con fines armonizadores, aunque se desplacen competencias. De nuevo, remitiendonos a lo anterior para el respaldo de este argumento el TC acude al impuesto sobre los depósitos bancarios al 0% (STC 26/2015³⁶, de 19 de febrero).

Finalmente, la ausencia de posibles pérdidas como impacto negativo supone que tampoco se infrinja el principio de lealtad constitucional.

Para concluir este argumento, el ITSGF no se crea siguiendo la LOFCA, sino bajo la potestad que tiene el Estado de establecer impuestos conforme a los artículos 133.1 y 149.1.14 CE. Además, no hay un conflicto que resolver con las Comunidades Autónomas, ya que ellas siguen teniendo el derecho a reducir completamente el IP. Tampoco se está creando un mecanismo de resolución de conflicto, ni el ITSGF afecta los ingresos de las Comunidades Autónomas, por lo que no es necesario un acuerdo financiero especial entre el Estado y las autonomías.

3. Sobre el alegado quebrantamiento de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31 CE el alto tribunal se apoya en doctrina consolidada:
 - a. En primer lugar, alegan que el nuevo impuesto grava la renta generada por los activos financieros gravados, que es un parámetro distinto al índice de capacidad económica que grava el IP. Es decir, que tendría efecto confiscatorio cuando se agotara el valor del patrimonio

³⁵ Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero*, BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2015

³⁶ Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero*, BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2015

Adicionalmente, para evaluar si los tipos del nuevo impuesto son excesivos el recurso aporta datos estadísticos del Libro de 2019 que tiene los tipos efectivos del IP (Libro blanco sobre la reforma tributaria), comparándolos con la rentabilidad actual de los mercados. Para el TC, esta información sobre los tipos efectivos de gravamen no solo dependen de la tarifa del impuesto, sino de otros factores que influyen en su cálculo. Y que la AEAT mostró que estos no solo son bajos, variando del 0,43% para patrimonios de tres a cinco millones de euros, hasta el 2,1% para más de treinta millones, sino que también se aplican al ITSGF, cuyos tipos efectivos serán incluso más bajos, ya que los primeros tres millones de euros están exentos. Y aunque los datos del Libro blanco son de 2019, siguen siendo válidos hoy y efectivamente para el Tribunal Constitucional que no son confiscatorios.

4. Sobre la alegada vulneración de la seguridad jurídica prevista en el artículo 9.3 CE en base a la retroactividad del impuesto:
 - a. El TC indica que no es retroactivo, sino que es un tributo sin periodo impositivo (instantáneo) que se devenga el 31 de diciembre. Esto ocurrió por primera vez en 2022 habiendo entrado en vigor 2 días antes la Ley 38/2022.

Y que habiendo ocurrido esto, no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos. Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, no hay problema con que el impuesto no se anunciara hasta octubre de 2022, ya que la seguridad jurídica no garantiza que las leyes fiscales se mantengan sin cambios.

El Tribunal argumentó que el ISGF cumple con los principios constitucionales al estar dirigido a patrimonios elevados, no afectando a la capacidad económica mínima de los contribuyentes debido a las deducciones permitidas por el IP. El Tribunal también señaló que el carácter temporal del impuesto inicialmente respondía a la necesidad de solventar una situación económica extraordinaria, aunque su prórroga podría ser objeto de debate futuro.

La sentencia del Tribunal avala la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley 38/2022, pero deja sin resolver ciertos debates. Aunque el TC considera válido el impuesto, no analiza posibles problemas con la seguridad jurídica y la confianza legítima, ya que fue anunciado tarde en 2022 y se aplicó retroactivamente, cuando inicialmente se dijo que sería para 2023. Tampoco aborda si el impuesto pudiera infringir normas de la Unión Europea, como la discriminación de no residentes o la libre circulación de personas. Estos temas podrían plantearse en futuras impugnaciones legales.³⁷

Sin embargo, el rechazo de los argumentos presentados por la Comunidad de Madrid sienta un precedente para resolver los otros recursos de inconstitucionalidad presentados por Andalucía, Galicia, Murcia y la Asamblea Regional de Madrid

3.2. Análisis de los cuatro votos particulares

Como se ha expuesto previamente³⁸, para el sector conservador del Tribunal Constitucional, y más concretamente para los magistrados Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla,

³⁷ Cuestión que se resuelve más adelante en el trabajo (5.1 Posibles recursos o futuras revisiones)

³⁸ Ref 3.1 Resumen de la sentencia y fundamentos jurídicos empleados: *...en noviembre de 2023, las tres sentencias fueron aprobadas en mayoría del pleno con Juan Carlos Campo y Enrique Sancho como ponentes. Siete votos frente a cuatro votaron por la constitucionalidad de este impuesto. Sin*

Concepción Espejel Jorquera y César Tolosa Tribiño, el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre es inconstitucional. Y, por tanto, el recurso nº 616-2023, presentado por la Comunidad de Madrid, debía de ser estimado.

Para ello exponen un voto particular conjunto a la Sentencia del TC 149/20023, de 7 de noviembre, la cual será remitida por las sentencias que desestiman los otros dos recursos previamente mencionados de la Xunta de Galicia y Consejo de Gobierno de Andalucía.

Los magistrados presentan las siguientes discrepancias:

1. Cuando originalmente se aprobó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre 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 las grandes fortunas y se modifican determinadas normas tributarias*, hubo quienes la consideraron un “fraude” tanto por la forma en la que se incorporó en el ordenamiento jurídico como por la finalidad perseguida. El ISGF surge como una iniciativa legislativa de agosto de 2022 común de los grupos parlamentarios Confederal de Unidas Podemos-En Común Podemos-Galicia y Socialista en Común. Y fue la enmienda número 99 la que introdujo el artículo 3.

Y en ese aspecto, los cuatro magistrados consideran que se vulneran los artículos 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE al introducir la legislación mediante una aprobación muy lejos de lo ordinario. Analizan la doctrina del derecho de enmienda y el derecho de minorías que tendrían que estar protegidas de igual manera por el artículo 23 CE. Apelan que una enmienda a una proposición de ley ha de estar conectada en identidad de materia y objeto, y que la temática de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre era distinta. Más allá, las enmiendas tienen que mantener una subordinación respecto al texto original y no solo estar conectadas de forma directa y suficiente.

Para ello se apoyan en que *“las SSTC 209/2012 y 50/2015 se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias.”* En este caso ellos apoyan que no se da la conexión de mínima homogeneidad en objeto y materia que se exige constitucionalmente (STC 136/2011, FJ 8) entre el ISGF y los gravámenes energéticos y bancarios, siendo estos últimos de carácter no tributario. Por tanto, para ellos se vulnera el principio de legalidad tributaria y los derechos de representación política de las minorías.

2. El voto particular menciona la autonomía financiera a través del bloque de constitucionalidad. Para los magistrados el bloque pierde “efecto” y se vulneran políticas de las comunidades autónomas, concretamente los arts. 2, 137, 156.1 y 157.3 CE. Y aunque se argumente un fin armonizador para las legislaciones en materia patrimonial, habría bastado una modificación de la ley del IP. Por tanto, consideran que en este caso las CCAA han sufrido una neutralización en la defensa de sus propios intereses a través de una limitación del ejercicio de competencias propias, en tanto en cuanto es el Estado en el que sin un procedimiento

embargo, esos cuatro magistrados del bloque conservador formularon su voto particular, en lo cual se entra más adelante en este documento.)

ordinario impone una norma propia. Consecuentemente, perdiendo valor legislaciones como la LOFCA, ley de cesión y los estatutos de autonomía.

3. La enmienda número 99 se hizo en una fase avanzada del proceso legislativo lo que hizo que los ciudadanos no tuvieran margen de maniobra para prever o ajustarse, afectando al principio de publicidad y previsibilidad.

Inicialmente cuando se publicó el Plan Presupuestario para 2023 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales se anticipaba que la entrada en vigor se daría en 2023. Pero contrario a esto, y rompiendo con las expectativas creadas, se precipitó la aplicación del impuesto dos días después de que entrara en vigor. Con ello, el voto particular también alega una posible vulneración de los principios de capacidad económica y confiscatoriedad del art 31 CE, en tanto en cuanto los ciudadanos se ven en una situación de inseguridad jurídica.

4. El concepto de retroactividad de grado medio se da cuando la norma afecta a situaciones jurídicas previas, pero no de forma absoluta sino concretamente a ciertos aspectos. En el caso del ISGF la retroactividad fue uno de los puntos más debatidos. Esto conecta con el punto 3, en el cual también describen la aplicación de este impuesto como sorpresiva, apoyan que se vulneran la seguridad jurídica del art. 9.3 CE y la protección de la confianza legítima.

En el voto particular, la retroactividad del impuesto se calificó como de grado medio lo que según los magistrados afecta a la confianza legítima. Y esta se califica así (retroactividad media) y no como absoluta (ex tunc) por dos razones: por la aprobación tardía de la ley, entrando en vigor el 29 de diciembre de 2022 y devengándose dos días más tarde (el 31 de diciembre de ese mismo año); y por el carácter instantáneo del mismo, afectando a hechos previos a 2022 en los cuales los contribuyentes no podían tomar decisiones sobre los efectos de este impuesto.

Y añadieron los magistrados del bloque conservador que afectaría a los principios constitucionales de seguridad jurídica al romper con las expectativas legítimas de los contribuyentes quienes no pudieron prever el impuesto y el de confianza legítima al no justificar de manera suficiente el interés general y.

Y ante esto el TC argumentó que el ISGF no tiene efectos retroactivos completos y que al devengar de forma instantánea grava una situación económica existente al final del ejercicio fiscal. Y aunque los contribuyentes no pudieron tomar decisiones para anticiparse, la seguridad jurídica no exige un plazo concreto para aplicar impuestos nuevos.

Hasta ahora la retroactividad se fundamentaba en el interés general. Y así el TC se justifica en el mismo para la aplicación de una medida tributaria inmediata, aunque afecte parcialmente a la confianza legítima de los contribuyentes.

Según los magistrados, con esta sentencia el tribunal sienta una doctrina novedosa contraria a la consolidada en décadas de jurisprudencia, por la cual solo sería necesario justificar el bienestar colectivo para impuestos que efectivamente no sean instantáneos. Y que, al validar un grado de retroactividad, que, hasta el momento inadmisibles salvo excepción, el Tribunal Constitucional sentaba un precedente peligroso.

4. Valoración crítica de la sentencia

4.1. Valoración crítica y posibles recursos o futuras revisiones

Intro

A pesar de la existencia de una decisión del Tribunal Constitucional que declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, esta no tiene por qué ser la última palabra en el ámbito jurídico. Es crucial realizar una valoración crítica de los fundamentos propuestos en la sentencia, ya que los argumentos presentados pueden ser objeto de debate y crítica desde un punto de vista jurídico, lo que deja abierta la posibilidad de futuras revisiones o recursos que reabran la cuestión.

Introducción en el Ordenamiento Jurídico

Uno de los puntos más controvertidos respecto a la creación del ITSGF radica en la forma en que fue aprobado el artículo 3 de la Ley 38/2022. Este precepto, que dio lugar al impuesto, fue introducido mediante una enmienda durante el debate en el Congreso de los Diputados, lo que ha suscitado críticas debido a que no se aplicaron los requisitos formales exigidos para los proyectos de ley promovidos por el Gobierno.

La diferencia clave es que, mientras los proyectos de ley deben cumplir estrictos requisitos documentales, contar con informes preceptivos y someterse a un exhaustivo proceso de revisión legislativa, las enmiendas no requieren cumplir con estas garantías formales. Este procedimiento ha llevado a algunos juristas y expertos a advertir sobre la posible apertura de una vía para introducir tributos mediante enmiendas legales, lo que podría eludir las garantías asociadas a los proyectos de ley tradicionales y debilitar los principios de seguridad jurídica y legitimidad democrática.

Desde esta perspectiva crítica, la validación por parte del TC podría interpretarse como una flexibilización de los controles formales necesarios para la creación de tributos, sentando un precedente preocupante. Según este enfoque, se corre el riesgo de normalizar un procedimiento que, aunque técnicamente válido desde el punto de vista legal, podría considerarse inapropiado por carecer del análisis riguroso y la transparencia que exige la creación de impuestos. Esto podría desnaturalizar el principio de reserva de ley en materia tributaria, tal y como se recoge en el artículo 31.3 de la Constitución Española.

Por otro lado, algunos expertos argumentan que este procedimiento es perfectamente legítimo y no vulnera ninguna disposición constitucional. Destacan que la enmienda fue sometida al proceso de debate parlamentario, lo que garantiza su validez democrática. Además, la flexibilidad en la introducción de tributos es defendida por quienes creen que responde a las necesidades de agilidad legislativa y adaptación a las circunstancias económicas excepcionales, como las derivadas de la pandemia o las crisis económicas internacionales. Según esta posición, la forma en que se aprobó el ITSGF es válida mientras no se demuestre una vulneración de derechos fundamentales o principios constitucionales.

Vulneración de la autonomía financiera

Dentro de los argumentos presentados en defensa del impuesto se encuentra la afirmación de que el ITSGF no altera el régimen de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, apoyándose en la

doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la STC 26/2015³⁹. Sin embargo, autores como César García Novoa⁴⁰ critican esta posición, al considerar que el ITSGF configura un impuesto estatal que replica el hecho imponible de uno ya transferido a las Comunidades Autónomas, el Impuesto sobre el Patrimonio. Esta superposición, argumentan, resulta en un uso cuestionable y “oscuro” de la potestad legislativa del Estado para crear tributos, generando una dualidad impositiva en el sistema fiscal español.

La crítica se centra en que el ITSGF, al replicar el hecho imponible del IP, no persigue una finalidad armonizadora legítima, como lo hizo en su momento el impuesto estatal sobre depósitos bancarios. Este último se justificaba en la necesidad de gravar impuestos relacionados con la titularidad de otro ente público, asegurando una coordinación fiscal. En contraste, el ISGF grava un mismo hecho imponible ya regulado por las Comunidades Autónomas, lo que genera dudas sobre su compatibilidad con el principio de suficiencia financiera y el reparto competencial.

Por otro lado, los defensores del ITSGF argumentan que, si el Estado tiene capacidad para usar su poder tributario para coordinar impuestos pertenecientes a las Comunidades Autónomas, como se validó en la STC 26/2015, con mayor razón podría hacerlo dentro de su propio ámbito fiscal. Según esta lógica, el ITSGF no interfiere en las competencias autonómicas, dado que se presenta como un tributo estatal que opera independientemente del IP y que, además en principio, tiene un carácter temporal.

La sentencia del Tribunal Constitucional no aborda de manera exhaustiva estas cuestiones clave, lo que deja un espacio significativo para el debate jurídico. En particular, el hecho de que el ITSGF replique un tributo ya cedido a las Comunidades Autónomas pone en entredicho su legitimidad desde la perspectiva del principio de autonomía financiera recogido en el artículo 156 de la Constitución Española. Este principio garantiza a las Comunidades Autónomas el acceso y la gestión de recursos tributarios propios, que podrían verse erosionados por la creación de tributos estatales análogos.

Asimismo, la falta de un análisis detallado sobre el impacto del ITSGF en la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas podría abrir la puerta a futuras impugnaciones basadas en una posible vulneración del modelo de financiación autonómica. Aunque el TC ha señalado que el impuesto no afecta formalmente el régimen de los tributos cedidos, no queda claro si se han evaluado las implicaciones materiales de esta duplicidad fiscal en términos de equidad, eficiencia y sostenibilidad.

Finalmente, la cuestión de si el ITSGF podría ser objeto de futuras impugnaciones queda abierta. La doctrina del Tribunal Constitucional permite que un mismo impuesto sea revisado en base a nuevos argumentos o circunstancias. Por lo tanto, no cabría considerarlo como una cuestión cerrada o cosa juzgada, especialmente si en próximas demandas se desarrollan líneas argumentales más profundas sobre su impacto competencial y su adecuación a los principios constitucionales.

En conclusión, aunque el TC ha avalado la constitucionalidad del ITSGF, la falta de un análisis integral sobre su interacción con el sistema tributario autonómico y su similitud con el IP deja abierta la posibilidad de una futura revisión. Esto subraya la necesidad de un debate más riguroso sobre la creación de tributos en el marco de un sistema fiscal descentralizado.

³⁹ Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015*, de 19 de febrero, BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2015

⁴⁰García Novoa, C. (2023, 24 de octubre). *El efecto anuncio de una sentencia decepcionante*. Expansión. ([El efecto anuncio de una sentencia decepcionante | Opinión \(expansion.com\)](#))

Infracción de los principios de no confiscatoriedad, capacidad económica, seguridad jurídica y confianza legítima (9.3 CE y 31 CE)

Ante la misma pregunta de si es posible que la sentencia sea revisada en el futuro por otro tribunal o mediante otros recursos constitucionales, nos encontramos con que el debate sobre la infracción del principio de seguridad jurídica y del de protección de la confianza legítima sigue abierto

Porque, aunque el TC rechaza el argumento de sorpresa fiscal, el problema es si se respetaron los principios de seguridad jurídica al no permitir a los contribuyentes ajustar su situación antes de la implementación del impuesto.

Ya que este se anunció de forma oficial por la Comisión Europea del Plan Presupuestario para 2023 en octubre de 2022 donde se afirmó que el nuevo impuesto se aplicaría en 2023 y no en 2022 como finalmente ocurrió. Y es que la argumentación del TC se basa únicamente en que la entrada en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el devengo de este 2 días más tarde, el 31 de diciembre de ese año, son compatibles.

Sin embargo, es razonable pensar que se produjo entonces una vulneración del principio de protección de la confianza legítima, ya que la fecha de aprobación prácticamente coincide con la de su devengo, no permitiendo a sus destinatarios reaccionar para evitar su aplicación. Cosa que el Alto Tribunal no menciona en las sentencias que constitucionalizan el tributo.

Por otro lado, en cuanto al factor temporal, entra en vigor el 29 de diciembre de 2022 y se devenga el 31 de diciembre, calificando la abogacía del Estado al impuesto como instantáneo. Se considera entonces que no tiene periodo impositivo como tampoco lo tiene el impuesto sobre el Patrimonio y que simplemente se agota el mismo 31 de diciembre.

Y autores como Germán Orón Moratal, creen que es importante dejar claro el malentendido sobre la periodicidad sobre el ITSGF⁴¹. Un tributo es considerado periódico cuando se devenga en intervalos regulares. Sin embargo, por otro lado, los impuestos instantáneos se devengan cuando ocurre el hecho imponible, sea este una compra o donación, por ejemplo.

En el caso del ITSGF, la ley establece que se devenga cada 31 de diciembre, de manera similar al IP. Esto significa que se cobra anualmente, lo que lo convierte en un impuesto periódico, a pesar de que se podría pensar que es "instantáneo" porque se devenga en una fecha específica. Y que en ocasiones es necesario crear una ficción legal cuando se habla de la periodicidad de un tributo.

El ITSGF se devenga cada 31 de diciembre, ese día cada año se evalúa el patrimonio del contribuyente para calcular el impuesto. Y se presume, que, salvo su enajenación o pérdida, aquellos bienes que formaban parte del patrimonio anterior lo siguen haciendo con respecto al actual.

Y realmente la ley no fija un primer devengo como tal, es decir, que independientemente de su calificación como instantáneo o periódico, los tribunales podrían decidir, a la luz del art 10 LGT, cuando debe considerarse válido el primer devengo de este ya sea el 31 de diciembre de 2022 o de 2023. Y todo esto al margen de la constitucionalidad de este.

⁴¹ Orón Moratal, G. (2024, octubre 24). ¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas? *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com>

Y aunque la doctrina del Tribunal Constitucional aparentemente resuelva la cuestión, y apoyándose en la misma el alto tribunal pueda argumentar que el ITSGF es un impuesto instantáneo, como ocurre en la STC 4/2019, de 17 de enero⁴² que resuelve la cuestión sobre los Impuestos sobre las Viviendas Vacías de Cataluña, dónde se reconoce que los impuestos instantáneos no requieren un periodo impositivo definido y su devengo coincide con el hecho imponible, algo que está más claro que su calificación como "instantáneo" es que la previsibilidad que se espera, y que nace del principio de confianza legítima, se viola y no se respeta.

El principio de confianza legítima exige que los contribuyentes tengan la posibilidad de prever con razonable claridad las consecuencias fiscales derivadas de sus actos. En este caso, la aprobación del ITSGF prácticamente coincidiendo con su devengo, apenas dos días después de su entrada en vigor, genera una incertidumbre fiscal que el Tribunal Constitucional no aborda de forma directa en sus sentencias.

Además, la falta de un periodo previo para que los contribuyentes puedan ajustar su situación patrimonial, considerando que el anuncio oficial de su aplicación para el ejercicio 2023 se contradijo al establecerse retroactivamente para 2022, refuerza la percepción de vulneración de la seguridad jurídica y de la confianza legítima.

De nuevo, en este sentido, el debate sobre el primer devengo del impuesto también es relevante, ya que la Ley General Tributaria (art. 10 LGT) otorga a los tribunales la posibilidad de interpretar cuándo debe considerarse válido el primer devengo, independientemente de si el ITSGF se califica como instantáneo o periódico. Esto abre la puerta a futuras interpretaciones judiciales que podrían cuestionar la validez del devengo de 2022 o determinar su inicio a partir de 2023.

Por tanto, aunque el Tribunal Constitucional haya respaldado la compatibilidad de las fechas de entrada en vigor y devengo del impuesto, los principios fundamentales de previsibilidad y confianza en el sistema fiscal siguen siendo cuestiones abiertas a debate y revisión judicial en el futuro.

Futuro de las reclamaciones

Lo que puede preocupar a algunos autores⁴³ es que si se vuelve a recurrir este impuesto y se declara inconstitucional se produjera una limitación de efectos similar a la de la sentencia de la plusvalía municipal (STC 182/2021)⁴⁴ y que aquellos contribuyentes que no hubieran mantenido su reclamación no obtuvieron la devolución de lo que pagaron. Y estos mismos creen que la forma de protegerse a esto es anticiparse, reclamar con antelación y contar con que la Ley General Tributaria da un plazo de cuatro años para rectificar las autoliquidaciones

Por tanto, a los contribuyentes se les limitaría la rectificación de las declaraciones si se declarara la inconstitucionalidad del impuesto, no permitiendo que se beneficien de ella aquellas posteriores a que se dicte la sentencia. Solo aquellos que solicitaron la rectificación antes de la sentencia podrán llevarla a cabo. Esto ha fomentado que los contribuyentes declaren y posteriormente soliciten la rectificación, que paraliza la prescripción del impuesto y deja mayor margen de tiempo para revisar las declaraciones a la Administración.

⁴² Tribunal Constitucional, *Sentencia 4/2019, de 17 de enero*, BOE núm. 34, de 8 de febrero de 2019.

⁴³ Salcedo Benavente, J. M. (2023, 28 de julio). *Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos*. Economist & Jurist.

⁴⁴ Tribunal Constitucional, *Sentencia 182/2021, de 26 de octubre*, BOE núm. 268, de 9 de noviembre de 2021

Infracción de normas europeas

Por otro lado, tampoco se analiza si el ITSGF infringe normas de la Unión Europea. Ejemplo de esto es la discriminación de no residentes a los que no les benefician las ventajas del mínimo exento ni el límite de la cuota integra. Aún habiendo previsto en el Plan Presupuestario 2023 del Reino de España que este impuesto sólo sería aplicable a residentes españoles exceptuando los residentes en Ceuta y Melilla (*“sólo es aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados”*).⁴⁵

Otra es la discriminación indirecta de la libre circulación de personas de aquellos que de forma imprevista se han visto obligados a tributar en el nuevo impuesto de las fortunas por todo su patrimonio mundial.

Finalmente, la vulneración del principio de seguridad jurídica como uno de los preceptos de los Estados de Derecho previstos en el artículo 2 TUE.

Por ello no sería de sorpresa una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para abordar la vulneración de estas normas. Y en caso de vulneración al derecho de la propiedad y tener indicios confiscatorios (art 1 del Protocolo adicional al Convenio de Roma) la intervención del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

4.2. Concordancia con la doctrina constitucional previa e impacto sobre los principios constitucionales

Sentencias del derecho de enmienda y como tiene que haber identidad de objeto y materia con la proposición de ley

La creación del ITSGF mediante una enmienda plantea interrogantes sobre su concordancia con la doctrina constitucional relativa al derecho de enmienda, específicamente en lo que respecta a la identidad de objeto y materia con la proposición de ley que la contiene. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado en sentencias como la STC 119/2011⁴⁶, que las enmiendas deben guardar una relación de conexión lógica y material con el texto al que se incorporan, para evitar desnaturalizar el procedimiento legislativo y garantizar los principios de transparencia y deliberación.

En el caso del impuesto de las grandes fortunas, su introducción como enmienda durante el debate parlamentario podría considerarse como un intento de eludir los procedimientos formales asociados a los proyectos de ley promovidos por el Gobierno.

Aunque el Tribunal Constitucional no cuestiona la validez de esta técnica legislativa en su fallo, el precedente que se establece podría ser criticado por debilitar los controles democráticos sobre la creación de tributos.

Sentencias de autonomía financiera de las CCAA

La doctrina constitucional, recogida en sentencias como la STC 26/2015⁴⁷, establece que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se garantiza a través de la cesión de tributos, como el

⁴⁵Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Plan Presupuestario 2023 del Reino de España*,

⁴⁶ Tribunal Constitucional, *Sentencia 119/2011, de 5 de julio*, BOE núm. 181, de 29 de julio de 2011

⁴⁷ Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero*, BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2015

Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, la creación del ISGF, que replica el hecho imponible del IP, ha sido vista por autores como César García Novoa como una posible invasión de competencias autonómicas.

El Tribunal Constitucional valida la coexistencia de ambos tributos al considerarlos independientes, pero no aborda de forma exhaustiva si esta duplicidad afecta materialmente al principio de suficiencia financiera. Esto podría generar futuras impugnaciones que busquen clarificar si el ITSGF vulnera el modelo de financiación autonómica, especialmente en términos de equidad y sostenibilidad fiscal.

Sentencias de la retroactividad, interés general vs bienestar colectivo

La jurisprudencia constitucional, como la STC 126/1987⁴⁸, admite la retroactividad de normas tributarias en ciertos casos, siempre que esté justificada por razones de interés general y respete los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

En el caso de la entrada del nuevo impuesto, la retroactividad implícita al devengar el impuesto el 31 de diciembre de 2022, apenas dos días después de su entrada en vigor, plantea dudas sobre la adecuación de esta medida a dichos principios.

El fallo del Tribunal Constitucional omite un análisis detallado sobre si la retroactividad está debidamente justificada por un interés general que prevalezca sobre el bienestar colectivo de los contribuyentes afectados. Esto deja abierta la posibilidad de cuestionar la validez del devengo de 2022 en futuras impugnaciones.

Sentencias sobre impuestos instantáneos

En la STC 4/2019⁴⁹, relativa al Impuesto sobre las Viviendas Vacías de Cataluña, el Tribunal Constitucional aclara que los impuestos instantáneos no requieren un periodo impositivo definido y su devengo coincide con el hecho imponible. Este razonamiento se aplica al ITSGF, que se devenga el 31 de diciembre de cada ejercicio, creando la ficción legal de una periodicidad anual.

Sin embargo, esta calificación ha sido criticada por generar confusión entre los contribuyentes, quienes perciben el tributo como una medida excepcional que carece de previsibilidad. Esta falta de claridad refuerza la percepción de vulneración de la seguridad jurídica y la confianza legítima.

Principio de no confiscatoriedad

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que el sistema tributario debe estar inspirado en principios de justicia, progresividad y no confiscatoriedad. La no confiscatoriedad implica que la carga tributaria no puede ser tan elevada que anule la capacidad económica del contribuyente o impida el disfrute de su patrimonio.

En el caso del diseño del ISGF se incluye un mínimo exento y un límite de cuota íntegra vinculado al IRPF, medidas que buscan garantizar que el impuesto no alcance niveles confiscatorios. Sin embargo,

⁴⁸ Tribunal Constitucional, *Sentencia 126/1987, de 16 de julio*, BOE núm. 191, de 11 de agosto de 1987.

⁴⁹ Tribunal Constitucional, *Sentencia 4/2019, de 17 de enero*, BOE núm. 34, de 8 de febrero de 2019.

algunos críticos sostienen que la coexistencia del nuevo impuesto con otros impuestos que gravan el patrimonio, como el IP y el IRPF, podría llevar a un efecto acumulativo que resulte confiscatorio.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como la STC 182/1997 en la que se modificaron las escalas del IRPF y se analizaba la existencia de “extraordinaria y urgente necesidad” que justifican el uso del decreto-ley en materia tributaria, ha señalado que el principio de no confiscatoriedad debe evaluarse en función del impacto global de los tributos sobre la capacidad económica del contribuyente.

En este sentido, el fallo del TC no aborda de manera detallada si la carga tributaria total que enfrentan los contribuyentes sujetos al ITSGF respeta este principio. Esta omisión podría dar lugar a futuras impugnaciones que cuestionen la constitucionalidad del impuesto por exceder los límites razonables de la capacidad económica.

Un aspecto particularmente controvertido es la posibilidad de que grave patrimonios ya sujetos a tributación, como los rendimientos del capital en el IRPF, produciendo un efecto de doble imposición que, aunque no prohibido expresamente, podría interpretarse como incompatible con el principio de no confiscatoriedad.

Esto es especialmente relevante para contribuyentes con patrimonios ilíquidos, los cuales no pueden convertirse fácilmente en efectivo sin perder parte significativa de su valor. Y por tanto los contribuyentes puede que no dispongan de liquidez suficiente para afrontar la obligación tributaria y quienes podrían verse obligados a enajenar parte de estos. Y es la posible venta de estos bienes lo que también plantea si el impuesto respeta el principio de no confiscatoriedad.

Principio de igualdad tributaria.

El principio de igualdad tributaria (14 y 31.1 CE) exige que los impuestos sean aplicados de manera equitativa y no discriminen injustificadamente entre contribuyentes en situaciones comparables.

Posibles críticas de este a raíz del ISGF son:

El ITSGF establece un régimen que excluye a los no residentes del beneficio del mínimo exento y del límite de cuota íntegra, lo que podría interpretarse como una discriminación contraria al principio de igualdad. Esta exclusión podría ser cuestionada por vulnerar también la libre circulación de personas y capitales garantizada por el Derecho de la Unión Europea. Sentencias como la STC 96/2002⁵⁰ en la que se otorgaban incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos a España, han establecido que cualquier distinción entre contribuyentes debe estar razonablemente justificada y no puede crear desigualdades arbitrarias. En este caso, el Tribunal Constitucional no aborda suficientemente si esta diferencia de trato entre residentes y no residentes está debidamente justificada o si genera una discriminación injustificada.

Otra crítica ya introducida con el principio de no confiscatoriedad radica en su posible falta de proporcionalidad respecto a contribuyentes con patrimonios ilíquidos. Aquellos contribuyentes con empresas familiares o bienes inmuebles no rentables podrían verse afectados

⁵⁰ Tribunal Constitucional, *Sentencia 96/2002*, de 25 de abril, BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002.

La aplicación uniforme de un tributo basado exclusivamente en el valor patrimonial podría colocar a ciertos contribuyentes en una posición desfavorable respecto a otros con patrimonios líquidos, cuestionando así la equidad del impuesto.

4.3. Implicaciones económicas y sociales de la sentencia y posible cambio en el mapa de sucesiones y donaciones (SUMAR):

La validación de la constitucionalidad del ISGF no solo implica un impacto en el ámbito jurídico, sino que también introduce consecuencias sociales y económicas que se podrían analizar en tres dimensiones: La recaudación fiscal, impacto en grandes fortunas y economía española.

Adicionalmente, al cambiar la gestión patrimonial consecuentemente cambiaría el mapa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, transformando los incentivos económicos y financieros asociados a las transmisiones patrimoniales.

El ISGF nace como una herramienta que se destina a reforzar la sostenibilidad económica en un contexto de creciente presión financiera por las crisis internacionales y la recuperación de la pandemia. Sin embargo, a pesar de la finalidad inicial de una recaudación fiscal de 1,5 millones de euros existen ciertas limitaciones. En primer lugar, los patrimonios elevados a los que se dirigen tendrán por regla general una mayor capacidad para emplear estrategias de optimización fiscal a través de previsiones, traslados de residencia fiscal a jurisdicciones como Andorra donde la presión fiscal es menor o la diversificación patrimonial. En segundo lugar, la coexistencia del impuesto con el IP, como se ha señalado previamente, dará lugar a reacciones de Comunidades Autónomas donde se buscará proteger a los contribuyentes de las regiones.

El ISGF tiene la finalidad de redistribuir la carga tributaria a aquellos con una capacidad económica más elevada lo cual genera una presión fiscal para los contribuyentes con grandes fortunas, que ante esto podrían optar por trasladar su residencia fiscal a países con menor presión fiscal generando así una fuga de capitales que afectaría tanto a la inversión nacional como a la recaudación perseguida. Así como el impacto negativo y decreciente de la inversión privada en ciertos sectores estratégicos donde estas grandes fortunas desempeñan un papel muy relevante; o la desincentivación de la transferencia intergeneracional de la riqueza de aquellos patrimonios familiares sujetos tanto al ISGF como al Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones

A nivel macroeconómico, las implicaciones del ISGF son la redistribución de la riqueza; reduciendo las desigualdades a corto plazo, pero con posibles efectos contraproducentes a largo plazo, la pérdida de atractivo fiscal de España; implicando una menor presencia de inversores con grandes patrimonios en España, y la incertidumbre tributaria; afectando a la planificación económica y financiera de los patrimonios de grandes empresas y familias.

Finalmente, en el mapa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones surgirían transformaciones en la dinámica de las transmisiones patrimoniales. Las donaciones en vida ganarían atractivo; evitando así una doble tributación por el ISGF y el ISD en regiones con bonificaciones elevadas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la fragmentación de patrimonios; para evitar la acumulación de riqueza intergeneracional con el objetivo de no alcanzar los umbrales del nuevo impuesto, y una mayor desigualdad territorial en materia fiscal; alejándose entonces de uno de los principales objetivos del ISGF.

5. Conclusiones PENDIENTE

5.1. Resumen de los puntos principales del análisis crítico realizado.

1. Posibles nuevos recursos
2. Posibles impugnaciones de los contribuyentes a las autoliquidaciones presentados para recuperar la cuota abonada en caso de que se declare finalmente inconstitucional
3. Si se ha revisado bien o no la cláusula de revisión/evaluación de resultados

5.2. Valoración personal desde el punto de vista constitucional y jurídico

6. Bibliografía

1. Cuatrecasas (2023, diciembre 1). El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas: El Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Legal flash*.
2. Morcillo, N. (2023, noviembre 24). El Constitucional reafirma su aval al impuesto a las grandes fortunas. *CincoDías*.
3. Cuatrecasas. (2022, diciembre 28). Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas. *Legal flash*. [Microsoft Word - Legal Flash Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas.docx \(cuatrecasas.com\)](#)
4. Martín Díaz, E., & Huelin Martínez de Velasco, J. (2023, noviembre, 11). El TC avala el impuesto sobre grandes fortunas. *ABC*
5. Cuatrecasas (2022, noviembre 14). Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y cambios en Patrimonio, España. *Legal Flash*. [Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y novedades en Patrimonio \(cuatrecasas.com\)](#)
6. Morcillo, N. (2023, noviembre 24). El Constitucional reafirma su aval al impuesto a las grandes fortunas. *Expansión*.
7. Jiménez-Blanco, J. I. (2023, noviembre 17). Voto particular de la sentencia del ISGF: aún quedan jueces, pero son minoría. *El Confidencial*. [Voto particular de la sentencia del ISGF: aún quedan jueces, pero son minoría \(elconfidencial.com\)](#)
8. Armentia Bastera, Javier (2023, julio 11). La difícil convivencia en el País Vasco del Impuesto sobre el Patrimonio y del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Revista Forum Fiscal*, nº 295, Sección Actualidad fiscal, CISS
9. Alonso Arce, I. (2023, 11 de julio). *La incorporación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos*. *Revista Forum Fiscal*, nº 295 Sección En Portada. CISS.
10. Soto Balirac, F. (2024, febrero 23). Esta es la situación actual del Impuesto de las Grandes Fortunas. *Garrigues*. ([Esta es la situación actual del Impuesto de las Grandes Fortunas | Garrigues](#))
11. Faes, I. (2024, octubre 10) El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca. *El Mundo*. ([El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca | Economía \(expansion.com\)](#))
12. Faes, Ignacio. (2024, julio 3). ¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia. *Expansión*. ([¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia | Fiscal \(expansion.com\)](#))
13. Orón Moratal, G. (2024, octubre 24). ¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas? *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com>
14. Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 92/2023.
15. Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del TC desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 98/2023
16. Carmona, C. (2023, 17 de febrero). *Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. *Garrigues*. ([Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas | Garrigues](#))
17. García Novoa, C. (2023, 24 de octubre). *El efecto anuncio de una sentencia decepcionante*. *Expansión*. ([El efecto anuncio de una sentencia decepcionante | Opinión \(expansion.com\)](#))
18. España. (2023). *Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el*

- período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas.* Boletín Oficial del Estado, núm.71, 15 de diciembre de 2023.
19. España. (2023). *Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.* Boletín Oficial del Estado, núm. 310, 27 de diciembre de 2023.
 20. Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre.* Boletín Oficial del Estado, núm. 301, de 18 de diciembre de 2023.
 21. Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 171/2023, de 22 de noviembre.* Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023.
 22. Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre.* Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023.
 23. Tribunal Constitucional. (2019). *Sentencia 4/2019, de 17 de enero.* Boletín Oficial del Estado, núm. 34, de 8 de febrero de 2019. ([Disposición 2030 del BOE núm. 39 de 2019](#))
 24. Tribunal Constitucional. (2021). *Sentencia 182/2021, de 26 de octubre.* Boletín Oficial del Estado, núm. 268, de 9 de noviembre de 2021. ([Disposición 19511 del BOE núm. 282 de 2021](#))
 25. Tribunal Constitucional. (2011). *Sentencia 119/2011, de 5 de julio.* Boletín Oficial del Estado, núm. 181, de 29 de julio de 2011. ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 119/2011](#))
 26. Tribunal Constitucional. (2015). *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero.* Boletín Oficial del Estado, núm. 64, de 16 de marzo de 2015 ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 26/2015](#))
 27. Tribunal Constitucional. (1987). *Sentencia 126/1987, de 16 de julio.* Boletín Oficial del Estado, núm. 191, de 11 de agosto de 1987. ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 126/1987](#))
 28. Tribunal Constitucional. (2002). *Sentencia 96/2002, de 25 de abril.* Boletín Oficial del Estado, núm. 122, de 22 de mayo de 2002. ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 96/2002](#))
 29. Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2022). *Plan Presupuestario 2023 del Reino de España.* ([Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf](#))
 30. España. (2022). *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.* Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 28 de diciembre de 2022.
 31. España. (2009). *Ley de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y por la que se modifican determinadas normas tributarias.* Boletín Oficial del Estado, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. ([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.](#))
 32. España. (2022). *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.* Boletín Oficial del Estado, núm. 306, de 22 de diciembre de 2022. ([Disposición 21739 del BOE núm. 306 de 2022](#))
 33. Junta de Andalucía. (2024). *Ley 7/2024, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2025.* Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, núm. 251, de 30 de diciembre de 2024. ([BOJA24-251-00080-56510-01_00313461.pdf](#))
 34. España. (1991). *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.* Boletín Oficial del Estado, núm. 136, de 7 de junio de 1991. Referencia: BOE-A-1991-14392. ([Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.](#))
 35. España. (2006). *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.* Boletín Oficial del Estado, núm. 285, de 29 de noviembre de 2006. ([Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.](#))

36. Andrade Cabello, J. (2023, noviembre 16). *Devolviendo «golpe por golpe» también en materia fiscal: ¿se atreverá la Comunidad de Madrid a desactivar realmente los efectos del Impuesto sobre Grandes Fortunas?*. Diario LA LEY, (10389), Sección Tribuna.
37. Abad, E. (2023, 22 de diciembre). *La Comunidad de Madrid modifica la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio para los contribuyentes del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Garrigues. ([La Comunidad de Madrid modifica la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio para los contribuyentes del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas | Garrigues](#))
38. Alba Gutiérrez, C., & Cardona, E. (2023, 1 de febrero). *Cómo calcular el nuevo impuesto a las grandes fortunas*. El Derecho. <https://elderecho.com/calculo-impuesto-grandes-fortunas>
39. Salcedo Benavente, J. M. (2023, 28 de julio). *Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos*. Economist & Jurist. ([Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos | E&J \(economistjurist.es\)](#))
40. Gabinete de Prensa. *Fiscalidad del siglo XXI: El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros*. Ministerio de Hacienda y Función Pública.
41. Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023, contra el 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. (Madrid)
42. Recurso de inconstitucionalidad n.º 1258-2023 (contra el art. 3 de la L 38/2022 de 27 Dic. gravámenes temporales energético y entidades de crédito y crea el impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas, y modifica normas tributarias) (Andalucía)
43. Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023, contra el 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. (Galicia)
44. Recurso de inconstitucionalidad n.º 1993-2023, contra el 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. (Murcia)
45. Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. (2022). *Plan presupuestario 2023*. Gobierno de España. <https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/comun/pdf/PlanPresupuestario2023ES.pdf>

8. Índice de abreviaturas

- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria
- **ITSGF:** Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas
- **ISGF:** Impuesto sobre las Grandes Fortunas
- **IP:** Impuesto sobre el Patrimonio
- **CCAA:** Comunidades Autónomas
- **CE:** Constitución Española
- **TC:** Tribunal Constitucional
- **LOFCA:** Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- **RD:** Real Decreto
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional
- **UE:** Unión Europea
- **TUE:** Tratado de la Unión Europea
- **LSD:** Ley de Sucesiones y Donaciones