

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**25631** Pleno. Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio. Voto particular.

ECLI:ES:TC:2023:149

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 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. Han comparecido el Senado, el Congreso de los Diputados y el Gobierno de la Nación. Han formulado alegaciones la letrada de las Cortes Generales, en representación del Congreso, y el abogado del Estado, en representación del Gobierno. Ha sido ponente la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón.

### I. Antecedentes

1. El día 1 de febrero de 2023 tuvo entrada en el registro del Tribunal Constitucional el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 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 (en adelante, Ley 38/2022). Dicha ley fue publicada en el BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022 (corrección de errores publicada en el BOE núm. 54, de 4 de marzo de 2023,

que no afecta al precepto impugnado). El art. 3 que se impugna lleva por rúbrica «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas».

a) La demanda impugna el art. 3 de la Ley 38/2022 por incurrir en diversos motivos de inconstitucionalidad, tanto formales como materiales.

La impugnación por razones formales se anuda a la tramitación parlamentaria seguida por el precepto, que fue introducido en el Congreso de los Diputados mediante una enmienda a propuesta de los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno (el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común), que también habían presentado la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022. De este modo, considera que se eludieron tanto los trámites que debería haber seguido la norma de haberse introducido *ab initio* en la proposición de ley, como la posibilidad de debate parlamentario y enmienda por los restantes grupos.

El letrado autonómico reprocha que, a pesar de ser los grupos parlamentarios proponentes quienes «integran» el Gobierno de la Nación y que desde el propio Gobierno se reconoció que el Ministerio de Hacienda estaba trabajando en la configuración del nuevo tributo, se optara por presentar la iniciativa como proposición y no como proyecto de ley, evitando de este modo el necesario sometimiento a audiencia y petición de informes que estos últimos llevan aparejados. El hecho de que se acuda a esta vía, logrando una tramitación más acelerada y soslayando los trámites preceptivos de los proyectos de ley, constituye, en el mejor de los casos, una mala praxis parlamentaria que redundará en una peor calidad normativa.

Junto a lo anterior, con cita de la STC 23/1990, de 15 de febrero, FJ 5, y del ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 3, la demanda invoca la «doctrina de la homogeneidad», conforme a la cual, una vez que se ha tomado en consideración una proposición de ley, ya no es posible introducir enmiendas que no guarden relación con su objeto. Las enmiendas deben versar –afirma– no solo sobre la misma materia, sino sobre el mismo objeto. Al respecto, habría una absoluta desconexión entre el nuevo impuesto y los otros dos gravámenes de la proposición de ley, uno de los cuales recae sobre el sector energético (art. 1) y el otro sobre entidades y establecimientos financieros de crédito (art. 2). Es más, ni siquiera tendrían la misma naturaleza, pues el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un tributo, mientras que los gravámenes citados se configuran como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario. Para el letrado autonómico, prueba de esta desconexión es que, junto con la enmienda principal, se presentaron otras dos para modificar el título de la proposición de ley y de la exposición de motivos.

Con apoyo en el citado ATC 118/1999 y en la STC 136/2011, de 13 de septiembre, el gobierno autonómico recurrente afirma que, al introducir contenidos ajenos a la iniciativa, se está alterando de modo sustancial el proceso de formación de voluntad de las Cámaras. Con ello, se provoca un déficit democrático, tal y como denunciaron diversos grupos parlamentarios durante la tramitación de la Ley 38/2022, en sus intervenciones, que se extractan en la demanda. La vulneración del procedimiento legislativo conculcó los derechos de representación política de los parlamentarios, a los que privó de la posibilidad de formular enmiendas sobre el texto del art. 3. Concluye, por ello, que se vulneraron los arts. 23.2, 66.2 y 87 CE, en conexión con los arts. 110 y 126.5 del Reglamento del Congreso.

La demanda termina su argumentación sobre el vicio formal refiriéndose al reciente ATC 177/2022, de 19 de diciembre, que ha reiterado en su fundamento jurídico 6 la relevancia del derecho de enmienda de los parlamentarios en el desarrollo de su función de representación política, así como la incidencia de su privación en el procedimiento legislativo.

b) En segundo lugar, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Madrid denuncia que la disposición impugnada incurre en fraude de ley, pues pretende evitar los trámites para la modificación de las condiciones de la cesión a las comunidades autónomas del impuesto sobre el patrimonio. El impuesto temporal de solidaridad de las grandes

fortunas no solo se ha introducido mediante una enmienda desconectada del resto del articulado, sino que se ha creado para armonizar la tributación del patrimonio entre comunidades autónomas, eludiendo los trámites para modificar la cesión del impuesto sobre el patrimonio.

El letrado autonómico alega que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas presenta una importante particularidad, sin precedente, y es que su hecho imponible se solapa con el preexistente impuesto sobre el patrimonio, cuya recaudación está cedida a las comunidades autónomas. Mientras que este último impuesto grava el patrimonio de las personas físicas por encima del mínimo exento de 700 000 € (o el mínimo exento que haya fijado cada comunidad autónoma), el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se exige a partir de un umbral de 3 000 000 €, por lo que ambos comparten el mismo hecho imponible. Por tanto, el fundamento de los dos impuestos es el mismo y gravan la misma manifestación de la capacidad de pago. Sin embargo, la recaudación del impuesto sobre el patrimonio pertenece a las comunidades autónomas, al ser un impuesto cedido, en tanto que la del nuevo impuesto corresponde al Estado pues, según el art. 3.2.2 de la Ley 38/2022, este no podrá cederse.

Para el gobierno autonómico demandante, el impuesto controvertido tiene un reconocido efecto armonizador, dirigido a forzar la tributación de las personas físicas con patrimonio superior a 3 000 000 € que residan en la Comunidad de Madrid. Reconocen que la cesión del impuesto sobre el patrimonio no altera su naturaleza de tributo estatal (cita la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas –LOFCA– y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación –Ley 22/2009–) y que la delegación de competencias normativas sobre los tributos cedidos no altera la titularidad estatal. A pesar de ello, sostiene que la modificación de los términos de la cesión no puede realizarse unilateralmente por el Estado, sino que debe ajustarse al procedimiento establecido al efecto. Esta previsión se refuerza por lo dispuesto en el art. 9.3 de la Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de defensa de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, que remite a dicho procedimiento para regular el alcance y condiciones de la cesión de tributos a dicha comunidad.

Por ello, si el Estado quería modificar los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto. En apoyo de este argumento, cita lo sucedido recientemente con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que entró en vigor el 1 de enero de 2023. Además, la necesidad de respetar dicho procedimiento ha sido subrayada en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 9, según la cual, el Estado, como titular de los tributos cedidos, puede modificar el alcance y condiciones de la cesión, pero debe respetar el marco procedimental establecido.

Por tanto, la queja se resume en que el nuevo tributo se ha creado con el exclusivo objeto de armonizar la tributación del patrimonio de las personas físicas, eludiendo, en fraude de ley, el procedimiento previsto en normas integrantes del bloque de constitucionalidad, como son el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas y la Ley 22/2009.

Adicionalmente, argumenta que, existiendo un conflicto en la regulación autonómica del impuesto sobre el patrimonio. impuesto cedido, es aplicable el art. 157.3 CE, que establece una reserva de ley orgánica para aprobar las normas que resuelvan los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado.

El letrado autonómico razona que, de las dos justificaciones incluidas en la exposición de motivos de la Ley 38/2022, la finalidad recaudatoria es residual. Respecto de la finalidad armonizadora, menciona el precedente del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que también perseguía dicha finalidad y fue objeto de la

STC 26/2015, de 19 de febrero, por la que se desestimó el recurso formulado por el Parlamento de Cataluña. Según su fundamento jurídico 4, el Estado tiene competencia para establecer un impuesto con la finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado de esta materia imponible, con base en el art. 6.2 LOFCA. Sin embargo, dicha sentencia cuenta con un voto particular, suscrito por cinco magistrados, que denuncian la ausencia de una finalidad constitucionalmente legítima en la creación del impuesto estatal con un tipo de gravamen cero para evitar el establecimiento de impuestos autonómicos sobre el mismo hecho imponible, así como la vulneración del sistema de fuentes en la consecución de la finalidad armonizadora realmente perseguida con la creación del impuesto. Las analogías entre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito y el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son plausibles ya que, aunque este segundo no tiene un tipo cero, grava el mismo hecho imponible que el preexistente impuesto sobre el patrimonio, con la única diferencia del mínimo exento y, además, declara deducible (art. 3.15 de la Ley 38/2022) la cuota efectivamente satisfecha en virtud del impuesto sobre el patrimonio con lo que, en la práctica, la recaudación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas será cero en las comunidades autónomas donde se tribute por el impuesto cedido.

Al mismo tiempo, para el representante del gobierno autonómico existe una diferencia sustancial entre el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que refuerza la necesidad de observar lo dispuesto en el art. 157.3 CE en el supuesto analizado, y es que, mientras en el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito no existían aún tributos previamente establecidos sobre el hecho imponible, por lo que fue creado con la finalidad de impedir su aprobación por las comunidades autónomas, en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas ya existe otro tributo estatal preexistente – el impuesto sobre el patrimonio– cuyas competencias normativas se encuentran cedidas a las comunidades autónomas, que el Estado pretende recuperar *de facto*, sin modificar *de iure* su cesión.

c) A continuación, la demanda aborda la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por establecerse el tributo con carácter retroactivo. Comienza recordando que el impuesto controvertido se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del titular a dicha fecha. Dado que la Ley 38/2022 se ha publicado en el BOE de 28 de diciembre y entró en vigor al día siguiente, grava los grandes patrimonios, no ya en 2023, sino en 2022, con una retroactividad en grado medio que incide sobre situaciones preexistentes.

El letrado autonómico admite que la Constitución no contiene una prohibición expresa de retroactividad de las normas tributarias, lo que no significa que no se conculquen otros principios constitucionales, como sucede con el de seguridad jurídica, cuando la norma tributaria que se impone con carácter retroactivo resulta sorpresiva y contraria a unas mínimas exigencias de la planificación de la actividad económica. Con cita de la STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11, recuerda la distinción entre retroactividad de grado medio (impropia) y de grado máximo (propia o auténtica). También menciona la STC 173/1996, de 31 de octubre, que estimó la vulneración del art. 9.3 CE, no ya por la introducción inesperada de un nuevo impuesto, sino por el incremento del tipo de gravamen de uno ya existente.

Al igual que en el supuesto enjuiciado en dicha STC 173/1996, la introducción del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas puede calificarse de imprevisible, pues hasta el mes de octubre de 2022 el Ministerio de Hacienda y Función Pública no se manifestó sobre el nuevo tributo, cuyo anuncio se produjo semanas después de que la Junta de Andalucía aprobase la bonificación total del impuesto sobre el patrimonio, siguiendo la política que la Comunidad de Madrid venía aplicando desde 2010. Además, hasta el 26 de octubre de 2022 no se hizo pública la intención de adelantar la entrada en vigor a 2022. Denuncia que no se expresan las razones que justifiquen este carácter retroactivo, pues el preámbulo de la Ley 38/2022 solo alude a

las finalidades recaudatoria y armonizadora, pero en ningún caso se aducen motivos de urgencia que amparen la retroactividad.

d) En cuarto lugar, se alega la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad reconocidos en el art. 31.1 CE. La demanda empieza admitiendo que el patrimonio puede ser expresivo de capacidad económica. Sin embargo, una cosa es gravar una renta potencial y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, dado que el referido principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia. Cita, en apoyo de esto, las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 2. Esta última aclara que la vulneración del principio de no confiscatoriedad implica *per se* la del principio de capacidad, pero con un *plus* adicional. Menciona, asimismo, la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, y la indicada STC 26/2017, según la cual el límite de la no confiscatoriedad opera respecto de cada tributo en particular, no solo del sistema tributario en su conjunto.

Aduce que, pese a que no ha habido un pronunciamiento del Tribunal Constitucional referido al impuesto sobre el patrimonio y a su posible confiscatoriedad, cabría extrapolar *prima facie* alguno de los argumentos de las sentencias constitucionales sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana acerca del contexto económico en que la norma fue aprobada. Al respecto, la demanda indica que, cuando se implantó el impuesto sobre el patrimonio, obtener un rendimiento al patrimonio del 2,5 por 100 era relativamente sencillo pues en octubre de 1977 los tipos de interés eran del 18,16 por 100 (y un año después, en octubre de 1978, llegaron al 39,07 por 100). Pero, actualmente, el tipo máximo de gravamen se ha elevado hasta el 3,5 por 100, mientras que los tipos de interés se encuentran en el 2,5 por 100, y ello a pesar de estar en su momento más elevado desde 2008, habiendo permanecido en cero desde marzo de 2016 hasta julio de 2022, y por debajo del 1 por 100 desde julio hasta septiembre de 2022. También se refiere al informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014 («informe Lagares»), que recomendaba la supresión del impuesto sobre el patrimonio, así como el Libro blanco para la reforma tributaria de 2022, que aconseja su revisión en profundidad.

La demanda sostiene que el desajuste entre el rendimiento que la norma exige obtener a los patrimonios de los contribuyentes y el rendimiento real que estos pueden lograr atendiendo a la realidad del mercado es de todo punto irreal y resulta prácticamente inalcanzable. Para argumentar esto, compara la escala de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas con los datos de rentabilidad de productos como los depósitos, los fondos de inversión garantizados, la deuda pública, los planes de pensiones y los índices de renta variable más importantes del mundo. Entiende que no cabe alegar de contrario el posible efecto de los límites a la cuota y las deducciones que regulan, respectivamente, los apartados doce y trece a quince del art. 3 de la Ley 38/2022, puesto que, por sí solos, no evitan el efecto de agotar toda la capacidad económica, real o potencial, sometida a gravamen. En suma, en la generalidad de situaciones se estará exigiendo el impuesto sobre un crecimiento del patrimonio ficticio y muy superior al que cabe reclamar a un inversor medio, o a una persona mínimamente diligente en la gestión de sus bienes, con lo que dicho patrimonio se verá reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen, afectándose de ese modo y sin justificación a la capacidad económica de los contribuyentes.

e) La última tacha que dirige el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es que vulnera la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, así como los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional. Comienza recordando que el art. 156.1 CE garantiza a las comunidades autónomas «la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». Dicho principio se reitera en el art. 1 LOFCA y ha sido recientemente reforzado en el ámbito autonómico madrileño por la Ley 10/2022, antes mencionada. Tras reseñar algunas

sentencias constitucionales sobre dicho principio, afirma que, al haber bonificado la Comunidad de Madrid el impuesto sobre el patrimonio de forma íntegra, podría argumentarse que ha renunciado a dicho ingreso. Ahora bien, como recuerda la STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4, la autonomía financiera no entraña solo la libertad de sus órganos de gobierno para la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la cuantificación y distribución de sus ingresos.

Por su parte, la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c), enfatiza el papel de los tributos cedidos para modular el monto final de la financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de las leyes de cesión. De este modo, la autonomía financiera significa no solo poder establecer o aumentar tributos, sino rebajarlos e incluso suprimirlos, determinando cada comunidad autónoma su propio modelo fiscal, en el marco de su política económica, sin que sea anulado por decisiones estatales. Así pues, las comunidades autónomas pueden utilizar sus competencias normativas para optar entre incrementar los impuestos y el gasto público y, de este modo, incidir en la demanda agregada; o reducirlos para fomentar así el ahorro, la inversión y el consumo privados, como herramientas para aumentar la demanda agregada y el crecimiento económico. Recuerda que, según la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, la autonomía financiera está al servicio de la autonomía política como «la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia».

Sostiene que, frente a ello, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, de conformidad con su objetivo declarado, armoniza de forma impropia la tributación entre comunidades autónomas, afectando fundamentalmente a los contribuyentes de Madrid y Andalucía, pero también a los de otras comunidades que, con diferentes medidas legislativas, han ejercido sus potestades normativas en el marco del bloque de la constitucionalidad. En apoyo de esto, se refiere a un estudio de la Fundación de estudios de economía aplicada que identifica a las dos citadas comunidades autónomas como las más afectadas por el nuevo impuesto, que pretende dejar sin efecto las políticas propias adoptadas en legítimo ejercicio de su autonomía financiera. De lo anterior se colige que también se afecta la autonomía política consagrada en el art. 137 CE, pues el impuesto temporal que se impugna en este proceso constitucional se dicta con una finalidad extrafiscal que pretende igualar la tributación del patrimonio de las personas físicas en todo el territorio nacional, impidiendo el desarrollo por las comunidades autónomas de políticas propias que, en el caso de la Comunidad de Madrid, habían supuesto una atracción de inversión y una fuente de generación de riqueza que ahora se ve seriamente comprometida.

En conexión con lo anterior, se invocan los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional, que habrían obligado a tener en cuenta el impacto que la introducción del nuevo impuesto tiene sobre las comunidades autónomas y a poner en marcha mecanismos de colaboración e información recíproca, antes de su aprobación, lo que no se ha hecho.

El letrado de la Comunidad de Madrid termina solicitando que se declare la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 3 de la Ley 38/2022, por la que crea y regula el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Por otrosí, solicita la suspensión de su aplicación, por los importantes perjuicios que se derivarían en caso de aplicarse de forma inmediata. En apoyo de esta solicitud, aduce que, si bien el art. 161.2 CE no prevé expresamente la suspensión en casos como este, tampoco la prohíbe, como ya interpretaron los votos particulares formulados al ATC 90/2010, de 14 de julio.

2. El Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Cuarta, mediante providencia de 18 de abril de 2023, acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, y al Gobierno, a través de la ministra de Justicia, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes; denegar la suspensión solicitada por otrosí, en aplicación de la doctrina del Tribunal

(AATC 90/2010, de 14 de julio; 132/2011, de 18 de octubre; 229/2014, de 23 de septiembre; y 267/2014, de 4 de noviembre); y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar el 24 de abril de 2023).

3. Mediante escrito registrado el día 26 de abril de 2023, el presidente del Senado comunicó el acuerdo de la mesa de la Cámara por el que se daba por personada en el proceso y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

4. La presidenta del Congreso de los Diputados, mediante escrito registrado en este tribunal el día 4 de mayo de 2023, comunicó el acuerdo de la mesa por el que se personaba en el proceso, a los solos efectos de formular alegaciones sobre los vicios de procedimiento legislativo que se denuncian en la demanda, en lo que afecta a dicha Cámara; y encomendaba su representación y defensa a la letrada de las Cortes Generales que dirige la asesoría jurídica de la Secretaría General del Congreso.

a) El escrito de alegaciones de la letrada de las Cortes Generales, actuando en nombre y representación del Congreso de los Diputados, tuvo su entrada en el registro general del Tribunal con fecha 12 de mayo de 2023. En él aborda, en primer lugar, la supuesta vulneración del art. 157.3 CE por no respetar la norma impugnada el rango de ley orgánica exigible y omitir las garantías previstas en la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. La letrada de las Cortes considera que dicha vulneración parte de una equiparación entre los impuestos temporal de solidaridad de las grandes fortunas y sobre el patrimonio que no se pueden compartir. El art. 3 de la Ley 38/2022 –afirma– no altera las condiciones o el alcance de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, lo que podría requerir, en su caso, de una modificación de la LOFCA y de las demás normas aplicables, de acuerdo con las garantías procedimentales contenidas en el estatuto. El preámbulo de la ley afirma que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es complementario del impuesto sobre el patrimonio, pero, a diferencia de este, no es susceptible de cesión y su umbral de tributación es muy superior.

La letrada subraya que el art. 3 de la Ley 38/2022 no modifica el art. 11 LOFCA, que establece los impuestos estatales que pueden ser cedidos; ni las competencias normativas de las comunidades autónomas en el impuesto sobre el patrimonio previstas en el art. 19.2.b) de dicha ley; ni la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas; ni la Ley 29/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos a la Comunidad de Madrid. La finalidad armonizadora del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no neutraliza la competencia normativa autonómica sobre el impuesto sobre el patrimonio, que se mantiene intacta. Estamos ante una figura tributaria distinta, cuya finalidad es correctiva, gravando por razones armonizadoras y recaudatorias aquellas manifestaciones de capacidad de pago que no han sido gravadas por la comunidad autónoma a través del impuesto sobre el patrimonio. Invoca la STC 26/2015, de 19 de febrero, que, al analizar el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, admitió que el Estado es competente para establecer un impuesto con finalidad armonizadora, puesto que tiene preferencia en la ocupación de los hechos imponible, tal y como recoge el art. 6 LOFCA. Dicha sentencia descartó expresamente que la competencia de armonización debiera ejercerse mediante ley orgánica, sino que se puede ejercer creando por ley ordinaria una figura tributaria nueva, tanto para gravar situaciones que anteriormente no estaban gravadas por las comunidades autónomas como cuando ya lo estuvieran, supuesto al que se refiere el art. 6.2 LOFCA. Por otro lado, tampoco estamos ante la regulación de ningún medio de resolución de conflictos de acuerdo con los arts. 23 y 24 LOFCA, por lo que tampoco se requiere de una ley orgánica.

La letrada de las Cortes Generales insiste en que, conforme a la doctrina constitucional, la potestad originaria del Estado para establecer tributos (ex art. 133.1 CE) comprende la posibilidad de crear cualquier figura tributaria, siempre y cuando se respeten las garantías constitucionales. Desde un enfoque competencial, el límite para

crear tributos lo tienen las comunidades autónomas, no el Estado. Con cita de la STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 6, recuerda el «amplio margen de configuración que le permite [al Estado] en principio establecerlos sobre cualquier fuente de capacidad económica», sin perjuicio de respetar lo dispuesto en el art. 6.2 LOFCA cuando sea aplicable, lo que aquí no es el caso.

Por otra parte, al no haberse modificado la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Madrid referido al alcance y las condiciones de la cesión, no se precisaba del acuerdo entre el Estado y la comunidad autónoma o de la convocatoria de la comisión mixta mencionada en la disposición transitoria segunda. El caso es análogo al de la citada STC 35/2012, que descartó, respecto de una modificación de los tributos sobre el juego, que fuera necesaria dicha tramitación.

Tampoco se precisaba de un proyecto de ley aprobado por el Consejo de Ministros, con todas las exigencias previas a las que están sujetas estas iniciativas. Tratándose de una proposición de ley, los únicos requisitos, de acuerdo con el art. 124 del Reglamento del Congreso y la práctica habitual de la Cámara, son que se incorpore una exposición de motivos y una breve relación de las normas vigentes que la proposición de ley pretende modificar, exigencias que aquí se cumplieron.

Por último, en cuanto a que la proposición de ley haya sido presentada por los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno y no mediante un proyecto de ley, se remite a la reciente STC 19/2023, de 22 de marzo, FJ 3 B) c), advirtiendo que, según la propia demanda, solo se trata de una «mala praxis».

b) En un segundo bloque de alegaciones la letrada de las Cortes Generales aborda la supuesta falta de homogeneidad de la enmienda núm. 99, por la que se incluyó el art. 3 de la Ley 38/2022 impugnado. Empieza recordando que el requisito de la homogeneidad es de creación jurisprudencial y, en el caso de las enmiendas al articulado, no está previsto en el reglamento de la Cámara. La exigencia de congruencia de las enmiendas es, por tanto, una excepción establecida por el propio Tribunal Constitucional a la configuración legal del derecho fundamental de enmienda, que se ha añadido como un requisito de admisión, a pesar de no estar recogido en el Reglamento del Congreso.

De los distintos pronunciamientos constitucionales, en especial las SSTC 119/2011, de 5 de julio, y 136/2011, de 13 de septiembre, se desprende el requisito de que una enmienda al articulado debe respetar una conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado. Pero los órganos de gobierno de las Cámaras deben contar con un amplio margen de apreciación para determinar la existencia de conexión material entre la enmienda y la iniciativa objeto de debate, rechazando la admisión de aquella solo cuando la falta de conexión sea «evidente y manifiesta». Aclara que la conexión reclamada no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en la iniciativa, sino de afinidad con las materias recogidas en ella, de modo de que la conexión de homogeneidad se entienda de modo flexible, atendiendo a la funcionalidad que cumple.

En segundo lugar, la aducida vulneración del art. 23.2 CE exigiría, además, que la infracción de la legalidad parlamentaria hubiera afectado al núcleo de su función representativa ya que, de acuerdo con una reiterada doctrina constitucional, no toda violación del procedimiento legislativo convierte en inconstitucional al resultado final.

Aplicando la anterior doctrina al caso, la letrada de las Cortes afirma que parte del objetivo del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas coincide con la finalidad original de la proposición de ley, que es exigir un esfuerzo solidario en momentos de subida de precios y de crisis energética; sin que, por tanto, hubiera una evidente falta de homogeneidad que hubiera debido llevar a la mesa de la Comisión a inadmitir la enmienda. Con el impuesto impugnado se persigue el esfuerzo solidario al que la proposición de ley estaba dirigida desde un principio, por lo que no hay falta de congruencia.

Respecto de la distinta naturaleza del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y las prestaciones patrimoniales no tributarias que eran el objeto de la proposición de ley original, cita la STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5, de acuerdo con la



cual «el tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público». Por tanto, aunque el Tribunal haya distinguido con precisión las prestaciones patrimoniales públicas de carácter tributario y las que no lo son, ambas categorías forman parte del género de las prestaciones patrimoniales, coactivas y de interés público.

La letrada parlamentaria termina aseverando que, incluso aunque todavía se tuvieran dudas sobre la homogeneidad, esto no basta para concluir que la tramitación parlamentaria está afectada de un vicio de inconstitucionalidad. Las enmiendas pueden ser incongruentes y, aun así, no producirse un vicio de procedimiento, si se han respetado los derechos de los parlamentarios y no ha quedado alterada la voluntad de la Cámara. Afirma, en contra de lo que sostiene la parte recurrente, que la enmienda cuestionada, como el resto de las formuladas a la iniciativa, ha podido ser ampliamente debatida. Los grupos, sin ningún tipo de restricción, han podido manifestar su posición sobre ella en los debates, tanto en la Comisión como en el Pleno. La enmienda nunca fue un texto definitivo e intangible, sino susceptible de modificarse a través de la presentación de enmiendas transaccionales tanto en comisión como en el Pleno, como permiten los arts. 114.3 y 118.3 del Reglamento del Congreso. Incluso habría sido posible suprimir la enmienda mediante la presentación de un voto particular para no tenerla por incorporada y volver al texto inicial (art. 117 del Reglamento). La letrada se remite a los documentos en los que constan las enmiendas transaccionales presentadas en la Comisión y en el Pleno y concluye que las minorías parlamentarias no usaron ninguna de estas vías parlamentarias para modificar lo introducido por la enmienda núm. 99. Por todo lo cual, concluye que no cabe declarar la inconstitucionalidad del art. 3 de la Ley 38/2022 por motivos formales.

5. El abogado del Estado se personó en las actuaciones mediante escrito presentado el 11 de mayo de 2023, en el que solicitaba una prórroga del plazo para la presentación de alegaciones, que fue ampliado en ocho días por diligencia de ordenación del secretario de justicia del Pleno de la misma fecha. Por medio de un escrito del siguiente día 25, presentó sus alegaciones en representación del Gobierno, en las que interesa la desestimación, con los argumentos que se exponen a continuación:

a) Tras resumir la naturaleza y regulación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, aborda la tacha referida a la vulneración del procedimiento legislativo y del art. 23.2 CE. Subraya que en el debate en comisión todos los grupos parlamentarios tuvieron un turno de palabra y que en el Pleno volvieron a tener ocasión de pronunciarse sobre las enmiendas formuladas a la iniciativa legislativa. Por tanto, no se privó a los grupos parlamentarios ni a los diputados de la posibilidad de pronunciarse sobre la enmienda, ni en la comisión, ni en el Pleno. La incorporación de la enmienda ha sido conforme con los usos parlamentarios, por lo que no ha vulnerado el art. 23.2 CE.

Respecto de la alegada falta de homogeneidad entre la enmienda y el texto inicial de la proposición de ley, argumenta, con cita de las SSTC 70/2018, de 21 de junio, FJ 6, y 119/2011, de 5 de julio, FJ 7, así como del preámbulo de la Ley 38/2022, que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes no tributarios creados por ella obedecen al mismo objetivo y finalidad común, que es afrontar la particular situación excepcional derivada de la crisis energética y la inflación.

En relación con la falta de emisión de informes, argumenta que el Tribunal ya ha señalado que estos no son exigibles en el caso de las proposiciones de ley. Cita, en concreto, la reciente STC 19/2023, de 22 de marzo, FJ 3, que recoge la jurisprudencia del Tribunal sobre la inexistencia de inconstitucionalidad formal en el caso de falta de informes de las proposiciones de ley, confirmando que estas no requieren, ni en su presentación ni en su tramitación ulterior, de la emisión de informes previos de ningún tipo.

b) A continuación, examina la alegada vulneración de la autonomía financiera. Considera que el recurso parte de un error de base, ya que el impuesto temporal de

solidaridad de las grandes fortunas no se inserta en el sistema de financiación autonómica, sino que se configura como un impuesto de carácter estatal complementario del impuesto sobre el patrimonio, no susceptible de cesión a las comunidades autónomas, cuyo objetivo es gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3 000 000 €. Es un impuesto complementario del impuesto sobre el patrimonio, cuya configuración corresponde al Estado en virtud del art. 133.1 CE, que le reconoce la potestad tributaria originaria, y del art. 149.1.14 CE, que le atribuye la competencia exclusiva sobre «hacienda general», título que le permite fijar la estructura del sistema tributario.

El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no incide en el hecho imponible de ningún tributo propio de la comunidad autónoma recurrente y se afirma expresamente que no es susceptible de cesión. Para el abogado del Estado tiene una finalidad recaudatoria autónoma en el sistema tributario estatal, dentro del bloque de los tributos no cedidos, luego es ajeno al sistema de financiación.

El impuesto recurrido tampoco afecta a la financiación de ninguna comunidad autónoma, pues aquellas que no hayan establecido una bonificación total mantendrán la recaudación del impuesto sobre el patrimonio, cuyas cuotas son deducibles del nuevo impuesto. La finalidad armonizadora, competencia que corresponde al Estado como titular de la potestad tributaria, se logra sin afectar a la autonomía financiera. Las comunidades autónomas que lo decidan podrán seguir bonificando total o parcialmente la cuota del impuesto sobre el patrimonio. Las que no lo hagan conservarán la recaudación íntegra de este impuesto cedido.

El representante del Gobierno invoca la STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 5, que, en el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, supuesto no idéntico, pero con analogías, mantuvo que la competencia de armonización tributaria es del Estado y negó que la creación de un impuesto estatal debiera someterse al mecanismo de las leyes de armonización ex art. 150.3 CE. Dicha sentencia ratificó que el art. 149.1.14 CE, junto con los arts. 133.1 y 157.3 CE, permiten al Estado no solo «regular sus propios tributos, sino específicamente ‘el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado’». La STC 26/2015 concluyó que el Estado es competente para establecer un tributo con fines armonizadores, como sucede con el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, sin que la autonomía financiera de las comunidades autónomas quede afectada. En todo caso, dicha autonomía no puede limitar la potestad tributaria ni la competencia de coordinación del Estado.

Insiste en que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas impugnado no vacía de competencias normativas a las comunidades autónomas, ya que el art. 3 de la Ley 38/2022 no incide en la regulación del impuesto sobre el patrimonio. Las competencias para regular su tipo de gravamen, el mínimo exento y las deducciones y bonificaciones se mantienen intactas. Al prever que la cuota del impuesto sobre el patrimonio se deduzca de la del nuevo tributo, este complementa a aquel, no lo sustituye. Prueba de ello es que el art. 3 impugnado no modifica ni la Ley 19/1991, de 6 de junio, por la que se regula el impuesto sobre el patrimonio, ni la Ley 22/2009, de cesión de tributos.

El abogado del Estado expone que la cuota del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas solo resultará a ingresar cuando sea superior a la del impuesto sobre el patrimonio, pero nunca minorará la cuota de este último impuesto, por lo que no es cierto que se vulneren las competencias autonómicas. Por ello, no procede ni la reforma de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, ni de la Ley de cesión de tributos, ni son necesarios acuerdos de la comisión mixta entre el Estado y la comunidad autónoma.

Para el representante del Gobierno, tampoco se vulnera el principio de lealtad institucional porque, por un lado, no se crean nuevas obligaciones de gasto; ni, por otro, hay una disminución de los ingresos autonómicos. El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no suprime ningún tributo ni altera los ingresos de la Comunidad

de Madrid, que es la premisa para reclamar al Estado medidas de compensación en virtud del principio de lealtad [art. 2.1.g) LOFCA]. Por otro lado, no se produce doble imposición porque los contribuyentes del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas solo tributan por la parte que no haya gravado la comunidad autónoma.

c) En lo atinente a la supuesta vulneración del principio de seguridad jurídica, las alegaciones del representante del Gobierno de la Nación subrayan que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, antes del primer devengo, producido el 31 de diciembre de dicho año. No hay, por tanto, retroactividad, ya que el impuesto es de devengo instantáneo, sin que existan situaciones consolidadas previas a su aplicación.

Para el caso de que se estimase que el impuesto sí tiene una eficacia retroactiva, invoca la doctrina de la STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9, que admite dicho efecto en función de la ponderación concreta de intereses en cada caso. En concreto, cabe recordar su finalidad recaudatoria de exigir en tiempos de crisis energética y de inflación un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica; y armonizadora de reducir las diferencias entre las comunidades autónomas en el gravamen del patrimonio.

El abogado del Estado termina concluyendo que, atendidas las circunstancias concretas del caso, no puede afirmarse que el hecho imponible que grava el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas vulnera el principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 CE.

d) En último lugar, aborda la alegada vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31 CE. Pone de manifiesto que lo único que hace la demanda es exponer las bases liquidables y los tipos de gravamen para, a continuación, enumerar una serie de rentabilidades de activos de distinta naturaleza, sin un mínimo desarrollo argumental de por qué los tipos del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas tienen carácter confiscatorio y vulneran la capacidad económica.

Concluye que falta la necesaria carga argumentativa sobre la eventual vulneración del art. 31.1 CE, pues no se aporta ningún ejemplo o estudio en el que según la composición de un patrimonio tipo sujeto al impuesto este pueda ser confiscatorio. Lo cual impide a la representación del Gobierno realizar alegaciones (cita la STC 37/2022, de 10 de marzo, FJ 6).

Por todo lo anterior, finaliza solicitando que el Tribunal dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso de inconstitucionalidad.

6. Por providencia de 6 de noviembre de 2023, se señaló para la deliberación y votación de la presente sentencia el siguiente día 7.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Objeto del recurso y posiciones de las partes.

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid interpone un recurso de inconstitucionalidad contra el art. 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 (en adelante, Ley 38/2022).

a) El art. 3.1 de la ley dispone que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es «un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio, que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3 000 000 €». El art. 3.2 añade que «se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y

de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente» y «no podrá ser objeto de cesión a las comunidades autónomas».

El hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3 000 000 €» (art. 3.3 de la Ley). El impuesto «se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha» (art. 3.10). La cuota íntegra se calcula mediante una tarifa (art. 3.11) coincidente con la del impuesto sobre el patrimonio (art. 30.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, por la que se regula este impuesto), salvo por lo que se refiere al primer tramo, ya que, para acotar el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas a las personas con un patrimonio neto que supere los 3 000 000 €, el tipo de gravamen hasta dicho umbral es cero. La complementariedad entre ambos tributos se concreta en el art. 3.15 de la Ley, según el cual, «[d]e la cuota [del nuevo impuesto] resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha».

El art. 3.17 de la Ley prevé que «[l]a titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponde al Estado». El art. 3.25 dispone que «[e]l rendimiento del impuesto se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables». Por último, el título competencial invocado para la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es el de «hacienda general» del art. 149.1.14 CE (disposición final séptima).

b) Conforme al preámbulo de la Ley 38/2022, apartado V, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se establece «para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3 000 000 €», con una doble finalidad: (i) recaudatoria «a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas»; y (ii) armonizadora, «con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas comunidades autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el impuesto sobre el patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las comunidades autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto».

El preámbulo prosigue afirmando que la configuración del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas «coincide básicamente con la del impuesto sobre el patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3 000 000 €». Y señala que su función de complementar al impuesto sobre el patrimonio se consigue mediante la deducción en la cuota del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas de la cuota efectivamente satisfecha en aquel. De este modo –precisa– «se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su comunidad autónoma. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3 000 000 € se gravan al tipo cero».

c) Como ha quedado detalladamente expuesto en los antecedentes, el gobierno autonómico recurrente imputa al art. 3 de la Ley 38/2022 las siguientes infracciones constitucionales: (i) vulneración del art. 23.2 CE, por la falta de homogeneidad, respecto de la proposición de ley original, de la enmienda por la que se introdujo; (ii) infracción de los arts. 156.1 (y, en conexión con este, del art. 137) y 157.3 CE, porque, en lugar de modificar el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio, se crea el nuevo tributo para armonizar de manera impropia dicho impuesto cedido; (iii) vulneración del principio

de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, por establecer un impuesto con carácter retroactivo; (iv) infracción del art. 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, (v) quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del art. 156.1 CE.

La letrada de las Cortes ha formulado alegaciones únicamente respecto de los anteriores apartados (i) y (ii), descartando los vicios respectivos. Por su parte, el abogado del Estado niega todas las infracciones, interesando la desestimación íntegra del recurso.

Corresponde a este tribunal, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto sometido a su consideración, determinar el orden del examen de las quejas planteadas [STC 183/2021, de 27 de octubre, FJ 2 C)]. En el presente caso, comenzaremos enjuiciando los vicios procedimentales denunciados [apartado (i) anterior]; a continuación, examinaremos conjuntamente las tachas referidas a la vulneración de los arts. 156.1 y 157.3 CE [apartados (ii) y (v)], puesto que están vinculadas entre sí. Posteriormente, analizaremos la vulneración de los principios sustantivos del art. 31.1 CE que se invocan [apartado (iv)]. Por último, abordaremos la vulneración del principio de seguridad jurídica [apartado (iii)].

## 2. Examen de la alegada vulneración del art. 23.2 CE.

A) El primer motivo del recurso se centra en la forma de aprobación del art. 3 de la Ley 38/2022. Por un lado, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid reprocha que el precepto se haya incorporado a través de una enmienda incluida en una proposición de ley, una y otra, a iniciativa de los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno de la Nación. Considera que se habría debido presentar un proyecto de ley, con la documentación que debe acompañarlo. Además, como vicio «principal», sostiene que la enmienda no guarda una relación mínima de homogeneidad respecto del texto enmendado, lo que habría lesionado el *ius in officium* de los parlamentarios (art. 23.2 CE).

El abogado del Estado y la letrada de las Cortes Generales descartan la vulneración, con argumentos sustancialmente coincidentes. Por una parte, niegan que fuera necesario un proyecto de ley y que suponga vicio alguno el que la iniciativa provenga de los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno. Por otra, consideran que el nuevo impuesto sí guarda conexión con el objetivo de la proposición de ley en la que se integró, ya que sirve, como el resto de medidas de la iniciativa, para afrontar la particular situación excepcional derivada de la crisis energética y la inflación. En todo caso, no ha habido lesión del art. 23.2 CE, puesto que, tanto en la Comisión como en el Pleno, todos los grupos parlamentarios tuvieron un turno de palabra y pudieron pronunciarse sobre las enmiendas formuladas, incluida la que introducía el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

B) Antes de enjuiciar esta impugnación debemos recordar la doctrina constitucional relevante para el caso.

a) Con carácter general, para que una disposición con rango de ley adolezca de un vicio insubsanable de inconstitucionalidad formal o procedimental es necesario examinar: (i) si se ha producido una vulneración de la normativa reguladora de la elaboración de las leyes, debiendo determinarse qué norma concreta ha resultado infringida [por todas, SSTC 238/2012, de 13 de diciembre, FJ 2 a), y 68/2013, de 14 de marzo, FJ 2]; y (ii) una vez constatada la infracción de la norma de procedimiento, debe evaluarse su trascendencia, pues para que un vicio formal vulnere el art. 23.2 CE debe alterar de forma sustancial el «proceso de formación de la voluntad de una Cámara, habiendo afectado, en consecuencia, al ejercicio de la función representativa inherente al estatuto del parlamentario» [STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 10; en sentido equivalente, SSTC 89/2019, de 2 de julio, FJ 9, y 148/2020, de 22 de octubre, FJ 4].

En concreto, respecto de la utilización de una proposición en lugar de un proyecto de ley, en la reciente STC 19/2023, de 22 de marzo, FJ 3 B) b), hemos recordado, con cita de la STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 5 c), que las proposiciones de ley de origen

parlamentario no requieren, ni en su presentación ni en su tramitación ulterior, de la emisión de ningún informe previo.

b) Por lo que se refiere al derecho de enmienda, nuestra doctrina se encuentra recogida, entre otras, en las SSTC 119/2011, de 5 de julio, y 136/2011, de 13 de septiembre, ambas invocadas por las partes en este proceso.

Respecto al titular del derecho de enmienda, la STC 136/2011 constató que este «corresponde tanto a los grupos parlamentarios como a los diputados y senadores que los integran (art. 110.1 del Reglamento del Congreso y 107.1 del Reglamento del Senado), perteneciendo dicha facultad al núcleo de su función representativa parlamentaria» (FJ 6). En cuanto a los requisitos a los que se sujeta este derecho, la citada sentencia subrayó que «el derecho de enmienda al articulado, como forma de incidir en la iniciativa legislativa, debe ejercitarse en relación con esta [...]. Por esta razón, toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, de modo que, una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como texto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado. Con ello se evita que a través del procedimiento parlamentario se transmute el objeto de las propuestas presentadas por quienes están así legitimados para ello, aprovechando el procedimiento legislativo activado para la introducción *ex novo* de materias ajenas al mismo. En consecuencia, no caben enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima con la misma», añadiendo que «para determinar si concurre o no esa conexión material o relación de homogeneidad entre la iniciativa legislativa y la enmienda presentada, el órgano al que reglamentariamente corresponda efectuar ese análisis contará con un amplio margen de valoración» (FJ 7).

Refiriéndose al caso concreto de la creación de nuevos tributos por medio de una enmienda, la STC 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b), aclaró que «la conexión reclamada no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa sino de afinidad con las materias recogidas en el mismo», doctrina luego reiterada en las SSTC 132/2013, de 5 de junio, FJ 3; 120/2014, de 17 de julio, FJ 6; 59/2015, de 18 de marzo, FJ 6; 4/2018, de 22 de enero, FJ 4, y 70/2018, de 21 de junio, FJ 6.

C) Teniendo en cuenta la doctrina expuesta, la impugnación no puede prosperar, por las razones que se expresan a continuación:

a) En lo atinente a la utilización de una proposición en lugar de un proyecto de ley (que la propia demanda califica, más que de infracción constitucional, de «mala praxis»), debemos remitirnos a la citada STC 19/2023, que ha desestimado una objeción similar respecto de la tramitación de la Ley Orgánica 3/2021, de 24 de marzo, de regulación de la eutanasia, afirmando que «la pretendida 'identidad funcional' entre Gobierno y mayoría en las Cámaras es expresión de una apreciación política, no jurídica, que en absoluto se compadece con la propia racionalidad de la democracia parlamentaria» por lo que no cabe reprochar «la utilización de una proposición de ley, no de un proyecto del Ejecutivo, en orden a incoar el procedimiento legislativo ni a reclamar, parangonando lo incomparable, la imposición en el primero de estos cauces de exigencias que solo pueden llegar a pesar sobre el segundo» [FJ 3 B) c)].

En el caso que ahora enjuiciamos, además, los requisitos procedimentales de los proyectos de ley no hubieran sido exigibles en ningún caso, ya que el artículo impugnado se introdujo por vía de enmienda en la tramitación en el Congreso y la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo (art. 110 del Reglamento del Congreso de los Diputados). Esto nos remite al examen de la segunda tacha alegada, referida al uso indebido del derecho de enmienda.

b) Para examinar este motivo de impugnación debemos analizar si, tanto por su origen como por su contenido, la enmienda por la que se introdujo el precepto impugnado se ajustó a la legalidad parlamentaria.

Respecto a su origen, la demanda parece sostener que el derecho de enmienda de los grupos parlamentarios que sustentan el Gobierno tiene un alcance más limitado que

el del resto, cuando es evidente que tal derecho, que integra el núcleo de la función representativa parlamentaria, corresponde a todos los diputados y grupos sin distinción y con el mismo contenido [en igual sentido, STC 49/2023, de 10 de mayo, FJ 11 c)].

En lo atinente al contenido, en particular, a si guarda una conexión mínima de homogeneidad con la proposición de ley original, debemos recordar que esta se enmarcaba, según su preámbulo, en el llamado «pacto de rentas» y en el principio de «reparto del esfuerzo» (STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 6) para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios. Con tal fin, entre otras medidas, la proposición creaba dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias cuyo objetivo era aumentar la contribución a las arcas públicas de determinadas empresas del sector energético (art. 1) y financiero (art. 2). Por tanto, la incorporación a dicho texto de una enmienda para establecer el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con una finalidad recaudatoria (junto a la de armonización de la imposición patrimonial), sí presenta homogeneidad suficiente con el resto de medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios.

A idéntica conclusión ha llegado este tribunal en la STC 209/2012, de 14 de noviembre, al enjuiciar la inclusión mediante enmienda (también a propuesta del grupo parlamentario mayoritario que sustentaba al Gobierno, en aquella ocasión en el Senado), de tres artículos en el proyecto de ley que daría lugar a la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mediante los cuales se creaban tres nuevos tributos, entre ellos, el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. La citada sentencia, FJ 4 b), sostuvo que el texto de la iniciativa legislativa ya preveía una serie de medidas tributarias, por lo que la adición de otras nuevas «no solo no está huérfana de la necesaria conexión material con el objeto de la iniciativa (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8), sino que es congruente con su objeto, espíritu y fines esenciales (ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 4), tanto más cuando la conexión reclamada no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa sino de afinidad con las materias recogidas en el mismo».

En el mismo sentido, la STC 59/2015, de 18 de marzo, descartó idéntica tacha al resolver el recurso de un gobierno autonómico contra la creación del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. En concreto, consideró que cumplía el requisito de «homogeneidad mínima» la enmienda por la que se introdujo (como en el caso anterior, en el Senado y también a instancias del grupo parlamentario que apoyaba al Gobierno) de un nuevo artículo por el que se incorporaba el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito en la iniciativa que se convertiría en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Nuevamente, el Tribunal tuvo en cuenta que el objeto del proyecto era una serie de medidas tributarias, de forma que cabía apreciar la vinculación entre una enmienda que establece un tributo nuevo y un texto que modifica otros existentes, concluyendo que «no puede afirmarse que exista una total falta de homogeneidad o desconexión, en los términos alegados por la demanda, y de acuerdo con nuestra doctrina reiterada, que exige coherencia el examen de la posible vulneración constitucional con la necesaria flexibilidad en el procedimiento legislativo y el papel de control que a los órganos de gobierno corresponden y del que el proceso constitucional es siempre subsidiario» (FJ 6).

No obsta a esta conclusión el argumento del letrado autonómico de que los gravámenes energético y sobre entidades de crédito (arts. 1 y 2 de la Ley 38/2022) son prestaciones patrimoniales públicas que no tienen naturaleza tributaria. Lo determinante es que, tanto dichas figuras como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, son ingresos públicos (STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5) que persiguen el mismo objetivo: coadyuvar al «pacto de rentas» y al «reparto del esfuerzo» para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios. Así pues, la enmienda por la que introdujo el precepto impugnado cumple efectivamente con el requisito de conexión mínima de homogeneidad respecto del texto sobre el que se formuló.

Una vez descartado que se haya incumplido la legalidad parlamentaria, podemos rechazar ya que se haya infringido el *ius in officium* del art. 23.2 CE.

3. Examen de la alegada vulneración de los arts. 156.1 y 157.3 CE.

A) El letrado de la Comunidad de Madrid argumenta que, con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, el Estado está alterando unilateralmente los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, sin ajustarse al procedimiento establecido para ello, que exige la modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA); de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del sistema de financiación; y de la Ley 29/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos a la Comunidad de Madrid. Esto vulneraría los principios de autonomía financiera (y, vinculada a esta, de la autonomía política), corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional derivados del art. 156.1 CE. En conexión con lo anterior, denuncia la infracción del art. 157.3 CE, que exige una ley orgánica para aprobar las normas que resuelvan los conflictos que pudieran surgir entre el Estado y las comunidades autónomas y las posibles formas de colaboración financiera.

La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado aducen que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no afecta a la normativa ni a la cesión del impuesto sobre el patrimonio, que se mantienen intactas. Subrayan que el nuevo tributo no afectará a la recaudación del impuesto sobre el patrimonio, por lo que no se vulneran las competencias autonómicas, ni la autonomía financiera (ni política), ni el resto de los principios del art. 156.1 CE. Al no modificarse el régimen de cesión, ni regularse ningún medio de resolución de conflictos, tampoco consideran aplicable la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE.

B) Para el análisis de esta tacha es necesario recordar sintéticamente la doctrina constitucional sobre el art. 156.1 CE, precepto que garantiza a las comunidades autónomas «la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». En concreto, hemos conectado la autonomía tributaria, como parte de la autonomía financiera, con el principio de «corresponsabilidad fiscal», en virtud del cual las comunidades autónomas deben poder «generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público» [por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

De un lado, las comunidades autónomas ejercen su autonomía tributaria mediante el establecimiento y regulación de los tributos propios (arts. 133.2 CE y 6 LOFCA); y, de otro, a través del ejercicio de competencias normativas sobre los tributos cedidos por el Estado, cuya importancia ha destacado nuestra doctrina porque «además de garantizar determinados rendimientos a estos entes territoriales, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos» [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c)].

Conviene recalcar, como hace la STC 186/2021, de 28 de octubre, FJ 2 A), que «[l]os impuestos cedidos son tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE)». Por tanto, es el Estado el que establece en la LOFCA, ex art. 157.3 CE, «la regulación esencial de la cesión» (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3); regulación que está actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA, posteriormente desarrollados por la ley reguladora del sistema de financiación autonómica (la citada Ley 22/2009).

También hemos destacado que, mediante el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, las comunidades autónomas pueden, por sí mismas, no solo incrementar sustancialmente sus recursos financieros [STC 53/2014, FJ 3 a)], con cita de la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8] sino, al mismo tiempo,



decidir la composición de sus ingresos, por ejemplo, aumentando el peso de unos tributos y reduciendo el de otros, dentro de los márgenes establecidos en la normativa de la cesión. En lo que aquí interesa, el impuesto sobre el patrimonio es uno de los tributos cedidos en el vigente sistema de financiación [arts. 11.b) LOFCA y 26.1.A).a) de la Ley 22/2009]. Respecto de él las comunidades autónomas podrán modificar el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones [arts. 19.2.b) LOFCA y 47.1 de la Ley 22/2009].

C) Entrando ya en el enjuiciamiento de la vulneración, debemos partir de que, como hemos indicado en el fundamento jurídico primero, para la cuantificación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se deduce la cuota satisfecha por el impuesto sobre el patrimonio, que opera como una suerte de pago «a cuenta» del primero. Por esta razón, los titulares de patrimonios que excedan de 3 000 000 € solo contribuirán por el nuevo impuesto cuando la comunidad autónoma en la que residan haya ejercido a la baja sus competencias normativas en el impuesto sobre el patrimonio ya que, en ese caso, tras deducir el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas arrojará un importe a ingresar. Por el contrario, si para los sujetos con patrimonio neto superior al citado umbral la comunidad autónoma ha mantenido (o aumentado) el nivel de tributación de la normativa estatal del impuesto sobre el patrimonio, la cuota del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas será cero, ya que lo satisfecho por el impuesto sobre el patrimonio igualará (o superará) a la cuota del nuevo tributo.

De lo anterior se colige que: (i) el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas persigue mantener (para los patrimonios superiores a 3 000 000 €) el nivel de tributación derivado de la normativa estatal del impuesto sobre el patrimonio; (ii) el importe del nuevo tributo será cero, salvo si las competencias autonómicas en el impuesto sobre el patrimonio se han ejercido a la baja; y (iii) el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no afecta a la cuantificación del impuesto sobre el patrimonio resultante de dichas competencias ni, por tanto, a los ingresos que las comunidades autónomas obtienen con este.

a) A la vista del esquema descrito, debe convenirse con el abogado del Estado y la letrada de las Cortes Generales, en que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas deja intactas las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a los contribuyentes con residencia habitual en la Comunidad de Madrid seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, en ejercicio de las competencias previstas en la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, en la Ley 22/2009 y en la ley específica de cesión de tributos a dicha comunidad. Tal ejercicio se recoge actualmente en los arts. 19 y 20 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, que fijan el importe del mínimo exento del impuesto sobre el patrimonio en 700 000 € y crean una bonificación general del 100 por 100 de la cuota.

La demanda no identifica qué concreta competencia autonómica sobre el impuesto sobre el patrimonio ha quedado alterada por el establecimiento del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Tampoco esgrime que se haya producido merma alguna en los ingresos autonómicos. En realidad, su razonamiento se reduce a argumentar que con el nuevo impuesto temporal se «fuerza» a tributar a los contribuyentes con un patrimonio superior a 3 000 000 € residentes en la Comunidad de Madrid, en contra de la voluntad de esta. Añade que, al anular la carga tributaria del impuesto sobre el patrimonio, dicha comunidad perseguía, como fin extrafiscal, atraer riqueza e inversión a su territorio, lo que ahora quedaría neutralizado por la intervención del legislador estatal.

Este argumento no puede acogerse. Ninguna duda ofrece la posibilidad de que las comunidades autónomas utilicen sus competencias tributarias con fines extrafiscales, como ya reconocimos en la temprana STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, en relación

con los tributos propios, doctrina igualmente aplicable a los cedidos. Ahora bien, como allí indicamos, las comunidades autónomas solo pueden perseguir dichos fines dentro del marco de sus competencias, entre las que no se encuentra –como parece postular la demanda– el impedir al Estado, titular de la potestad tributaria originaria ex art. 133.1 CE y de la competencia exclusiva en materia de «hacienda general» ex art. 149.1.14 CE, establecer un nuevo tributo sobre el patrimonio que la comunidad autónoma ha dejado libre de gravamen. Aceptar la tesis de la Comunidad de Madrid sería tanto como pretender que su autonomía financiera y política le autorizan, no ya a bonificar completamente el impuesto sobre el patrimonio sino, además, a bloquear el ejercicio de las mencionadas competencias estatales.

En otras palabras, la autonomía financiera reconocida por el art. 156.1 CE y su concreción en la normativa reguladora del vigente sistema de financiación permiten a las comunidades autónomas reducir a cero la tributación en el impuesto sobre el patrimonio de los residentes en su territorio, introduciendo una bonificación del 100 por 100 de la cuota; pero no les ampara para impedir que las Cortes Generales, en el ejercicio de sus competencias, establezcan un impuesto como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con un objetivo recaudatorio y armonizador. La posición de la Comunidad de Madrid implica arrogarse la decisión exclusiva sobre la tributación de los residentes en su territorio, desconociendo que estos también están sujetos a la potestad tributaria del resto de entes, en este caso, a la del Estado.

b) La conclusión anterior se confirma a la luz de la STC 26/2015, de 19 de febrero, sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. Dicho impuesto también fue creado con una finalidad armonizadora, en concreto, del gravamen de las entidades de crédito. En dicha sentencia, fundamento jurídico 4, concluimos que el Estado es competente «para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o, lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible» lo que «encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE». Respecto de la concreta técnica empleada para conseguir el objetivo de armonización, el Tribunal precisó que «el legislador estatal dispone de diferentes instrumentos para su desarrollo, sin que corresponda a este tribunal enjuiciar la oportunidad de utilizar un instrumento u otro sino tan solo si el concretamente seleccionado tiene encaje en el reparto competencial en esta materia».

En el supuesto enjuiciado por dicha sentencia, el ejercicio de la competencia tributaria por el Estado desplazaba a los tributos propios autonómicos preexistentes, que dejaban de aplicarse, instrumentándose «medidas de compensación o coordinación adecuadas» (art. 6.2 LOFCA). En el asunto que ahora examinamos, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no armoniza un ámbito de la tributación propia autonómica, sino la fiscalidad del patrimonio, que es un espacio fiscal del Estado desde la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, que estableció el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, luego sustituida por la vigente Ley 19/1991. La cesión a las comunidades autónomas de la recaudación y de determinadas competencias normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio regulado en dicha ley no priva al Estado de la potestad de establecer otros impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, máxime si consideramos que aquel opera «a cuenta» de este.

En suma, si, como reconocimos en la STC 26/2015, el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal, sin que ninguna competencia autonómica se vea perturbada. Por consiguiente, se desestima la vulneración del principio de autonomía financiera y de la autonomía política vinculada con ella.

c) Las razones anteriores nos llevan, asimismo, a descartar la vulneración del resto de principios del art. 156.1 CE que invoca la demanda. Respecto de la

corresponsabilidad fiscal, ya hemos indicado que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no menoscaba la capacidad de la Comunidad de Madrid de «generar un sistema propio de recursos», pues no interfiere en sus competencias sobre el impuesto sobre el patrimonio. En cuanto al principio de coordinación, en la ya citada STC 26/2015, FJ 4 b), concluimos que este amparaba la creación de un tributo estatal con fines armonizadores, aunque conllevara el desplazamiento de la competencia autonómica, criterio aplicable *a fortiori* –como hemos señalado–, al caso del tributo impugnado aquí, que se incardina en el espacio fiscal del Estado y no produce tal desplazamiento. Finalmente, el principio de lealtad institucional, según el cual se debe valorar el «impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las comunidades autónomas en materia tributaria» [art. 2.Uno.g) LOFCA], queda aquí garantizado, toda vez que el impuesto recurrido no genera ninguna pérdida recaudatoria para las comunidades autónomas. Baste reiterar, una vez más, que los ingresos del impuesto sobre el patrimonio para cada comunidad –en concreto, para la Comunidad de Madrid– dependerán de las opciones legislativas que esta adopte sobre dicho tributo, sin que la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas suponga cambio alguno al respecto. Será el nuevo tributo el que tenga una recaudación inexistente en caso de que las comunidades autónomas mantengan (o aumenten) el nivel impositivo del impuesto sobre el patrimonio fijado en la Ley 19/1991 para los contribuyentes con un patrimonio superior a 3 000 000 € que residan en su territorio.

D) Por último, se alega la vulneración de la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE. En este punto se ha de tener presente, tal y como concluimos en la citada STC 26/2015, FJ 5 a), que el nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se crea en aplicación de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, sino en ejercicio de las competencias del Estado ex arts. 133.1 y 149.1.14 CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco nos encontramos ante una norma «para resolver los conflictos que pudieran surgir» pues, pese a lo que sugiere la demanda, tal conflicto no existe, ya que no se ha cuestionado la competencia de las comunidades autónomas para bonificar íntegramente el impuesto sobre el patrimonio. Por otro lado, tampoco se está regulando la junta arbitral de resolución de conflictos en materia de aplicación de los tributos cedidos (arts. 23 y 24 LOFCA). Finalmente, según venimos recalcando, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no minora los ingresos autonómicos, por lo que no es precisa ninguna «fórmula de colaboración financiera». En definitiva, no concurre ninguno de los supuestos para los que el art. 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica.

Por lo expuesto, se desestima la vulneración de los arts. 156.1 y 157.3 CE.

#### 4. Examen de la alegada vulneración del art. 31.1 CE.

A) El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid también imputa al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad consagrados en el art. 31.1 CE. Aunque reconoce que la titularidad de un patrimonio superior a 3 000 000 € es un índice válido de capacidad económica, considera que, tal y como apreció la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 2 (en relación con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana), el contexto económico actual impide obtener rendimientos suficientes para afrontar los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. En apoyo de esto, aporta datos sobre la rentabilidad en el mercado actual de distintos elementos patrimoniales cuya titularidad grava el impuesto impugnado.

El abogado del Estado advierte que la demanda no ofrece ningún ejemplo o estudio en el que, según la composición de un «patrimonio tipo», el impuesto pueda ser confiscatorio, por lo que la tacha debe descartarse. La letrada de las Cortes no alega sobre esta vulneración.

B) El análisis de la vulneración exige traer a colación la doctrina constitucional sobre los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

a) En cuanto al principio de capacidad económica, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica», lo que incorpora «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2), del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2, y 26/2017, FJ 2).

Como «fundamento» de la imposición, este principio exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» [SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/2021, FJ 3 b)]. Al respecto, nuestra doctrina viene considerando que las principales manifestaciones de capacidad económica son la renta, el consumo y el patrimonio [SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), y 94/2017, de 6 de julio, FJ 4 b), entre otras].

Una segunda vertiente del principio de capacidad es la de «criterio, parámetro o medida» de la imposición, dimensión que ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021. Dicha sentencia, abandonando la doctrina del ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5 (según la cual la capacidad como «medida» no era exigible a todos los tributos sino solo a los que constituyen los pilares estructurales del sistema), requiere que «sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imposables, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [FJ 4 B) c)].

Sentado que el principio de capacidad como «criterio, parámetro o medida» debe regir en todos los tributos, ha de recordarse que, desde sus primeros pronunciamientos este tribunal ha reconocido al legislador un amplio margen de libertad para concretar la cuantía de la obligación tributaria, en consideración a diversos valores o principios, conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad [STC 67/2023, de 6 de junio, FJ 4 a)], «no correspondiendo [al Tribunal Constitucional] en modo alguno [...] enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 A); 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 c), 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8, y 182/2021, FJ 4 C) b)]».

b) Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, entendida en su sentido tradicional, «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» [SSTC 150/1990, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 233/1999, de 21 de diciembre, FJ 23, y AATC 71/2008, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1, y 69/2018, de 20 de junio, FJ 3 c)].

Ello no obstante, ampliado su contenido en la STC 26/2017, se establece que «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al ‘sistema tributario’, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca ‘en ningún caso’, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» [SSTC 26/2017, FJ 2, 126/2019, FJ 4, y 182/2021, FJ 3 c)].

C) Entrando ya en el examen de las quejas, comenzaremos analizando la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

a) La demanda anuda dicha vulneración a que los tipos del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son excesivos en relación con la rentabilidad generada por los elementos patrimoniales gravados. Pero este argumento no tiene en cuenta que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Como constató la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 2, «la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta [...] el otro somete a tributación ‘el patrimonio neto de las personas físicas’».

Toda vez que el letrado autonómico no razona nada sobre el eventual agotamiento de la fuente de capacidad económica gravada por el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, la impugnación no puede prosperar, por falta de carga alegatoria [por todas, STC 49/2023, de 10 de mayo, FJ 9 c)].

b) Respecto del principio de capacidad económica, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid no cuestiona que la titularidad de un patrimonio superior a 3 000 000 € sea una manifestación real de riqueza susceptible de ser gravada. Es decir, no predica la vulneración del principio de capacidad económica como «fundamento», sino como «criterio, parámetro o medida» de la imposición.

Esta segunda queja también debe desestimarse. El gobierno autonómico recurrente insiste en argumentar que los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son demasiado elevados en relación con la rentabilidad actual de distintos activos financieros, parámetro que, como acabamos de señalar, es ajeno al índice de capacidad económica gravado por el impuesto impugnado. Este tributo recae sobre la titularidad de bienes (al igual, por ejemplo, que el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica), no sobre la renta que estos generan, que ya tributa en otros impuestos (como el IRPF, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de no residentes, según el caso). Por tanto, los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» respecto de un impuesto que recae sobre la titularidad de un patrimonio.

El análisis de si los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son excesivos, como postula el letrado autonómico, debe atender a los tipos de gravamen efectivos, que no solo dependen de la tarifa de gravamen, sino del resto de elementos de cuantificación del tributo. Es decir, ha de evaluarse a la vista de la proporción que guarda la cuota a ingresar respecto del valor del patrimonio neto, teniendo en cuenta, como antes hemos recordado, que el legislador dispone de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, en concreto, para fijar la cuantía de la obligación tributaria, según criterios de razonabilidad y proporcionalidad [STC 67/2023, de 6 de junio, FJ 4 a)].

En este sentido, el Libro blanco sobre la reforma tributaria elaborado por la comisión de personas expertas nombrada por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 12 de abril de 2021, que se publicó el 3 de marzo de 2022 (Tabla V.10, pág. 656),

recoge datos sobre los tipos de gravamen efectivos del impuesto sobre el patrimonio, extraídos de las estadísticas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En concreto, los tipos efectivos según tramos de patrimonio (solo indicamos los tramos superiores al umbral de 3 000 000 €) son los siguientes:

- 0,43 por 100 para el tramo entre 3 y 5 millones de euros;
- 0,37 por 100 para el tramo entre 5 y 10 millones de euros;
- 0,35 por 100 para el tramo entre 10 y 30 millones de euros;
- 0,21 por 100 para patrimonios superiores a 30 millones de euros.

Dichos datos son plenamente trasladables al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, cuyos tipos efectivos para todos los tramos serán siempre inferiores a los indicados, puesto que hasta 3 000 000 € se prevé un tipo cero, mientras que el impuesto sobre el patrimonio, al que se refieren las cifras expuestas, grava la base liquidable desde el primer euro. Y, aunque los datos empleados están referidos a 2019, último disponible al tiempo de elaborarse el informe de la comisión, y el art. 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, incrementó el tipo de gravamen del tramo de la escala de impuesto sobre el patrimonio superior a 10 695 996,06 €, este cambio no desvirtúa lo anterior, dado que el número de contribuyentes que alcanzan dicho tramo es inferior al 2 por 100 (según la misma Tabla V.10 del informe) y sigue existiendo una sensible diferencia entre los tipos de la escala y el tipo efectivo de gravamen.

A la vista de los datos indicados, cabe concluir que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, en la configuración que le da el art. 3 impugnado, no es desproporcionado, debiendo desestimarse la vulneración del principio de capacidad económica y, con ello, la infracción del art. 31.1 CE.

#### 5. Examen de la alegada vulneración del art. 9.3 CE.

a) Resta, por último, examinar la impugnación del art. 3 de la Ley 38/2022, por la que se denuncia el carácter retroactivo del nuevo impuesto, lo que vulneraría el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid aduce que el precepto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el nuevo impuesto se devengó por primera vez el 31 de diciembre de dicho año, lo que califica como una retroactividad en grado medio que incide sobre situaciones ya existentes, sin que la ley invoque razones extraordinarias que lo justifiquen.

El abogado del Estado niega que se haya producido la vulneración, pues considera que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es de carácter instantáneo, no periódico, por lo que no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor. La letrada de las Cortes Generales no formula alegaciones sobre este motivo.

b) Nuestra consolidada doctrina (por todas, STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4) recuerda que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador, sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE)» y que «[t]ampoco existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal». Ahora bien, como advierte dicha sentencia, la retroactividad tributaria podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) «dependiendo de su grado, así como de las circunstancias específicas que concurran en cada caso».

Respecto del grado de retroactividad, hemos establecido (por todas, SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11, y 112/2006, de 5 de abril, FJ 17) «una distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley, y ya consumadas, que hemos denominado 'de retroactividad auténtica', y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas, que hemos llamado 'de retroactividad impropia'. En el primer supuesto –

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

Para determinar si una norma tributaria es retroactiva y, en su caso, en qué grado, se debe primero precisar el tipo de tributo a que se refiere. En concreto, se ha de identificar si el tributo es instantáneo, cuyo hecho imponible se agota en sí mismo en el momento en que se produce (caso, por ejemplo, del impuesto sobre determinados medios de transporte –como constató la STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7–, o del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas –según confirmó la STC 108/2004, de 30 de junio, FJ 9–); o si es periódico, cuyo hecho imponible se va generando a lo largo de un periodo de tiempo –periodo impositivo– (casos analizados, entre otras, en la STC 173/1996, de 31 de octubre, respecto de la tasa fiscal sobre el juego, y en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas). A esta distinción se han referido, entre muchas otras, las citadas SSTC 126/1987, FJ 12, y 182/1997, FJ 12, y también se recoge en el art. 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), cuando diferencia entre tributos «sin periodo impositivo» (instantáneos) y «con periodo impositivo» (periódicos o, en expresión de la STC 126/1987, FJ 12, «duraderos»).

Por definición, la retroactividad impropia o de grado medio que denuncia la demanda solo puede darse en los tributos periódicos. Es lo que sucede cuando la norma afecta a un periodo impositivo iniciado pero no finalizado aún. Por otra parte, si alcanza a periodos completamente transcurridos, la retroactividad será auténtica.

En cambio, en los tributos sin periodo impositivo (instantáneos), o hay retroactividad auténtica, si la modificación se aplica a un hecho imponible ya producido; o no hay retroactividad en absoluto, si se aplica «a los devengados a partir de su entrada en vigor» (art. 10.2 LGT), *tertium non datur*.

c) Lo expuesto nos conduce necesariamente a desestimar la impugnación planteada.

Debemos recordar que, según se expuso en el fundamento jurídico primero, el hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas consiste en «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo [momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria ex art. 21 LGT] de un patrimonio neto superior a 3 000 000 €» (art.3.Tres de la Ley 38/2022); y que «se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha» (art. 3.Diez). Por tanto, al igual que el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto controvertido no tiene periodo impositivo.

Lo anterior pone de manifiesto que el hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se va generando a lo largo de un periodo de tiempo, sino que se agota en sí mismo el día 31 de diciembre. Es, por tanto, un tributo sin periodo impositivo (instantáneo), que se devengó, por primera vez, el 31 de diciembre de 2022, una vez que ya había entrado en vigor el precepto impugnado el anterior día 29. Así pues, no produce ningún efecto retroactivo.

El letrado autonómico aduce, asimismo, que el tributo impugnado se creó de forma «imprevisible», ya que no se anunció hasta el mes de octubre de 2022. Al respecto, en la reciente STC 62/2023, FJ 6, con cita de la STC 182/1997, FJ 13 A), hemos recordado nuestra reiterada doctrina según la cual «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la ‘congelación del ordenamiento jurídico existente’».

En conclusión, la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) debe desestimarse y, con ello, el recurso en su integridad.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar íntegramente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 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.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a siete de noviembre de dos mil veintitrés.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Juan Carlos Campo Moreno.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formulan los magistrados don Ricardo Enríquez Sancho y don Enrique Arnaldo Alcubilla, la magistrada doña Concepción Espejel Jorquera y el magistrado don César Tolosa Tribiño, respecto de la sentencia pronunciada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023*

Con el máximo respeto a la opinión de la mayoría, en el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 LOTC, formulamos el presente voto particular para manifestar nuestra discrepancia con la fundamentación jurídica y con el fallo de la sentencia, que consideramos que debió ser estimatorio del recurso de inconstitucionalidad planteado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, por las razones que a continuación se exponen y que se van a concentrar en las tres siguientes cuestiones: (i) el ataque frontal a la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias (arts. 9.1, 137, 156.1 y 157.3, todos ellos de la Constitución Española); (ii) el menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, por la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida (arts. 1.1, 9.3 y 23.2, todos ellos de la Constitución Española); y (iii) el atentado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado (art. 9.3 CE).

Antes de entrar a desarrollar nuestros argumentos jurídicos, aquellos que fueron defendidos con poco éxito en las deliberaciones del Pleno y en cuanto que desoídos por la mayoría, debemos advertir que la extensión del presente voto particular es directamente proporcional a la gravedad de la situación que se analizaba y al preocupante contenido de la sentencia que la ha validado. Lo que estaba en cuestión tras la aprobación del impuesto impugnado era algo más que el mero ejercicio de competencias armonizadoras por parte del Estado, algo más que la posibilidad de enmendar el texto de las iniciativas legislativas en tramitación o algo más que la simple aplicación prospectiva de una nueva disposición legal tras su entrada en vigor. Lo que se ha ventilado en el presente asunto ha sido la vigencia misma del Estado democrático de Derecho, en el que la ley debe ser solo la expresión de la verdadera voluntad popular (preámbulo de la Constitución) y en el que todos los poderes públicos (incluido, por tanto, el legislativo) deben estar sujetos, al igual que los ciudadanos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Lo que este tribunal tenía ante sí era la correcta aplicación de las reglas del juego de la democracia, concretamente, el respeto a



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

1. El impuesto temporal de solidaridad sobre las grandes fortunas: el fruto envenenado de una iniciativa sesgada.

El día 25 de agosto de 2022 los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidad Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común registraron en el Congreso de los Diputados la «Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» («BOCG», Congreso de los Diputados, núm. 271-1, 30 de agosto de 2022, págs. 1-11). Su objeto era el de establecer dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público «no tributarias» (al configurarse –se dice– como instrumentos de intervención del Estado en la economía), una, en el ámbito energético, y otra, en el financiero. Ambas se dirigían «a reforzar el pacto de rentas de tal manera que determinados grandes grupos económicos realicen una aportación obligatoria que grave y, en consecuencia, reduzca sus beneficios empresariales, contribución que, además, permitirá reforzar la acción pública dotándola de recursos adicionales para el sostenimiento del pacto de rentas respecto de los más desfavorecidos» (exposición de motivos, apartado I).

Durante la tramitación de la anterior iniciativa legislativa, los mismos grupos parlamentarios promotores de la citada proposición de ley (en materia «no tributaria»), formularon en el Congreso de los Diputados la enmienda núm. 99, de adición de un nuevo art. 3, que proponía la incorporación a su texto, de una nueva y diferente iniciativa legislativa (esta vez, en materia «tributaria»), sin conexión alguna con la materia objeto de tramitación («BOCG», Congreso de los Diputados, núm. 171-6, 23 de noviembre de 2022, pág. 9).

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, no solo reguló el establecimiento de gravámenes temporales –energético y de entidades de crédito–, sino que fruto de la enmienda núm. 99 incorporó a su texto también la creación de un nuevo impuesto, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. La Ley 38/2022 fue publicada en el BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022, entrando en vigor «el día siguiente de su publicación», esto es, el 29 de diciembre (disposición final octava). Según su disposición final séptima, la citada Ley 38/2022 se dictó «al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.1, 11, 13, 14 y 25 de la Constitución Española, que atribuyen al Estado la competencia en materia de regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; bases de la ordenación de crédito y banca; bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica; Hacienda general y Deuda del Estado y bases del régimen minero y energético».

Aparte de otras modificaciones tributarias, la Ley 38/2022 –con origen en una «proposición de ley» en materia no tributaria, reguló dos prestaciones patrimoniales «no tributarias» –las que eran el objeto de la iniciativa legislativa que tuvo su entrada en el Congreso de los Diputados–, que se configuraron –dice– «como instrumentos de intervención del Estado en la economía» (apartado II del preámbulo): un «Gravamen temporal energético» (art. 1) y otro «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» (art. 2). Además, como se ha dicho, durante su tramitación parlamentaria se le añadió –a través de la enmienda núm. 99– una tercera prestación patrimonial de carácter público, aunque esta vez de carácter «tributario», denominada como «impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas», con carácter complementario al impuesto sobre el patrimonio y con dos finalidades: la primera, «recaudatoria», con la finalidad de exigir «en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad

económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas»; y, la segunda, «armonizadora», con el objetivo «de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas [comunidades autónomas], especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas [comunidades autónomas] que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las [comunidades autónomas] en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto» (apartado V del preámbulo).

El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas «grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3 000 000 €» (art. 3.1), constituyendo el hecho imponible su titularidad «en el momento del devengo» (art. 3.3), siendo sujetos pasivos, los mismos «que lo sean del impuesto sobre el patrimonio» (art. 3.5). La base imponible [valor del patrimonio neto (art. 3.8)] se reducirá en 700 000 € «en concepto de mínimo exento» (art. 3.9) y se gravará según una escala progresiva (art. 3.11), deduciéndose de la cuota resultante la del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha (art. 3.15). El impuesto se devengará «el 31 de diciembre de cada año» (art. 3.10), siendo aplicable durante «los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor» (art. 3.28), lo que se produjo el día 29 de diciembre de 2022 (disposición final octava). En consecuencia, el primer ejercicio en el que se devengó –a partir de su entrada en vigor– fue el del propio 2022. Los sujetos pasivos vienen obligados «a practicar autoliquidación» (art. 3.18).

2. La crisis del Estado de las autonomías: de la obligada multilateralidad a la impuesta unilateralidad.

2.1 La sentencia de la mayoría: un discurso introspectivo.

Aunque según la sentencia de la mayoría el impuesto se dictó –exclusivamente– con fundamento en el título competencial de «hacienda general del art. 149.1.14 CE», lo cierto es que, entre aquellos a los que alude la disposición adicional séptima, también le sería de aplicación el previsto en el art. 149.1.1 CE, que atribuye igualmente al Estado la competencia en materia de «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales». Si, como señala el propio preámbulo de la Ley 38/2022, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas tiene una finalidad «armonizadora», persiguiendo disminuir las diferencias entre los distintos contribuyentes según lo sean o no de comunidades autónomas que hayan ejercido las competencias que el sistema de financiación vigente les atribuye en materia del impuesto sobre el patrimonio, no hay duda alguna, entonces, de que ambos títulos competenciales ampararían la actuación armonizadora del Estado central.

Es importante precisar ya en este momento que la posibilidad que tiene el Estado de armonizar los tributos (cedidos, en este caso) no era lo que estaba en cuestión, ni tampoco lo que se controvierte con el presente voto particular. Lo que la comunidad autónoma recurrente había puesto en tela de juicio era la forma en la que se materializó esa armonización, no solo por haberse ejecutado al margen de los instrumentos y de los procedimientos establecidos para ello en la normas que integran el bloque de la constitucionalidad (acuerdos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y en las comisiones mixtas Estado-comunidad autónoma, y modificación de la ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas, de las leyes orgánicas reguladoras de los estatutos de autonomía y de las leyes de cesión de los tributos del Estado a las comunidades autónomas), sino por haberse llevado a cabo por vía de ley ordinaria y no orgánica. Esta aclaración se hace porque, como luego veremos, la sentencia de la que discrepamos, para rechazar la denunciada inconstitucionalidad de la norma (en este aspecto), imputa a la comunidad autónoma recurrente la intención de pretender «impedir al Estado, titular de la potestad tributaria originaria ex art. 133.1 CE y de la competencia

exclusiva en materia de «hacienda general» ex art. 149.1.14 CE, establecer un nuevo tributo sobre el patrimonio que la comunidad autónoma ha dejado libre de gravamen», de modo que «[a]ceptar la tesis de la Comunidad de Madrid sería tanto como pretender que su autonomía financiera y política le autorizan, no ya a bonificar completamente el impuesto sobre el patrimonio sino, además, a bloquear el ejercicio de las mencionadas competencias estatales» [FJ 3 C) a)].

Nada más lejos de la realidad de los hechos recogidos en la propia sentencia de la mayoría. Como se admite expresa y textualmente en el antecedente 1.b), «[p]ara el gobierno autonómico demandante, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas tiene un reconocido efecto armonizador». Por ello, «si el Estado quería modificar los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto», pues «el Estado, como titular de los tributos cedidos, puede modificar el alcance y condiciones de la cesión, pero debe respetar el marco procedimental establecido». De este modo, la sentencia de la que discrepamos, en lugar de dar respuesta a lo planteado, recurre a una «larga cambiada» para justificar la intervención del Estado (como «que se incardina en el espacio fiscal del Estado» y que «encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el art. 149.1.14 CE», se dice textualmente), dejando a la imaginación de cada cual una posible respuesta a la verdadera cuestión planteada, que no era otra que la de la eventual vulneración de la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas (corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional), como consecuencia del efecto armonizador de la norma impugnada, al margen del procedimiento constitucional y legalmente establecido. Armonización que ha sido entendida, en este caso, como recentralización legítima, y que ha venido a ratificarse por la sentencia de este tribunal, apartándose de su propia doctrina, para terminar haciendo una excepción injustificada a la misma.

Con la norma impugnada, el Estado habría buscado atacar el ejercicio legítimo de las potestades normativas de aquellas comunidades autónomas que simplemente se limitaron a aplicar la «normativa estatal» en materia de tributos cedidos, dentro del marco de las competencias que la Constitución, su norma estatutaria y las normas reguladoras del sistema de financiación autonómica, le han atribuido. Con ello, les habría cercenado la posibilidad de desarrollar políticas propias (que, en el caso de la Comunidad de Madrid, habrían supuesto una atracción de inversión y una fuente de generación de riqueza, seriamente comprometida tras la intervención estatal). Y lo habría hecho en un claro «fraude de ley» al haber alterado, mediante la creación de un impuesto replicado (el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas), las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio (replicante) a las comunidades autónomas, sin haber seguido la vía constitucionalmente establecida para ello en el bloque de la constitucionalidad.

Vamos a proceder nosotros, pues, a dar una respuesta fundamentada a la cuestión planteada; la que debió darse -a nuestro juicio- a la pretensión de la comunidad autónoma recurrente.

## 2.2 El Estado compuesto: la diversidad en la unidad.

La configuración del Estado autonómico parte de un principio fundamental como es el de «unidad de mercado». Este principio actúa en la distribución competencial entre los diferentes órganos territoriales que configuran el Estado español, como límite al ejercicio de las competencias atribuidas a cada uno de ellos. Su existencia es fácil colegirla tanto de la proclamación que hace el preámbulo de la Constitución de la existencia de «un orden económico único» (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 96/2002, de 25 de abril, FJ 11, y 79/2017, de 22 de junio, FJ 2), como de la calificación de España como «un» Estado (art. 1) y la proclamación de la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2; STC 337/1994, de 23 de diciembre, FJ 6). De ese principio se derivan tres consecuencias: (i) que la unidad del orden económico nacional es un presupuesto

indispensable para el reparto competencial entre el Estado y las comunidades autónomas (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1, y 104/2013, de 25 de abril, FJ 2), que si bien permite la «diversidad» normativa no habilita a la «fragmentación» del mercado (SSTC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3, y 152/2020, de 22 de octubre, FJ 4); (ii) que al Estado, como garante de la unidad frente a la diversidad autonómica, no le es dado quebrar esa unidad, sin una finalidad plausible que justifique la prevalencia de la diversidad frente a la unidad [SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11, y 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 c)]; y (iii) que el principio es operativo en toda distribución competencial, incluido el ámbito tributario (SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4, y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2).

Desde el punto de vista tributario, de la Constitución deriva una «concepción del conjunto de tributos como 'sistema' o estructura unitaria, homogénea por supuesto, sin distorsiones que impliquen la desigualdad de los españoles, según su localización (artículo 31)» [SSTC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 6, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]. Debe «estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles» y que, en modo alguno, «resulta incompatible con las competencias tributarias de las comunidades autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas» (STC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5). Según esto, la diversidad dentro de la unidad (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 3) supone buscar el adecuado equilibrio entre los principios de «unidad» y el de «autonomía», partiendo de la base de la existencia de un Estado profundamente descentralizado (SSTC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3; 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 3, y 76/1983, de 5 de agosto, FJ 13), lo cual implica admitir un gran ámbito competencial para las comunidades autónomas. Al Estado se le reserva exclusivamente lo «básico», lo «necesario», lo «nuclear» para la salvaguarda de esa «unidad», mientras que, en lo restante, se admite la asunción competencial por las comunidades autónomas a la búsqueda de la autonomía político-financiera, condicionada, eso sí, a un doble límite: de un lado, la coordinación con la hacienda estatal y la solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1 CE); de otro, la no obstaculización de la libertad de circulación de personas, bienes y servicios, por todo el territorio nacional (arts. 139.2 y 157.2 CE).

La exigencia de un mercado único se ha predicado por el Tribunal Constitucional en muchas materias y, entre ellas, la financiero-tributaria (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11), al entender que la proporcionalidad entre la unidad y la diversidad es igualmente exigible del sistema tributario español pues, aunque la garantía de la autonomía financiera para los entes territoriales distintos del Estado (arts. 2, 137, 143.1 y 156, todos ellos de la Constitución Española) permite la coexistencia de diferentes subsistemas, en modo alguno justifica una diversidad contraria a las garantías básicas del deber constitucional de contribuir conforme al art. 31.1 CE. Por esta razón, el Estado no es solo competente para regular sus propios tributos, «sino también el marco general de todo el sistema tributario» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues ello es «plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las comunidades autónomas» (STC 130/2013, de 4 de junio, FJ 5), en el bien entendido de que, en modo alguno, puede establecer un régimen uniforme, al ser necesaria la existencia de opciones diversas justificadas en la capacidad normativa de las comunidades autónomas (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5).

El hecho de que el art. 149.1.14 CE haya atribuido la competencia exclusiva al Estado sobre «hacienda general», no supone un obstáculo para que deba admitirse una hacienda privativa de las comunidades autónomas, pues de «una lectura conjunta del art. 156.1 CE sobre autonomía financiera autonómica, del art. 157.3 CE sobre delimitación de competencias financieras autonómicas mediante ley orgánica, y del art. 149.3 CE (al ser una materia no expresamente atribuida al Estado y, por tanto, asumible estatutariamente por las comunidades autónomas), se desprende que la hacienda privativa autonómica es no tanto una competencia que se reconoce a las

comunidades autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica» [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 b)]. Así las cosas, la «autonomía financiera» es una garantía institucional prevista por la Constitución para los entes «no soberanos», es decir, para entes territoriales distintos del Estado, dotados de un poder jurídicamente limitado y derivado (STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3), en orden a la consecución de su «autonomía política», que implica la posibilidad de disponer de un sistema de recursos propios y de tener capacidad de disposición sobre el empleo de estos (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2). Supone tanto la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos (SSTC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 7, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4), que les permita alcanzar su autonomía política.

2.3. La autonomía financiera de las comunidades autónomas: de la «autonomía» en el gasto a la «corresponsabilidad» en el ingreso.

La autonomía financiera, como principio programático de la organización del Estado (STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1), se articula sobre la base de la unidad nacional (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3). Al Estado, garante primero y último de esa unidad, se le atribuye por la Constitución la regulación y coordinación de la financiación de las comunidades autónomas, debiendo fijar, a través de una ley con una función específica y constitucionalmente definida, unos principios básicos aplicables con carácter unitario y general a todo el territorio nacional: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA). Y a las comunidades autónomas se les asignan una serie de competencias financieras (SSTC 149/1991, de 4 de junio, FJ 1, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2) que deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la Constitución [SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b), y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2].

En su origen, la financiación de las comunidades autónomas vino configurándose más con relación a la vertiente del gasto (como potestad de gasto), que con relación a la del ingreso (como capacidad para disponer de un sistema suficiente de ingresos). Se articulaba desde la óptica de unas haciendas territoriales de transferencia en las que el grueso de sus ingresos procedía de la participación en los del Estado. Posteriormente, se pasó a una concepción del sistema de financiación presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal», en el que se trataba de conectarlo, no solo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y, de manera fundamental, con la capacidad de generar un sistema propio de recursos.

En efecto, los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1982, de 18 de febrero, por el que se aprobaba el método de cálculo del coste de los servicios transferidos a las comunidades autónomas, y 1/1986, de 7 de noviembre, por el que se aprobaba el método para la aplicación del sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 1987-1991, configuraron la autonomía financiera de las comunidades autónomas más con relación a la vertiente del gasto (abono por el Estado del coste de los servicios transferidos) que a la del ingreso (sistema autónomo de recursos).

Con una perspectiva diferente, los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1992, de 20 de enero, sobre el sistema de financiación autonómica en el periodo 1992-1996, y 1/1993, de 7 de octubre, para el desarrollo del sistema de financiación de las comunidades autónomas del quinquenio 1992-1996, consideraron deseable «asignar a las comunidades autónomas un mayor grado de corresponsabilidad fiscal». No sería, sin embargo, hasta la segunda mitad de los años noventa cuando se pasaría a una concepción del sistema de financiación autonómica ya presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal», «potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público» [SSTC 53/2014, de 10

de abril, FJ 3 a); 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c), y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3;], no tanto a través del fomento de los «tributos propios», como «por la vía de la cesión de determinados tributos estatales» [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c)]. La «corresponsabilidad fiscal» se convirtió así en la idea fundamental de dicho modelo y en «el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8).

Es con el Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por el que se aprobaba el sistema de financiación de las comunidades autónomas para el quinquenio 1997-2001 (que se materializó, de un lado, en la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas; y, de otro, en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias), cuando se puso de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que hiciese a las comunidades autónomas «corresponsables» del mismo. Ello supuso que se les atribuyese un importante nivel de corresponsabilidad fiscal, no solo ampliando las posibilidades de cesión de tributos, sino atribuyéndoles también algunas competencias normativas sobre los mismos para que pudiesen decidir «la composición y el volumen de ingresos de que disponen» [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c)]. Dejaron así las comunidades autónomas de ser únicamente generadoras del gasto para pasar a serlo también de los ingresos, convirtiéndose en las principales responsables del nivel de presión fiscal existente en su territorio.

Por su parte, el Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común (incorporado al título I de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, acompañado de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, y de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, de los fondos de compensación interterritorial), amplió su capacidad de decisión en relación con los «tributos cedidos» con el objetivo de incrementar aún más su corresponsabilidad fiscal y reducir el peso de las transferencias del Estado.

En fin, el vigente Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, también del Consejo de Política Fiscal y Financiera (traspuesto en la letra de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, y en la de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias), volvió a aumentar su corresponsabilidad fiscal y, con ello, su autonomía financiera y política, ampliando no solo la participación en los principales recursos tributarios del Estado, sino su capacidad de normación en algunos de sus aspectos. De este modo, «en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las comunidades autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos», con la consecuencia de «un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera» (STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8).

2.4 La «colaboración» como instrumento constitucionalmente obligado al servicio del correcto funcionamiento del Estado autonómico: de la «coordinación» a la «cooperación».

Las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas han de estar presididas por dos principios fundamentales: el de «lealtad constitucional» (STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 11) y el de «colaboración institucional» (SSTC 64/1982, de 4 de noviembre,

FJ 8, y 158/1992, de 26 de octubre, FJ 6). El primero, es concreción, a su vez, de un deber general de fidelidad a la Constitución (SSTC 11/1986, de 28 de enero, FJ 5; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4 b), y 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4). Aunque se trata de un principio que no está recogido expresamente en el texto constitucional [sí lo está en el art. 2.1 g) LOFCA], «constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada» (SSTC 239/2002, de 11 de diciembre, FJ 11; 13/2007, de 18 de enero, FJ 7, y 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4). El segundo, por su parte, es «imperante, con carácter general, en las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas», siendo «necesario para el buen funcionamiento del Estado de las Autonomías, incluso al margen de la distribución constitucional y estatutaria de las respectivas competencias» (STC 158/1992, de 26 de octubre, FJ 6).

La «colaboración» es un principio «al que la propia estructura territorial del Estado necesariamente aboca» [SSTC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20 e), y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 5 C)], pues se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado que se implanta en la Constitución» (STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 14), esto es, en el «sistema de las autonomías» (STC 152/1988, de 20 de julio, FJ 11). Es un principio que «no necesita justificarse en preceptos constitucionales o estatutarios determinados» [SSTC 152/1988, de 20 de julio, FJ 11, y 141/1993, de 22 de abril, FJ 6 ñ)], dado que «[l]a necesidad de hacer compatibles los principios de unidad y autonomía en que se apoya la organización territorial del Estado constitucionalmente establecida implica la creación de instrumentos que permitan articular la actuación de las diversas administraciones públicas» [SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 13, y 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20 e)]. De este modo, «la consolidación y el correcto funcionamiento del Estado de las Autonomías dependen en buena medida de la estricta sujeción de uno y otras a las fórmulas racionales de cooperación, consulta, participación, coordinación, concertación o acuerdo previstas en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7; 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30, y 204/2002, de 31 de octubre, FJ 7).

El ejercicio de la autonomía financiera de las comunidades autónomas tiene como límite material también el principio de coordinación con la hacienda estatal (art. 156.1 CE) [SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1, y 62/2001, de 1 marzo, FJ 4], con el alcance previsto en el art. 2.1 b) LOFCA, que «exige a las comunidades autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado 'tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa', toda vez que a él corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general» (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2, y 24/2002, de 31 de enero, FJ 5).

En la medida en la que «el establecimiento y el desarrollo del sistema de financiación de las comunidades autónomas son factores que inciden decisivamente sobre la articulación del ámbito competencial (material y financiero) correspondiente al Estado y a las comunidades autónomas, es claro que al referirnos a ellos nos situamos, no solo en el ámbito de la coordinación, sino también en el de la cooperación, principio este último que hemos conectado 'con la idea de la voluntariedad', a diferencia del de coordinación que hemos vinculado 'con la de la imposición'» (SSTC 194/2004, de 4 de noviembre, FJ 9, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7). Las «técnicas de cooperación y colaboración» son «consustanciales a la estructura compuesta del Estado de las Autonomías» (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7), debiendo presidir «el ejercicio respectivo de competencias compartidas por el Estado y las comunidades autónomas» (STC 13/1988, de 4 de febrero, FJ 2). Dicho de otra manera, la «cooperación» es precisa cuando existe «conurrencia de títulos competenciales» (STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30), «[a] objeto de integrar ambas competencias» (STC 204/2002, de 31 de octubre, FJ 7) y garantizar «la participación de todos los entes involucrados en la toma de decisiones» (STC 68/1996, de 4 de abril, FJ 10).

En materia de financiación autonómica, al estar en juego «la suficiencia de todas las comunidades autónomas, su autonomía financiera y la solidaridad entre todas ellas (y, en último término, la suficiencia financiera del Estado y la de todo el sector público), es evidente

la necesidad de que en este ámbito se adopte la decisión correspondiente de forma coordinada entre el Estado y las comunidades autónomas en el seno de un órgano en el que estén representados todas estas y aquel. Y, en la actualidad, de acuerdo con el art. 3.1 LOFCA, es al Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano consultivo y deliberante, integrado por el ministro de Economía y Hacienda y cada uno de los consejeros de Hacienda de cada comunidad y ciudad autónoma, a quien corresponde la coordinación 'entre la actividad financiera de las comunidades autónomas y de la hacienda del Estado' (art. 3.1 LOFCA)» (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8, y 58/2007, de 14 de marzo, FJ 4). De este modo, «[p]uesto que la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas se alcanza en importante medida a través de impuestos cedidos por el Estado y otras participaciones en ingresos de este último (art. 157.1 CE), las decisiones tendentes a garantizarla 'han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema y, en consecuencia, por el Estado y en el ámbito estatal de actuación', no siendo posibles 'decisiones unilaterales que... tendrían repercusiones en el conjunto... y condicionarían las decisiones de otras Administraciones autonómicas y de la propia Administración del Estado'» (STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 130).

No obstante, lo dicho, es importante precisar que «pese al indudable papel que el Consejo de Política Fiscal y Financiera desempeña en la actualidad como órgano de coordinación de las competencias financieras entre Estado y comunidades autónomas», no ha desplazado, en ningún caso, la intervención –también– de las comisiones mixtas Estado-comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8). Ciertamente, el marco multilateral de decisión no puede desplazar la actuación de las comisiones mixtas, de modo que «ha de integrarse también con las funciones que dichas comisiones tengan en su caso atribuidas en las normas estatutarias y en la LOFCA en cuanto órganos bilaterales específicamente previstos para concretar la aplicación a cada comunidad autónoma de los criterios acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera» (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130, y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7).

Aunque, como se ha dicho, la autonomía financiera de las comunidades autónomas no está exenta de límites porque «hace referencia a un poder necesariamente limitado» [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 8; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b), y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2], la restricción del poder de decisión autonómico sobre los tributos cedidos, en tanto que implica una «interferencia directa» del Estado en su autonomía política, solo puede articularse adoptándose la decisión en el seno del órgano multilateral de coordinación –el Consejo de Política Fiscal y Financiera– para luego materializar su decisión en la regulación orgánica –la LOFCA– (SSTC 41/2016, de 3 de marzo, FJ 16, y 33/2019, de 14 de marzo, FJ 3), pues los límites solo «han de reputarse constitucionales cuando se deriven de las prescripciones de la propia Constitución o de la ley orgánica a la que aquella remite (art. 157.3 CE)» (SSTC 134/2011, de 20 de julio, FJ 10; 101/2016, de 25 de mayo, FJ 5, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 12).

Por consiguiente, ni el Gobierno está legitimado para adoptar decisiones unilaterales, ni a las Cortes Generales le es dado imponerlas, uno y otras, al margen de los cauces e instrumentos previamente establecidos. Cuando se trata del ejercicio de la actividad financiera del Estado (central y autonómico), la «acción estatal» debe desplegarse «dentro del orden competencial articulado en la Constitución», de modo que la utilización del poder financiero del Estado no puede «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas» (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2, y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2).

2.5 La autonomía política de las comunidades autónomas: el tributo como medio a través del cual vehicular las políticas propias.

Como hemos señalado, las comunidades autónomas, en virtud de su autonomía financiera (art. 156.1 CE) son titulares de determinadas competencias financieras (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2), entre las que se



encuentra la potestad de establecer «tributos propios» o de regular «los cedidos por el Estado», bien como una fuente de ingresos, esto es, como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, como la de atraer inversiones a su territorio (fin extrafiscal; SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2); competencias financieras que no solo deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria originaria (arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE), sino también «dentro del marco de competencias asumidas» (SSTC 149/1991, de 4 de junio, FJ 1, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2). En este sentido, el art. 137.1 CE atribuye a las comunidades autónomas «autonomía» para la gestión de sus propios intereses, y el art. 156.1 les reconoce «autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1 CE). Y para garantizarla, la Constitución les asigna una serie de recursos financieros (art. 157.1 CE) que están constituidos, entre otros, por los «[i]mpuestos cedidos total o parcialmente por el Estado» [art. 157.1 a) CE], razón por la cual las diferentes normas estatutarias acogen como uno de los recursos de sus Haciendas, «[l]os rendimientos de los impuestos cedidos por el Estado» (así, por ejemplo, el art. 53.5 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid).

Desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer al uso de los tributos (el cedido también), «no solo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales» [SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], y, entre ellos, «como un instrumento de política económica» [SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. Y dado que la autonomía que la Constitución atribuye a las comunidades autónomas tiene un «insoslayable carácter político» (SSTC 31/2010, de 28 de junio, FJ 4, y 82/2016, de 28 de abril, FJ 3), el tributo es un medio para vehicular las políticas propias en defensa de los intereses respectivos. Por esta razón, tanto la LOFCA como las sucesivas leyes de cesión de tributos, les han habilitado a «la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones» (SSTC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2, y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7), permitiéndoles «elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos» (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 192/2000, de 13 de julio, FJ 7, y 41/2016, de 3 de marzo, FJ 3).

La capacidad para decidir políticamente sus fines y orientar hacia ellos la regulación de una materia no es, sin embargo, solamente una manifestación del derecho a la autonomía política constitucionalmente proclamada, sino que es, además, un reflejo del principio democrático mediante el cual el legislador –en este caso, el autonómico– dispone de un amplio margen de configuración a la hora de decidir sus legítimas opciones. Las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no solo de forma objetiva sino también razonable, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26, y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5). Por eso no hay que descuidar que la «autonomía» significa «la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto», lo que provoca, «como es lógico, [que] de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades autónomas», sin que por ello «result[en] necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139, 149.1.1 y 149.1.13 de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo

que sería frontalmente incompatible con la autonomía» (SSTC 150/2005, de 6 de junio, FJ 4; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 13, y 132/2019, de 13 de noviembre, FJ 6). Lo importante «no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4), así como, «la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido» (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4).

2.6 La cesión de tributos por el Estado a las comunidades autónomas: un mandato constitucional de concreción multilateral.

Pese a la garantía constitucional de la autonomía financiera conferida a las comunidades autónomas como instrumento para la consecución de su autonomía política (art. 156.1 CE), «el art. 157.1 CE no diseña un concreto modelo de hacienda autonómica, limitándose a enumerar las distintas clases de rendimientos de que pueden disponer las comunidades autónomas para financiar su gasto público» [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 8 B)]. En efecto, como ya se ha tenido la oportunidad de apuntar, el art. 157.1 a) CE incluye dentro de los recursos de las comunidades autónomas a los «[i]mpuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», cuya regulación esencial corresponde al Estado, mediante ley orgánica. De este modo, la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas no es una opción sino un imperativo constitucional, a través del cual se pretende dotarlas de una suficiencia de recursos que les permita la realización de sus respectivas políticas. Estamos, pues, ante tributos que, aun cuando sean formalmente del Estado (de su titularidad), la Constitución le obliga a cedérselos (total o parcialmente) para coadyuvar a la consecución de su autonomía financiera en orden a garantizar su autonomía política (arts. 137.1 y 156.1 de la Constitución Española, y 10.2 y 3 LOFCA).

Para atribuir a un tributo la condición de «cedido» y determinar el «alcance» de esa cesión no es suficiente «con la atribución del rendimiento» por cualquier ley (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11). Es necesario articular la «cesión» a través de un procedimiento constitucional y legalmente establecido en las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. En particular, debe adoptarse un acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que ha de materializarse a continuación en la ley orgánica a la que apela el art. 157.3 CE, recogerse en las normas estatutarias y, previa concreción en las comisiones mixtas Estado-comunidades autónomas, concretarse en las leyes estatales reguladoras de la cesión de los tributos a cada una de las comunidades autónomas. Los elementos definidores del concepto constitucional de «tributo cedido» son, en consecuencia, los siguientes (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11):

(i) El Consejo de Política Fiscal y Financiera: dado que, en materia de financiación autonómica, están implicados tanto los intereses del Estado como los de todas las comunidades autónomas, no caben las decisiones unilaterales, ni tampoco las bilaterales [STC 96/2016, de 12 de mayo, FJ 3 g)], debiendo ser fruto de un previo pacto multilateral en el seno del Consejo: «partiendo de la competencia del Estado para establecer un sistema u otro de financiación autonómica, a través de la ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE, hemos reiterado la relevancia que en este ámbito tiene el principio de lealtad constitucional, que 'constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico cuya observancia resulta obligada' [...] y del que se depende el mandato de que el Gobierno extreme el celo por llegar a acuerdos con las comunidades autónomas [...]. En concreto, el principio de lealtad constitucional es preciso ponerlo en relación con el papel que en el sistema desempeña en la actualidad el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en tanto que órgano de coordinación de las competencias financieras entre Estado y comunidades autónomas (art. 3 LOFCA) de manera que, sin perjuicio de que corresponde a las Cortes Generales la decisión final acerca del sistema de financiación, resulta necesario que este tipo de decisiones sobre el conjunto de las comunidades

autónomas se adopten en el órgano multilateral en el que el Estado ejercita funciones de cooperación y coordinación ex art. 149.1.14 CE, sin perjuicio del papel que en su caso puedan desempeñar las comisiones mixtas» (STC 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4).

Resulta, por tanto, necesario «que este tipo de decisiones, cuya determinación final corresponde a las Cortes Generales, se adopten en el órgano multilateral (en este caso, el Consejo de Política Fiscal y Financiera) en el que el Estado ejercita funciones de cooperación y coordinación ex art. 149.1.14 CE» (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130, y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), como se hizo, en el vigente sistema de financiación autonómica, mediante el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas.

(ii) La Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA): una vez adoptado el acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, es la LOFCA la que tiene que atribuir expresamente a un determinado tributo del Estado la condición de «cedible» (art. 11 LOFCA), pues solo tendrán la condición de tributos cedidos «los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la comunidad autónoma» (art. 10.1 LOFCA), habida cuenta que su regulación esencial «corresponde también al Estado, mediante ley orgánica» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; 72/2003, de 10 de abril, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11). Así lo prevé expresamente – respecto del impuesto sobre el patrimonio– el art. 11.b) LOFCA.

(iii) El estatuto de autonomía: el tributo será «formalmente cedido «cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente» (art. 10.2 LOFCA). Los estatutos de autonomía no solo «establecen, en coherencia con la LOFCA, los tributos que se ceden a la respectiva comunidad autónoma» sino que, esta cesión, «directamente por disposición estatutaria», responde «a una finalidad de garantía de las disponibilidades financieras de las comunidades autónomas» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FFJJ 3 y 4; 192/2000, de 13 de julio, FJ 8, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11). Así lo tiene recogido el apartado primero de la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1983, de estatuto de autonomía de la Comunidad de Madrid.

(iv) La ley de cesión de tributos a las comunidades autónomas: el Estado, en el ejercicio de sus competencias sobre la materia, antes de concretar el alcance de la cesión de un tributo a cada comunidad autónoma, puede optar «por crear previamente ‘un marco de referencia idéntico’ y ‘un modelo único’ de aplicación general, ante el riesgo de que se produjera una dispersión de criterios con resultados muy distintos que rompieran la racionalidad del proceso de cesión» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11). Este marco único ha sido incorporado –en la actualidad– a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LCT).

(v) La ley de cesión de tributos a cada comunidad autónoma: el tributo alcanzará la condición de «cedido» cuando así lo establezca una «ley específica» que determine «el alcance y condiciones» de la cesión (art. 10.2 LOFCA), previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta Estado-comunidad autónoma (disposición adicional primera, apartado tercero, y disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de estatuto de autonomía de la Comunidad de Madrid), el cual «constituye una garantía procedimental» (SSTC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 9, y 162/2012, de 20 de septiembre, FJ 4). Se trata de «una ley específica de cesión de tributos a cada comunidad autónoma que, de acuerdo con su estatuto, pudiera recoger, en su caso, las particularidades que se estimasen oportunas en cuanto al alcance y condiciones de las cesiones» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11). Así lo materializó, en el caso de la comunidad autónoma recurrente, la Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

(vi) La ley autonómica de concreción de los términos de aplicación del tributo cedido en su ámbito territorial: finalmente, es la comunidad autónoma la que, en el

ejercicio de las competencias normativas (delegadas por el Estado) sobre el tributo cedido (art. 10.2 LOFCA), debe determinar la concreta aplicación en su territorio, fijando los aspectos objeto de delegación como –en el impuesto sobre el patrimonio– el mínimo exento, los tipos de gravamen y las deducciones y bonificaciones en la cuota (art. 47 LCT). Así lo tiene hecho la comunidad recurrente –en la actualidad– en el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (art. 20).

2.7 La «armonización» del impuesto sobre el patrimonio: de la «cooperación» a la «imposición».

La cesión de un tributo por parte del Estado a una comunidad autónoma no le hace perder ni la titularidad sobre el mismo, ni sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, pues el Estado «es el único titular del tributo cedido y, en su efecto, de las competencias de normación y gestión del mismo», sin que la cesión del tributo implique, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo», ni tampoco que la cesión articulada tenga un carácter irrevocable [SSTC 192/2000, de 23 de junio, FJ 8; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11, y 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c)]. No hay que olvidar que la reversibilidad de las situaciones normativas es inherente a la idea misma de la democracia [SSTC 31/2010, de 28 de junio, FJ 6; 233/2015, de 5 de noviembre, FJ 2 d); 114/2017, de 17 de diciembre, FJ 5, y 34/2023, de 18 de abril, FJ 6], tanto más cuando el ejercicio de las competencias normativas atribuidas a las comunidades autónomas pueda haber provocado resultados disfuncionales.

Para que la recentralización de las competencias delegadas sea compatible con la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas (arts. 137 y 156.1 CE), no solo es imprescindible que concurra un fin legítimo, el cual solo podrá reputarse como constitucionalmente válido, cuando derive de las prescripciones de la propia Constitución o de la ley orgánica a la que aquella remite (art. 157.3 CE), sino que es necesario que la decisión se adopte de forma multilateral en el órgano de coordinación del Estado y las comunidades autónomas en materia fiscal y financiera (negociación), en el que están representados tanto el Estado como todas las comunidades y ciudades autónomas: el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Si ninguna duda cabe de que el Estado, en defensa del interés común frente a una diversidad disfuncional, puede enmendar –ex art. 149.1.1 y 14 CE– la situación apreciada con el objetivo de corregir o disminuir las diferencias existentes entre las distintas comunidades autónomas, tampoco es dudoso que no pueda materializarlo de cualquier manera, eludiendo los procedimientos y soslayando los instrumentos constitucional y legalmente previstos para ello. El legislador no puede imponer (ni tampoco el Gobierno, a su través), so pretexto de su *potestas regiminis*, decisiones unilaterales en aspectos en los que, al estar implicados los intereses de todos, deben ser adoptadas en el seno del órgano de decisión multilateral en el que se encuentran representados el común de los entes afectados: el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Es importante insistir, a estos efectos, en que el legislador también está sujeto, al igual que todos los poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE), no existiendo espacios de inmunidad en el Estado democrático de Derecho, razón por la cual debe atenerse a las formas y procedimientos que él mismo ha previsto, mientras permanezcan vigentes. Como ha tenido la oportunidad de precisar este tribunal, una vez admitido que una ley «puede abordar una modificación directa y expresa de cualquier otra norma legal», cabe añadir, a renglón seguido, que lo que no puede hacer «es, sin modificar previamente la norma legal que regula el régimen sustantivo de una determinada parcela del ordenamiento jurídico, desconocerlo, procediendo a efectuar una aplicación distinta» [SSTC 238/2007, de 21 de noviembre, FJ 4; 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 4; 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4 b), y 99/2016, de 25 de mayo, FJ 8]. En consecuencia, si el propio legislador (orgánico y ordinario) ha

sido quien –en desarrollo del art. 157 LOTC– ha previsto un procedimiento singular para la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, lo que no le es dado es que, para revertir la situación creada, desconozca los pasos que legítimamente había decidido establecer, sin haber procedido previamente a su modificación. Por mucho que el legislador pueda modificar o derogar la obra por él previamente creada, ni su *autoritas* ni su *potestas* le legitiman para desconocerla sin más, como si fuese titular de un *imperium* ajeno a la propia Constitución.

La Ley 38/2022 no esconde sus intenciones cuando identifica como finalidades principales del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, de un lado, la «recaudatoria», «a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica»; y, de otro, la «armonizadora», «con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas comunidades autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el impuesto sobre el patrimonio, no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las comunidades autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto» (apartado V del preámbulo). Tampoco las oculta la sentencia de la mayoría al señalar que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas «opera como una suerte de pago a cuenta» del impuesto sobre el patrimonio [FJ 3 B)], pretendiendo «mantener [...] el nivel de tributación derivado de la normativa estatal del impuesto sobre el patrimonio» [FJ 3 C)]. Es decir, que la finalidad última del tributo controvertido es recuperar la tributación patrimonial plena en el territorio de las comunidades autónomas que han ejercido legítimamente sus competencias en materia del impuesto sobre el patrimonio (aquellas que le confirió el propio Estado en cada uno de los diferentes sistemas de financiación autonómica).

Ni la pretendida finalidad «recaudatoria» legitima *per se* la conducta ablatoria del Estado en un ámbito material atribuido por las normas del bloque de la constitucionalidad a las comunidades autónomas, sobre todo cuando lo pretendido con ello es neutralizar las políticas fiscales que las comunidades autónomas han optado por seguir en la defensa de sus respectivos intereses, ni la declarada finalidad «armonizadora» se puede ejecutar de «cualquier manera», soslayando los procedimientos e instrumentos establecidos a tal fin por las citadas normas. Y decimos de «cualquier manera» porque, partiendo de la legitimidad del Estado para corregir las disfunciones del sistema y, por tanto, de su capacidad para modificar o, incluso, suprimir, los tributos cedidos (lo que, en ningún momento, ha sido negado por la comunidad autónoma recurrente), sin embargo, en modo alguno resulta aceptable (como sí ha denunciado la comunidad autónoma recurrente) es la forma en la que lo ha llevado a cabo (replicando el impuesto cedido a las comunidades autónomas para evitar activar el mecanismo de reforma del sistema de financiación y sustraerles su potencial recaudación: la de aquellas comunidades autónomas que han ejercido sus competencias para utilizar el impuesto sobre el patrimonio como un instrumento al servicio de sus políticas extrafiscales).

La afirmación que hace la sentencia de la mayoría de que la comunidad autónoma recurrente pretende «bloquear el ejercicio de las competencias estatales» so pretexto del ejercicio de «su autonomía financiera y política» [FJ 3 C) a)], supone desconocer abiertamente los términos del recurso, no cualesquiera, sino aquellos mismos que han sido recogidos en los antecedentes de hecho de la propia sentencia de la mayoría. En ningún momento, el gobierno autonómico ha negado la posibilidad de que el Estado armonice la materia. Lo que ha defendido en su demanda, como reconoce expresamente la propia sentencia, era la existencia de un «fraude de ley» con la aprobación de la Ley 38/2022, en el sentido de que «si el Estado quería modificar los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto» [antecedente 1 b)]. Y respecto de esta cuestión, ni una sola idea. Pero no solo eso. La sentencia de la que discrepamos abona su conclusión recurriendo a la doctrina

de la STC 26/2015, de 19 de febrero /respecto del impuesto autonómico sobre depósitos bancarios), en la que este tribunal reconoció al Estado –como no podía ser de otra manera– la búsqueda de finalidades armonizadoras, disponiendo el legislador estatal «de diferentes instrumentos para su desarrollo, sin que corresponda a este tribunal enjuiciar la oportunidad de utilizar un instrumento u otro sino tan solo si el concretamente seleccionado tiene encaje en el reparto competencial en esta materia» (FJ 4). Sin embargo, la sentencia de la mayoría ha «olvidado» las siguientes circunstancias: (i) el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito era un «tributo propio» de algunas comunidades autónomas (no un «tributo cedido»), siendo el régimen normativo de unos y los otros absolutamente distinto (pues en los tributos propios solo opera como límite el art. 6 LOFCA, pudiendo el Estado incluso «absorber» la materia imponible «ocupada» por las comunidades autónomas); (ii) no es baladí recordar que «los tributos propios no forman parte del sistema de financiación» (apartado 4.4.9 del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía), al contrario de los «tributos cedidos» que se erigen en un elemento estructural del sistema de financiación vigente; (iii) una eventual armonización de los tributos propios [«aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de estas, cuando así lo exija el interés general» (art. 150.3 CE)], puede articularse a través de cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales hubiesen apreciado esa necesidad (art. 150.3 CE), no como en los «tributos cedidos» que, por su carácter estructural del sistema de financiación, tienen previsto un sistema multilateral de modificación; y (iv) el instrumento seleccionado en el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito tenía perfecto encaje en el reparto competencial sobre la materia («tributos propios»), circunstancia esta que no concurre con el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

En efecto, distintas cerraduras se deben abrir con diferentes llaves. Los «tributos cedidos», a diferencia de los «propios», al erigirse en uno de los pilares estructurales del sistema de financiación, su modificación o supresión conlleva necesariamente una tramitación diferente. No basta, pues, con la aprobación de una ley, sino que tiene que articularse a través del previo acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, con la consiguiente modificación de la LOFCA, del estatuto de autonomía, de la ley general de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, de la ley específica de cesión de tributos del Estado a cada comunidad autónoma (previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta) y de la ley autonómica que trasponga el alcance de la nueva cesión acordada a su ámbito territorial (como se ha venido haciendo a lo largo del actual período constitucional a través de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1982, de 18 de febrero; 1/1986, de 7 de noviembre; 1/1992, de 20 de enero; 1/1993, de 7 de octubre; 1/1996, de 23 de septiembre; 2/2001, de 27 de julio; y 6/2009, de 15 de julio).

Si lo anterior es así para andar el camino hacia la «descentralización» (esto es, para que el Estado ceda tributos de su titularidad y delegue diferentes competencias asociadas a los mismos), con más motivo debe serlo para desandararlo, volviendo a la «centralización» (cuando se revierta el alcance de la cesión previamente acordado). La forma de «armonizar» el tributo, sin embargo, mediante la incorporación sorpresiva de un nuevo art. 3 a una iniciativa legislativa en tramitación (la Ley 38/2022), sin haberse buscado el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, ni modificado la LOFCA, las normas estatutarias y las leyes de cesión de tributos a las comunidades autónomas (previo acuerdo en las correspondientes comisiones mixtas), dista mucho de poder considerarse que se haya hecho de manera conforme con las normas del bloque de la constitucionalidad. Y no desdice esta afirmación el hecho que la Ley 38/2022 no haya incidido «directa» y «formalmente» en el impuesto sobre el patrimonio, porque lo cierto es que, a través del artificio articulado con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, a lo que sí se ha afectado «directamente» no solo es a la «autonomía política» de las comunidades autónomas, esto es, a su capacidad para

utilizar el impuesto sobre el patrimonio como un instrumento a través del cual vehicular sus propias políticas (fiscales y económicas), sino también a su «autonomía financiera», pues de perseverar las comunidades autónomas en el mantenimiento de la bonificación (total o parcial) en el impuesto sobre el patrimonio, la recaudación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas quedará retenida en poder del Estado, sustrayéndoles así de forma absolutamente torticera un recurso propio del sistema de financiación. El Estado no ha «modificado» el impuesto sobre el patrimonio para poner los fondos a disposición de las comunidades autónomas; lo que ha hecho ha sido «reactivarlo» de forma gemelar para sustraerles unilateralmente un instrumento de financiación. Se ha producido así una reversión de situaciones de un modo claramente inconstitucional en contra de lo previsto en:

(i) La Constitución: arts. 1.1 («pluralismo político»), 9.1 (sometimiento de los poderes públicos «a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»), 9.3 («interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»), 137 («autonomía para la gestión de sus respectivos intereses»), 156.1 («autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias»), 157.1 a) («Los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado») y 157.3 («Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras [...] y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado»).

(ii) La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas: arts. 1.1 («Las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las leyes y sus respectivos estatutos»), 1.2 («La financiación de las comunidades autónomas se regirá por la presente ley orgánica y por el estatuto de cada una de dichas comunidades»), 2.1.d) y g) («La actividad financiera de las comunidades autónomas se ejercerá en coordinación con la hacienda del Estado», con arreglo al principio de «corresponsabilidad de las comunidades autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos» y de «lealtad institucional»), 3.2 («El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas, como órgano de coordinación del Estado y las comunidades autónomas en materia fiscal y financiera»), 4.1.c) («los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: [...] Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado»), 10.1 («Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la comunidad autónoma»), 10.2 («Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica»), 10.3 («la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de tributos») y 11.b) («Solo pueden ser cedidos a las comunidades autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos: [...] Impuesto sobre el patrimonio»).

(iii) La Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de estatuto de autonomía de la Comunidad de Madrid: arts. 51 («La Comunidad de Madrid, dentro de los principios de coordinación con las haciendas estatal y local, goza de autonomía financiera»), 53.5 («La Hacienda de la Comunidad de Madrid se constituye con: [...] Los rendimientos de los impuestos cedidos por el Estado»), 56.2 («En el caso de los impuestos cuyos rendimientos hubiesen sido cedidos, el Consejo de Gobierno asumirá, por delegación del Estado, la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, [...], todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión»), disposición adicional primera, apartado 1 b) («Se cede a la Comunidad de Madrid el rendimiento de los siguientes tributos: [...] Impuesto sobre el patrimonio») y 3 («El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la comisión mixta»), y disposición transitoria segunda, apartado 3 («Los acuerdos de la Comisión Mixta adoptarán la forma de propuesta al Gobierno de la Nación»).

(iv) La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias: arts. 3.d) y 5.2.e) [las necesidades de financiación están integradas por la «compensación estatal por la supresión del gravamen del impuesto sobre el patrimonio» (actualmente, por la «apropiación» de su recaudación)], 25.1 b) («Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las comunidades autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: [...] impuesto sobre el patrimonio»), 26.1.A) [«Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior: El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos, en el caso de: a) El impuesto sobre el patrimonio»], 31.1 («Se cede a la comunidad autónoma el rendimiento del impuesto sobre el patrimonio producido en su territorio»), 47.1 («En el impuesto sobre el patrimonio, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Mínimo exento. b) Tipo de gravamen. c) Deducciones y bonificaciones de la cuota»), 54.1.a) («La comunidad autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la aplicación de los tributos, así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en los siguientes tributos: impuesto sobre el patrimonio») y disposición transitoria sexta [«Las comunidades autónomas recibirán en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del impuesto sobre el patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada comunidad autónoma, por el impuesto sobre el patrimonio» (lo mismo debió hacerse para el ejercicio 2023 y siguientes)].

(v) La Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión: arts. 1 (por el que se modifica el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, para ceder a la Comunidad de Madrid el rendimiento del impuesto sobre el patrimonio), 2.1 («El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias») y 2.2 («De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, se atribuye a la Comunidad de Madrid la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias»).

La sentencia de la mayoría, sin embargo, concluye apodócticamente que «el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas deja intactas las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio», sin que haya provocado «merma alguna en los ingresos autonómicos» [FJ 3 C) a)]. Y aunque, como ya hemos anticipado, sí se les priva de un recurso de financiación propio (cedido por el Estado), desconoce abiertamente que también se puede afectar a su «autonomía financiera» sin necesidad de sustraerles materialmente sus recursos financieros. Basta con que se les prive de la posibilidad de usar un tributo como un instrumento al servicio de la consecución de sus propias políticas sectoriales, distintas de la meramente recaudatoria, para que se haya afectado frontalmente a esa autonomía (política). Es suficiente con que se les sustraiga uno de los recursos integrantes del sistema de financiación autonómica, apropiándose el Estado de su recaudación, para que se haya interferido de modo inconstitucional en su autonomía (financiera). Y si lo anterior no fuera suficiente, lo más grave es que la sentencia de la mayoría haya permitido que las comunidades autónomas se conviertan en meros



órganos ejecutores de las políticas estatales, sin posibilidad de articular ni defender sus respectivos intereses, marginándolas al papel de simples amanuenses de la normativa estatal.

3. La crisis del parlamentarismo democrático: dos formas de hurtar el debate político y de acallar a las minorías.

### 3.1 *El derecho de participación política: el silenciamiento de las minorías.*

Dado que la decisión de la mayoría ha pasado de puntillas por la doctrina de este Tribunal Constitucional relativa a los límites constitucionales del «juego de la democracia» y, en particular, al ejercicio del derecho de enmienda [FJ 2 B)], se hace necesario recordar que la Constitución ha diseñado «un sistema de participación política de los ciudadanos en el que priman los mecanismos de democracia representativa sobre los de participación directa» (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 6), siendo las Cortes Generales «el órgano que sirve de instrumento para el ejercicio por los ciudadanos de la soberanía participando en los asuntos públicos por medio de representantes» [STC 78/2006, de 13 de marzo, FJ 3 a)]. Por su parte, «el procedimiento ordinario de elaboración de las leyes que sirve de instrumento al ejercicio de esa potestad no es de objeto indeterminado, pues el texto constitucional atribuye la iniciativa o la propuesta de iniciativa y, por tanto, confiere el derecho a su ejercicio, a una serie de legitimados [al Gobierno, al Congreso y al Senado (art. 87.1 CE), a las Asambleas de las comunidades autónomas (art. 87.2 CE) y a la iniciativa popular (art. 87.3 CE)], únicos habilitados para promover la tramitación y aprobación de disposiciones legislativas a través de las cuales articular la voluntad del pueblo. Los proyectos de ley del Gobierno (art. 88 CE) y las proposiciones de ley de los restantes legitimados (art. 89.1 CE), como forma de articular la iniciativa legislativa son, pues, el «instrumento para poner en movimiento el procedimiento legislativo, [...] forzar el debate político y obligar a que los distintos grupos políticos tengan que tomar expreso partido sobre la oportunidad de regular mediante ley una determina materia» (STC 124/1995, de 18 de julio, FJ 3).

La Constitución atribuye a unos pocos legitimados el derecho «a suscitar el debate parlamentario sobre una materia determinada mediante el recurso a la iniciativa legislativa» [STC 38/1999, de 22 de marzo, FJ 3 B)]. Tanto esta como el procedimiento parlamentario «son instrumentos al servicio de la participación política y, por tanto, cauce para el ejercicio de la soberanía popular del conjunto de los ciudadanos en el Estado democrático participando en los asuntos públicos a través de sus representantes», debiendo contraerse «a la materia y objeto de la iniciativa legislativa presentada por quién está legitimado para ello, de modo que la alteración sustancial de ese objeto desbordaría la función constitucional que la Constitución atribuye a las Cortes Generales» (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 6). Dentro del procedimiento parlamentario, el derecho de enmienda es inherente a la potestad legislativa de las Cámaras, teniendo un carácter instrumental respecto de uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento, el del pluralismo político (art. 1.1 CE). Por esta razón, entronca en el procedimiento legislativo «directamente con el derecho de participación política reconocido en el art. 23.2 CE, formando parte integrante del contenido del *ius in officium* de los parlamentarios que el citado derecho fundamental por sí mismo garantiza», configurándose «como uno de los instrumentos esenciales de la participación e intervención de los diputados y de los grupos parlamentarios en la potestad legislativa de las Cámaras, de cuyo ejercicio es fruto la ley, máxima expresión de la voluntad popular a la que aquellas están llamadas a representar, a la vez que constituye un cauce al servicio de la función representativa propia del Parlamento» (STC 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 5). El derecho de enmienda cumple, así, «la relevante función de garantizar la participación e intervención de los diputados y de los grupos parlamentarios en el proceso de elaboración de la ley y, en último término, en la configuración del texto legislativo, contribuyendo de este modo a la formación de la voluntad de la Cámara» (STC 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 5).

El procedimiento legislativo, pues, está regido por los principios de participación, contradicción, publicidad y libre deliberación. Aunque la decisión final que dé lugar a la ley quede en manos de la mayoría parlamentaria, en el procedimiento de formación de la voluntad de la Cámara deben quedar plenamente garantizados los derechos de las minorías a la presentación de enmiendas y a la integridad del debate parlamentario. En consecuencia, se altera de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad de las cámaras «si se pone en tela de juicio la participación de las minorías en dicho procedimiento, lo que, a su vez, podría provocar un déficit democrático en el proceso de elaboración de la norma que eventualmente pudiera contradecir el valor del pluralismo político sobre el que se fundamenta el ordenamiento constitucional del Estado democrático y que debe presidir necesariamente la tramitación de toda iniciativa legislativa (art. 1.1 CE)» (STC 136/2011, FJ 8; y 139/2017, FJ 5).

3.2 El derecho de enmienda: de la conexión de «congruencia» y «homogeneidad» a la de «afinidad».

La «materia» y el «objeto» del procedimiento lo delimita «el autor de la iniciativa legislativa, de modo tal que, cumplidos los requisitos reglamentariamente exigidos para su admisión a trámite [...], el procedimiento debe contraerse al mismo y actuarse bajo su marco, sin perjuicio de que a través del ejercicio del derecho de enmienda los representantes de los ciudadanos puedan incidir en el texto de la iniciativa, rechazándolo (enmienda de totalidad con devolución del texto), alterándolo (enmienda de totalidad con proposición de texto alternativo) o modificándolo (enmiendas parciales de modificación, supresión o adición)» (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 6).

Uno de los requisitos de los que debe revestirse el ejercicio de la facultad de enmendar es el de que «versen sobre la materia a que se refiere el proyecto de ley que tratan de modificar», de modo tal que haya una «correlación entre proyecto y enmienda» (SSTC 23/1990, de 15 de febrero, FJ 5; 119/2011, de 5 de julio, FJ 6; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 7, y 234/2012, de 13 de diciembre, FJ 4), en la medida que «la enmienda, conceptual y lingüísticamente, implica la modificación de algo preexistente, cuyo objeto y naturaleza ha sido determinado con anterioridad», de modo que «no puede servir de mecanismo para dar vida a una realidad nueva, que debe nacer de una, también, nueva iniciativa» (STC 119/2011, de 5 de julio, FJ 6).

La correlación material entre la enmienda y el texto enmendado «es inherente al carácter subsidiario o incidental, por su propia naturaleza, de toda enmienda respecto al texto enmendado», no bastando con «una genérica correlación material entre la enmienda y el texto enmendado», al ser necesario «que se inscriban en el mismo sector material» y «que verse sobre el mismo objeto que el del texto enmendado», debiendo existir «una relación de homogeneidad» mínima y material entre las enmiendas y el texto enmendado (conexión de homogeneidad) y que aquellas sean congruentes con este (conexión de congruencia) [ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 4; y SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 7; 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b); 234/2012, de 13 de diciembre, FJ 4; 132/2013, de 5 de junio, FJ 3, y 59/2015, de 18 de marzo, FJ 5.a); y, también, art. 107.2 del Reglamento del Parlamento de Cataluña]. Por tanto, «una vez que una iniciativa legislativa es aceptada por la Cámara o Asamblea Legislativa como objeto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado, toda vez que esa función la cumple, precisamente, el ya superado trámite de enmiendas a la totalidad, que no puede ser reabierto» (STC 119/2011, de 5 de julio, FJ 6), en la medida que los principios y el espíritu de la propuesta del autor de la iniciativa «únicamente pueden cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un proyecto de ley se tratara, o en el debate de la toma en consideración, en el caso de las proposiciones de ley» (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8).

En suma, toda enmienda debe tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, no siendo posible que se aproveche un procedimiento legislativo activado para introducir *ex novo* materias ajenas al mismo. Dicho de otra manera, nuestro sistema constitucional, como sucede en otros ordenamientos cercanos (por

ejemplo, el francés, en el que por Ley Constitucional de 23 de julio de 2008 se modificó el art. 45.1 de la Constitución de 1958 para poner fin al uso de los *cavaliers législatifs*, o lo que es lo mismo, a las enmiendas desprovistas de conexión material alguna con el objeto del texto debatido), exige que la enmienda se contraiga, en una relación de subordinación, no solo a la «materia» o sector material al que pertenece la iniciativa (conexión de homogeneidad), sino también al «objeto» del texto enmendado (conexión de congruencia) (ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 4, y SSTC 132/2013, de 5 de junio, FJ 3, y 120/2014, de 17 de julio, FJ 6).

3.3 La «enmienda núm. 99»: una forma de socavar el principio de legalidad financiera.

Fue a través de una enmienda, la núm. 99, en el Congreso de los Diputados, de adición de un nuevo art. 3 al texto de la iniciativa que se venía tramitando en materia «energética» y de «entidades de crédito», la forma en la que los grupos parlamentarios promotores de la misma (en materia «no tributaria»), que son los que apoyan al Gobierno, incorporaron a su texto una nueva, entera y diferente iniciativa legislativa (en materia «tributaria») («BOCG», Congreso de los Diputados, núm. 171-6, 23 de noviembre de 2022, pág. 9), sin conexión alguna ni con la «materia» ni con el «objeto» del texto en tramitación.

Con el ardid consistente en evitar la tramitación de una «nueva» iniciativa legislativa mediante la presentación de un «proyecto» de ley por el Gobierno (art. 88 CE), no solo se ha eludido la obligación de obtener los informes de los órganos consultivos correspondientes, pues, como reconoce expresamente la ponencia «la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo» [FJ 2 C) a)], sino que se ha impedido a los legítimos representantes de las minorías el ejercicio de su derecho fundamental a enmendar el texto de la iniciativa incorporada a la enmienda propuesta (art. 110.1 del Reglamento del Congreso). Y ello porque el derecho de enmienda «no es solo un mecanismo de participación e intervención en la potestad legislativa de la Cámara, sino que constituye además un cauce al servicio de la función representativa característica de todo Parlamento. En efecto, aquel derecho opera como un instrumento eficaz en manos de los parlamentarios y de los grupos para manifestar sus posiciones sobre una determinada iniciativa legislativa y las razones o criterios, políticos o de otra índole, por los que han decidido apoyarla o rechazarla, así como para ofrecer alternativas a la misma, forzando a los demás parlamentarios y al resto de grupos de la Cámara a pronunciarse también sobre las propuestas que formulen a través de sus enmiendas. La presentación, el debate y la votación de las enmiendas cumplen igualmente la muy importante función de permitir a los ciudadanos conocer la postura de sus representantes respecto de una determinada iniciativa legislativa, así como las alternativas o modificaciones que puedan proponer en relación con la misma, y extraer sus propias conclusiones acerca de cómo aquellos asumen o se separan de sus respectivos programas electorales» (STC 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 5).

La situación se agrava hasta sus últimas consecuencias cuando de la materia tributaria se trata. La Constitución no solamente ha garantizado como uno de los valores fundamentales el «pluralismo político» (art. 1.1 CE), y como uno de sus principios fundamentales el de «legalidad» (art. 9.3 CE), sino que ha sometido la materia tributaria a la garantía de «autodisposición» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4) o de «autoimposición» de la comunidad sobre sí misma (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7). Fruto de esta «garantía» «surgió el derecho de los ciudadanos, no solo a consentir los tributos, sino también a conocer su justificación y el destino a que se afectaban [...], como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano» (STC 3/2003, de 16 de enero, FJ 4). Esto la tramitación parlamentaria plena de las iniciativas legislativas hasta el punto de haberse vedado a las leyes de presupuestos generales del Estado su regulación [«La ley de presupuestos no puede crear tributos» (art. 134.7 CE)], sencillamente, por «las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria (fundamentalmente en los

trámites de enmienda y debate) por los reglamentos de las Cámaras» [STC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 e)].

La voluntad del pueblo español, titular exclusivo de la soberanía nacional, expresada en la Constitución y fundamento del poder político, impone que las iniciativas legislativas que afectan a la materia tributaria se sustancien abierta y directamente por las vías que aquella ha previsto, no siendo aceptables ni los cauces alternativos (tramitar como proposición de ley lo que debió ser un proyecto de ley, pues la «iniciativa» emanó del Gobierno), ni mucho menos los atajos (manipulando el trámite de enmiendas para incorporar toda una nueva iniciativa legislativa durante la tramitación de otra diferente). La forma de introducir esa iniciativa «novedosa» en materia tributaria ha socavado la esencia y fines del parlamentarismo democrático y ha degradado, hasta dejarlo hueró, el principio de legalidad financiera (en este caso, en su modalidad de legalidad tributaria), tan duramente conquistado por los ciudadanos a lo largo de los tiempos. Si a la ley de presupuestos le está vedada la creación de tributos, precisamente por las limitaciones que su acelerada tramitación parlamentaria provoca en los trámites de enmienda y debate, ¿con qué fundamento constitucional puede admitirse la aprobación de un nuevo tributo mediante su incorporación al texto de una iniciativa legislativa en trámite (en una materia y con un objeto distinto), con la mayor restricción que ello genera en los trámites de enmienda y debate?

3.4 La decisión controvertida: de la «identidad» de «objetos» a la «afinidad» de «materias».

La sentencia de la que discrepamos arranca recordando que «toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, de modo que, una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como texto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado» pues con ello se evita que se aproveche «el procedimiento legislativo activado para la introducción *ex novo* de materias ajenas al mismo», no siendo posible la existencia de «enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima con la misma» [FJ 2 B) b)]. Y añade a renglón seguido que «la conexión reclamada no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa sino de afinidad con las materias recogidas en el mismo» (mismo fundamento y apartado).

Tras precisar lo que antecede, en el análisis de la «conexión mínima de homogeneidad» recuerda la sentencia de la mayoría que la proposición de ley se enmarcaba en el llamado «pacto de rentas» y en el principio de «reparto del esfuerzo» para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios, para lo cual creaba dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público «no tributarias» cuyo objetivo era aumentar la contribución a las arcas públicas de determinadas empresas del sector energético y financiero. Y de esta afirmación, sin más, concluye que «la incorporación a dicho texto de una enmienda para establecer el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con una finalidad recaudatoria (junto a la de armonización de la imposición patrimonial) sí presenta homogeneidad suficiente con el resto de las medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios». Dicho de otra manera, como los dos gravámenes «no tributarios» objeto de la proposición de ley tenían como finalidad la «recaudatoria», puesto que el nuevo gravamen «tributario» —se dice— contaba con la misma finalidad, ello bastaba para apreciar la «conexión de homogeneidad» constitucionalmente exigida. Se produce así un salto de la dualidad (no tributaria) a la trinidad (tributaria), por obra del espíritu de la ley, mezclando «materias» y «objetos» (de las iniciativas) con «fines» (del Gobierno).

No deja de sorprender que la decisión de la mayoría afirme que la finalidad de los gravámenes «no tributarios» era simplemente la «recaudatoria», cuando la propia norma los califica (para justificar su pretendido carácter no tributario) «como instrumentos de intervención del Estado en la economía», al considerar que «el sector energético y el

sector de las entidades de crédito pueden contribuir a reforzar el pacto de rentas» por ser «en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios» (apartado I del preámbulo). Y tampoco deja de sorprender que le atribuya a la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas una finalidad – principal– «recaudatoria» cuando su objetivo real era el de armonizar el impuesto sobre el patrimonio (por mucho, que como consecuencia de ello se produjese un efecto recaudatorio para el Estado, que no para las comunidades autónomas). En cualquier caso, si como hemos comprobado con anterioridad, para la necesaria conexión «material» entre proyecto y enmienda no basta con «una genérica correlación», siendo necesario que la «enmienda» y el «texto enmendado» se inscriban «en el mismo sector material» y versen «sobre el mismo objeto», ¿qué conexión existe entre los «sectores materiales» de entidades de crédito/energía (art. 149.1.11 y 25 CE) y de hacienda general (art. 149.1.14 CE)?, y ¿entre un gravamen no tributario y otro tributario?, y, en fin, ¿entre una finalidad principal que se dice intervencionista (extrafiscal), aunque tenga accesoriamente un efecto recaudatorio (fiscal), y otra que es meramente recaudatoria (fiscal), con un efecto armonizador adicional (extrafiscal)? O démosle la vuelta a esta última pregunta –si seguimos la tesis de la mayoría–: ¿qué relación existe entre una finalidad principal que se dice recaudatoria (fiscal), aunque tenga accesoriamente un efecto intervencionista (extrafiscal), y otra que es meramente armonizadora (extrafiscal), con un efecto recaudatorio adicional (fiscal)? Solo con que unas y otras medidas puedan tener un efecto recaudatorio (accesorio y principal o principal y accesorio) ¿es suficiente para apreciar la «conexión de homogeneidad»?

El planteamiento de las anteriores cuestiones –como puede advertirse a simple vista– es puramente retórico. La falta de argumentación de la sentencia de la que discrepamos es tan evidente que su respuesta está de por sí presente en sus elocuentes silencios. La latente falta de razones con las que abonar la decisión se suple con el recurso al uso de afirmaciones apodícticas que, como tales, deben ser asumidas sin más por los destinatarios de la interpretación constitucional, cuando el único hecho verdaderamente constatable es que la iniciativa legislativa incorporada a la «enmienda núm. 99» ha dado a luz a una realidad «nueva y diferente» que de ninguna manera se contrae, en una relación de subordinación, ni a la materia o sector material al que pertenecía la iniciativa, ni al objeto del texto enmendado.

La decisión de la mayoría ha intentado salvar el déficit de motivación recurriendo al supuesto objeto de la STC 209/2012, de 14 de noviembre, en la que se analizó la inclusión mediante enmiendas de adición (las núm. 215, 222 y 225 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado) de tres nuevos preceptos al «proyecto» (no a la «proposición») de la que luego sería la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mediante los cuales se creaban tres nuevos tributos [un impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (conocido popularmente como el «céntimo sanitario») y dos tasas, una portuaria de seguridad al pasaje y otra de seguridad del transporte ferroviario de pasajeros]. En esa sentencia se concluyó que el texto de la iniciativa legislativa versaba sobre «medidas tributarias», de manera que la adición de otras nuevas a las que eran objeto de la tramitación no solo no estaba «huérfana de la necesaria conexión material con el objeto de la iniciativa», sino que era «congruente con su objeto, espíritu y fines esenciales» [FJ 4 b)]. Y así fue. El «proyecto» de la que luego sería la Ley 24/2001, dentro del título I («Normas tributarias») acogía, de un lado, un capítulo III dedicado a las «Tasas», de manera que la incorporación de otras dos a través de las citadas enmiendas senatoriales, guardaban «una estrecha conexión con el objeto de la iniciativa». Y, el mismo texto de la iniciativa legislativa, la sección segunda de su capítulo II se dirigía a la modificación de los «impuestos especiales» (entre los que se encontraba el de «hidrocarburos»), por lo que la introducción de una modalidad especial del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos también guardaba «la necesaria relación de homogeneidad con las medidas previstas» [FJ 4 b)]. No había ninguna duda, entonces, de la conexión de homogeneidad (materia: «tributos») y la de

congruencia (objeto: tasas e impuesto especial sobre hidrocarburos) entre el texto de la iniciativa y el de las enmiendas articuladas al mismo, lo que no sucede en el caso que ahora nos ocupa.

Algo parecido ocurre con la cita que hace la sentencia de la que discrepamos de la STC 59/2015, de 18 de marzo, también respecto de la introducción de una enmienda senatorial (esta vez, la núm. 169), al texto del «proyecto» (tampoco «proposición») de la que luego sería la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, mediante la que se creó el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito). La citada sentencia alcanzó la conclusión de que se cumplía con el requisito de la homogeneidad porque el objeto de la iniciativa legislativa constituía una «norma tributaria de carácter transversal cuya finalidad era modificar los principales tributos del sistema», por lo que la incorporación de uno nuevo no permitía apreciar «una total falta de homogeneidad o desconexión» [FJ 6 b)]. Una vez más, nos hallábamos ante una «medida tributaria» de «naturaleza impositiva» que se incorporó al texto de una iniciativa legislativa en tramitación dedicada a la adopción de «medidas tributarias» en el ámbito «impositivo», dirigidas a establecer «determinados ajustes técnicos exigidos por la experiencia en la aplicación de la norma» y a introducir «algunas modificaciones que vienen exigidas por la normativa comunitaria» (apartado II de la exposición de motivos). Por cierto, en aquel supuesto la incorporación urgente de la medida vino provocada por la posible incompatibilidad del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito [existente con carácter previo a nivel autonómico en Extremadura (2001), Andalucía (2010) y Canarias (2012)] con la normativa comunitaria, razón por la cual, el Estado se vio en la necesidad de armonizar un «tributo propio» de las comunidades autónomas. Y lo hizo en la forma establecida en el bloque de la constitucionalidad, a través del mecanismo previsto en el art. 150.1 CE y con la adopción de las medidas de compensación recogidas en el art. 6.2 LOFCA [salvo para las comunidades autónomas de Cataluña, Asturias y de la Comunidad Valenciana, cuyas normas reguladoras del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito fueron declaradas inconstitucionales (SSTC 30/2015, de 19 de febrero; 107/2015, de 28 de mayo; 108/2015, de 28 de mayo; 111/2015, de 28 de mayo, y 202/2015, de 24 de septiembre)].

3.5 Conclusión: la quiebra del principio democrático (art. 1.1 CE) y del derecho de representación política (art. 23.2 CE).

Si bien el derecho de enmienda es inherente a la potestad legislativa de las cámaras parlamentarias, tiene un carácter instrumental respecto de uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento, el del pluralismo político (art. 1.1 CE): «Esta funcionalidad del derecho de enmienda, como instrumento esencial de participación e intervención de los diputados y grupos parlamentarios en la potestad legislativa y como cauce de la función representativa que permite mediante el debate político contraponer las propias concepciones a las del autor de la iniciativa legislativa o a las del resto de los grupos de la Cámara, pone de manifiesto que aquel derecho sirve a la naturaleza democrática del procedimiento legislativo y al valor del pluralismo político que debe presidir su desarrollo y del que las cámaras parlamentarias son expresión y reflejo (STC 44/1995, de 13 de febrero, FJ 3) [...]. El principio democrático exige que en el procedimiento legislativo la minoría pueda hacer propuestas y pronunciarse sobre las de la mayoría (STC 136/2011, FJ 5), de modo que, si bien es cierto que la decisión final corresponde [...] por regla general y como es propio del principio democrático a la mayoría [...] no es menos cierto, sin embargo, que aquella decisión, por exigirlo así la naturaleza democrática del procedimiento legislativo, no puede adoptarse sin la participación y sin haber oído antes a la minoría» (STC 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 5).

La tramitación como «enmienda» de lo que constituía una nueva y diferente iniciativa legislativa, no solo ha alterado de modo sustancial el proceso de formación de la voluntad en el seno de las Cámaras, sino que ha violentado el respeto al pluralismo

político (art. 1.1 CE) como principio básico de convivencia, a cuya salvaguarda está llamado, primero, el Gobierno, de manera esencial y primaria, por su índole de órgano director de la política interior y pieza esencial en la configuración de un Estado democrático, y, a continuación, las Cortes Generales, por su condición de garante última en la consolidación «de un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular» (preámbulo de nuestra Carta Magna).

La voluntad del pueblo español, titular exclusivo de la soberanía nacional, expresada en la Constitución y fundamento del poder político, exige que las iniciativas legislativas que afectan a la materia tributaria se sustancien abierta y directamente por las vías que aquella ha previsto, no siendo aceptables los atajos (manipulando el trámite de enmiendas para incorporar una iniciativa legislativa nueva durante la tramitación de otra diferente). Por consiguiente, la forma de articular la iniciativa legislativa ha impedido, en una democracia representativa como la nuestra, la efectiva participación de las minorías en el procedimiento de aprobación de la ley, alterando la formación de la voluntad de la Cámara, en contra del valor del pluralismo político (art. 1.1 CE) y del derecho de participación política de los representantes de los ciudadanos (art. 23.2 CE).

4. La crisis del principio de seguridad jurídica: la frustración de la confianza legítima de los ciudadanos sobre la que debía ser la esperable actuación de los poderes públicos.

4.1 La respuesta de la mayoría a la denuncia de la comunidad autónoma recurrente.

La demanda denunciaba la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por establecerse el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas con carácter retroactivo, pues al devengarse el día 31 de diciembre de cada año, habiendo entrado en vigor la Ley 38/2022 el día 29 de diciembre de 2022, estaría gravando los grandes patrimonios, no en el ejercicio 2023, sino en el mismo 2022, lo que le habría hecho incurrir en una retroactividad de grado medio que incide sobre situaciones preexistentes.

Para la decisión de la mayoría, sin embargo, la retroactividad «impropia» o de «grado medio», que es la que se denunciaba, solo puede darse en los tributos «periódicos», afectando a tributos con periodos impositivos iniciados, pero no finalizados. En los tributos «instantáneos», sin embargo, la retroactividad posible o es absoluta (si se aplica a un hecho imponible ya producido) o no existe (si se aplica a los devengados a partir de su entrada en vigor). Y con fundamento en esta distinción, la sentencia que controvertimos ha calificado el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas como un impuesto «instantáneo», sin período impositivo, cuyo hecho imponible no se va generando a lo largo del tiempo, sino que se agota en sí mismo el día 31 de diciembre, de manera que, al haberse producido el primer devengo ese mismo día del año 2022, una vez que entró en vigor, ningún efecto retroactivo se habría producido.

4.2 El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: ¿un impuesto instantáneo o periódico?

Para poder analizar el alcance de la «retroactividad» denunciada y, con ello, la eventual afectación del principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de los ciudadanos en la que debía ser la actuación de los poderes públicos, es fundamental comprender el alcance del aspecto temporal del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (formalmente prospectivo) y su incidencia en las situaciones previamente existentes (materialmente retroactivo). La sentencia aprobada por la mayoría califica el impuesto controvertido como un impuesto «instantáneo» apelando a la falta de un «período impositivo» y a la circunstancia de que el hecho imponible «no se va generando a lo largo del tiempo», sino que se agota en sí mismo el día 31 de diciembre. Y no cabe duda de que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, al igual que le sucede al impuesto sobre el patrimonio (a cuya normativa se

remite insistentemente el replicado como sucede en los arts. 3.4, 3.5, 3.7, 3.8, 3.12, 3.13 y 3.14 de la Ley 38/2022), carece «formalmente» de un «período impositivo».

Aunque lo anterior pueda ser así a simple vista, la sentencia de la mayoría no ha parado en mientes a los efectos de analizar cuidadosamente el elemento temporal de la obligación tributaria (pues el legislador, en su libertad configurativa, puede atender a diferentes criterios u objetivos a los efectos de modular la realidad gravada). No es inhabitual encontrarse figuras jurídicas híbridas o complejas en las que sus previsiones rompen la lógica obligacional (tanto es así que existe un sector doctrinal que califica al impuesto sobre el patrimonio como «un impuesto instantáneo de carácter periódico»). De este modo, el que un impuesto no tenga «formalmente» un «período impositivo» no tiene por qué implicar que sea «materialmente» instantáneo. Si el devengo «es el momento [...] en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria» [art. 21.1, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en lo sucesivo, LGT)] y, por tanto, el que determina «las circunstancias relevantes» para la configuración de la obligación tributaria (art. 21.1, párrafo segundo, LGT), habrá que comprobar, para determinar la verdadera naturaleza de las cosas, si esas «circunstancias relevantes» son singulares (gravamen de actos aislados aunque sean repetidos en el tiempo) o plurales (gravamen de una sucesión de actos ejecutados en un período temporal dado). Esto es algo que la doctrina de este tribunal ha venido señalando desde muy antiguo al exigir que, para determinar «la verdadera naturaleza de una determinada figura» no basta con acudir a «calificación formal», pues la función de este tribunal no es la de enjuiciar «un *nomen iuris*» (STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 5). Y ello porque «sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas» (STC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 4).

Es bien sabido que, en los impuestos instantáneos, el aspecto material del hecho imponible se realiza en un solo acto, devengándose el tributo en ese mismo instante (la compra de un bien, la prestación de un servicio, la donación o la herencia). Por su parte, en los periódicos, la realización del aspecto material del hecho imponible se dilata en el tiempo, fraccionándose su aspecto temporal por periodos a los efectos de practicarse la correspondiente liquidación del tributo por cada uno de los tramos temporales legalmente considerados (como sucede cuando lo gravado es la obtención de la renta o la titularidad de bienes o derechos como, por ejemplo, los inmuebles o los vehículos). Por tanto, en los impuestos periódicos, el elemento temporal del hecho imponible es de duración prolongada, no agotándose en un solo acto, por comprender una sucesión de ellos (así, por ejemplo, en el IRPF no se grava su obtención de rendimientos en un momento dado sino la acumulación de ellas a lo largo de un ejercicio, cuya cuantificación se realiza el día 31 de diciembre de cada ejercicio; y, de la misma manera, en el impuesto sobre el patrimonio no se somete a tributación la mera tenencia de un bien o derecho en un momento dado, sino su titularidad a lo largo del tiempo, sin perjuicio de que su valoración se efectúe el día 31 de diciembre de cada año).

Como dijo nuestra STC 126/1987, de 16 de julio, «mientras que en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado» (FJ 12). Y como señaló la STC 121/2016, de 23 de junio, «en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo, sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender



solo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible» (FJ 4).

En la labor que debió ocupar a este tribunal tenía que haberse tomado en consideración que estamos ante un impuesto que no grava «actos» concretos (como, por ejemplo, la adquisición de un bien en los impuestos sobre sucesiones, sobre donaciones, sobre transmisiones patrimoniales o sobre el del valor añadido), sino la «titularidad» del patrimonio «general» de las personas físicas, esto es, «del conjunto de bienes y derechos de contenido económico» de lo que sean titulares (art. 3.1, párrafo primero de la Ley 38/2022), concretado «en el momento del devengo» (art. 3.3 de la Ley 38/2022), a saber, el día 31 de diciembre de «cada año» (art. 3.10 de la Ley 38/2022). Es decir, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, al igual que hace el impuesto sobre el patrimonio, al someter a tributación el «patrimonio global» de las personas físicas es equiparable en su aspecto temporal al IRPF, que grava la «renta total» (art. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) siendo el «período impositivo el año natural» (art. 12.1 de la Ley 35/2006) y devengándose el tributo «el 31 de diciembre de cada año» (art. 12.2 de la Ley 35/2006). A la vista de lo expuesto, ¿se puede diferenciar el elemento temporal del hecho imponible del impuesto sobre el patrimonio/impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas del del impuesto sobre la renta de las personas físicas?

La sentencia de la que discrepamos reconoce literalmente que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas «recae sobre la titularidad de bienes (al igual, por ejemplo, que el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica)» [FJ 4 C) b)]. Nadie duda, sin embargo, de la naturaleza «periódica» del impuesto sobre bienes inmuebles, que es un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario que somete a tributación «el valor real de los bienes inmuebles» [art. 60 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL)], que se devenga de forma anticipada «el primer día del período impositivo» (art. 75.1 TRLHL), coincidiendo este último «con el año natural» (art. 75.2 TRLHL). Tampoco genera confusión alguna la naturaleza «periódica» del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, que es un tributo «que grava la titularidad de los vehículos» (art. 92.1 TRLHL), devengándose «el primer día del período impositivo» (art. 96.2 TRLHL), que «coincide con el año natural» (art. 96.1 TRLHL). En fin, tampoco es controvertida la naturaleza «periódica» del impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, impuesto sobre el patrimonio mobiliario (depósitos bancarios) que somete a tributación «el mantenimiento de fondos de terceros» (art. 19.3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas u al impulso de la actividad económica), devengándose «el último día del período impositivo» que coincide «con el año natural» (art. 19.4 de la Ley 16/2012). Entonces, si el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (como el replicante impuesto sobre el patrimonio), grava la titularidad de toda clase de bienes y derechos, y, en concreto, la de los «bienes inmuebles» (arts. 10 de la Ley 19/1991 y 3.8 de la Ley 38/2022), la de los «depósitos en cuenta corriente o de ahorro» (arts. 12 de la Ley 19/1991 y 3.8 de la Ley 38/2022) y la de los «vehículos» (arts. 18 de la Ley 19/1991 y 3.8 de la Ley 38/2022), ¿no es paradójico sostener que los impuestos sobre elementos patrimoniales concretos (impuesto sobre bienes muebles, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica e impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito) tienen un carácter «periódico», mientras que los que someten a tributación el patrimonio total (impuesto sobre el patrimonio e impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas) son de carácter «instantáneo»?

Una vez hechas las precisiones anteriores, ya estamos en disposición de concretar la verdadera naturaleza del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, de conformidad con las propias características que le ha asignado el legislador, analizando para ello no solo su aspecto temporal «formal», como ha hecho la sentencia de la que discrepamos, sino su verdadera dimensión temporal (limitada o prolongada en el

tiempo). A tal fin, es necesario subrayar lo siguiente: (i) el hecho imponible (aspecto material) es la titularidad por el sujeto pasivo «en el momento del devengo» (aspecto temporal) de un patrimonio neto superior a 3 000 000 € (art. 3.3, párrafo primero de la Ley 38/2022); (ii) al igual que sucede en el impuesto sobre el patrimonio (art. 3 de la Ley 19/1991), «[s]e presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial» (art. 3.2, párrafo segundo de la Ley 38/2022), de modo que, como mínimo, en cada devengo, deberá computarse el patrimonio declarado en el devengo anterior (salvo prueba de su desaparición, pues su transmisión solo provoca la conversión de la naturaleza del bien cuyo valor fue tomado en consideración); (iii) el impuesto se devengará el 31 de diciembre «de cada año» (art. 3.10 de la Ley 38/2022); y (iv) el impuesto estará vigente, de momento, en los dos primeros «ejercicios» en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor (art. 3.28 de la Ley 38/2022). Conforme a estas «características» se puede afirmar sin temor a equivocarnos que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (como el impuesto sobre el patrimonio) es «un tributo con un hecho imponible duradero o de período, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo» (STC 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5, con relación al IRPF), en la medida que tiene «carácter periódico» («cada año») y cuenta con una «dimensión temporal» que coincide, en cada «ejercicio», con el «año natural». Estamos, pues, ante un tributo «periódico».

Las consecuencias de la anterior labor de análisis, o lo que es lo mismo, de concreción de la verdadera naturaleza del tributo, nos aboca derechamente a un escenario diferente al recogido en la sentencia de la que discrepamos y, con ello, a unas consecuencias jurídicas distintas, dado que la norma impugnada sí estaría afectando «materialmente» a situaciones nacidas –aunque no consumadas– con anterioridad a su entrada en vigor.

4.3 El principio de confianza legítima: la frustración razonablemente fundada sobre la esperable actuación del poder en la aplicación del Derecho.

A los efectos de ponderar la «afectación» que ha podido provocar sobre los obligados tributarios (personas físicas) la forma de aprobación del impuesto (su introducción sorpresiva durante la tramitación de otra iniciativa legislativa anudada a su inmediata entrada en vigor tras su aprobación), sin tiempo alguno para articular sus relaciones económicas (para decidir el destino de su patrimonio), es necesario realizar dos precisiones previas relativas a la materia tributaria: la primera, que –como ha señalado la sentencia de la mayoría– el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 CE concierne solo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10), en el sentido de entender que la «restricción de derechos individuales» ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual, el límite de dicho precepto hay que considerarlo como referido a las restricciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (SSTC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). Y, la segunda que, aun cuando las normas tributarias no se hallen limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad, cuando tal efecto retroactivo se produce puede entrar en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, como el de seguridad jurídica [«y su corolario, el principio de confianza legítima» (STC 270/2015, de 17 de diciembre, FJ 7)], también consagrado en el art. 9.3 CE.

El principio de seguridad jurídica protege «la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10; 102/2015, de 26 de

mayo, FJ 4, y 9/2019, de 17 de enero, FJ 4). De este modo, la prohibición de retroactividad consagrada en el art. 9.3 CE hay que entenderla como la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3) y no a los pendientes o futuros (SSTC 129/1987, de 16 de julio, FJ 5, y 70/1988, de 19 de abril, FJ 4). En este sentido, este Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo dos tipos de retroactividad la «auténtica» (de grado máximo) y la «impropia» (de grado medio). La primera se produciría cuando se anudasen efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la ley y ya consumadas; la segunda, cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas [STC 126/1987, de 16 de julio, FFJJ 9 a 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 19/2016, de 4 de febrero, FJ 5, y 51/2018, de 10 de mayo, FJ 5 b)].

En los tributos de carácter «instantáneo», toda modificación *ex post facto* que alterase las consecuencias jurídicas de la realización del aspecto material del hecho imponible y, con ello, también la de su aspecto temporal, daría lugar a supuestos de retroactividad auténtica. Por el contrario, en los tributos de carácter «periódico», en tanto que la realización del aspecto material del hecho imponible se dilata en el tiempo, habría que distinguir entre aquellas modificaciones normativas que afectan a hechos imponibles ya consumados (por haberse cerrado el período impositivo y devengado el impuesto) de aquellas otras en las que aquel estuviese aun realizándose (al no haberse cerrado la dimensión temporal del hecho imponible). En el primer supuesto (modificaciones realizadas con posterioridad al devengo), estaríamos ante un caso de retroactividad auténtica (de grado máximo), por afectarse a situaciones ya consumadas. En el segundo (alteraciones operadas con anterioridad al devengo), ante otro de retroactividad impropia (de grado medio), por incidirse en situaciones aun no agotadas.

Aunque la incidencia del legislador en las situaciones anteriores al devengo del tributo o a su entrada en vigor tenga un efecto retroactivo, esto no supone necesariamente que sea contrario al art. 9.3 CE. Tanto en el caso de la retroactividad de «grado medio» (auténtica) como en la de «grado máximo» (impropia), este tribunal ha venido admitiendo como elemento legitimador de la injerencia en el tiempo pasado, la concurrencia de cualificadas razones de interés general que las hiciesen prevalecer sobre el respeto al principio de seguridad jurídica. Determinar, entonces, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta el grado de retroactividad y la finalidad de la norma, así como las circunstancias específicas que concurran, en orden a determinar si existe o no alguna motivación suficiente de interés general que justifique la cesión del principio de seguridad jurídica en defensa de otros bienes o derechos más dignos de protección [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11, y 51/2018, de 10 de mayo, FJ 5 b)].

En la ponderación entre el principio de seguridad jurídica y los diversos imperativos que puedan conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, este tribunal ha venido considerando constitucionales aquellas normas que afectaban a un hecho imponible que se encontraba en plena realización y, por el contrario, inconstitucionales las que incidían en aquellos tributos en los que el aspecto material del hecho imponible ya se había consumado en el tiempo (por haberse materializado el acto, hecho o presupuesto sometido a tributación y, por tanto, devengado el tributo).

Así, por ejemplo, hemos considerado conformes con el principio de seguridad jurídica: (i) la reducción de beneficios fiscales en la contribución territorial urbana (luego, impuesto sobre bienes inmuebles), al no haberse producido una eficacia retroactiva sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor sino solo a partir de la aprobación de la norma (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 3); (ii) la creación de un gravamen complementario a la tasa de juego sobre máquinas de azar, por afectar a un tributo con «un hecho imponible de duración prolongada», con cuotas exigibles «por años naturales», tratándose de una norma que no podía «calificarse de imprevisible» y que respondía «a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia

tributaria» (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13); (iii) el aumento del tipo de gravamen en el impuesto especial sobre la fabricación del alcohol, porque los nuevos se aplicaban a hechos imponible devengados después de la entrada en vigor de la ley (STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 5); (iv) la modificación de las escalas del IRPF a mitad de ejercicio, porque «la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no imp[edían], en principio, que el legislador pu[diera] modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deb[ían] surtir efectos», de modo que aunque la norma tuviese carácter retroactivo, la concurrencia «de claras exigencias de interés público» que fundamentaban la medida y su «previsibilidad», impidieron una afectación contraria a la Constitución; además, la circunstancia de que se publicase en el BOE a mitad de ejercicio el decreto-ley que anticipó la modificación de las tarifas, tramitándose posteriormente como proyecto de ley, tuvieron la virtud de poner sobre aviso a los ciudadanos «meses atrás», «dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba» [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13 A) y B)]; y (v) la modificación en octubre de un ejercicio del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito (de carácter periódico) con efectos desde el primer día del mismo ejercicio pues, aun cuando la seguridad jurídica de los sujetos pasivos se vio afectada, no lo fue de forma inconstitucional, no solo por ser «previsible» la medida adoptada al haberse conocido con antelación por sus destinatarios (comunidades autónomas y entidades financieras), sino por contar también con una finalidad de interés público (STC 102/2015, de 26 de mayo, FJ 5).

Al contrario de lo señalado anteriormente, ante la ausencia de previsibilidad y la falta de una justificación legitimadora, este tribunal ha apreciado la inconstitucionalidad de un buen número de medidas tributarias como, por ejemplo: (i) la creación de un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar a mitad de ejercicio, por vulneración de la confianza fundada de los ciudadanos, en tanto que el citado incremento fue absolutamente imprevisible y carente de una suficiente justificación, tanto más cuando su devengo se retrotraía al principio del ejercicio, pues aunque «[l]a naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no imp[edían], en principio, que el legislador pu[diera] modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deb[ían] surtir efectos [...] [u]na modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha solo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica [...] debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos que [...] no se aprecian en este caso» (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5); (ii) la modificación del impuesto sobre hidrocarburos dado que «el hecho imponible y su dimensión temporal del devengo del tributo se había verificado por completo, y agotado sus efectos jurídicos, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma reguladora de aquel» (STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10); (iii) la obligación de cotización empresarial de los administradores sociales por el ejercicio anterior al de aprobación de la norma, al no resultar tal modificación razonablemente previsible (STC 89/2009, de 20 de abril, FJ 5); (iv) la posibilidad de practicar nuevas liquidaciones de tarifas por prestación de servicios portuarios que habían sido declaradas inconstitucionales y, por tanto, respecto de supuestos de hecho plenamente agotados, al tratarse de «una actuación legislativa que no era razonablemente previsible para los agentes destinatarios de la norma, dañando la confianza con la que desarrolló su actividad económica», sin la concurrencia de «especiales circunstancias de interés general» (STC 116/2009, de 18 de mayo, FJ 4); (v) la modificación de la reducción aplicable a los rendimientos irregulares del trabajo personal por cuenta ajena en el IRPF con aplicación a ejercicios ya finalizados, «sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado» (STC 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5); y (vi) la

modificación de la reducción aplicable a los rendimientos del trabajo que derivasen del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, con efectos en ejercicios anteriores, al no concurrir razón alguna que permitiese entender justificada «la afectación que a la seguridad jurídica se ha producido» (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 6).

Una vez precisado lo anterior, corresponde ahora concretar el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas concurrentes, a los efectos de precisar si la disposición legal controvertida ha anudado efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a su entrada en vigor (retroactividad auténtica) o simplemente incidió sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas (retroactividad impropia) [por todas, STC 89/2009, de 20 de abril, FJ 3]. Ya hemos comprobado con anterioridad que, pese a la peculiar configuración del elemento temporal del hecho imponible en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (al igual que en el impuesto sobre el patrimonio), nos hallaríamos ante un impuesto de carácter periódico cuyo presupuesto de hecho es la totalidad del patrimonio de las personas físicas entre dos momentos temporales dados (el del anterior devengo y el del año en curso). Por tanto, como se ha señalado al principio de este apartado, la norma impugnada sí estaría afectando «materialmente» a situaciones nacidas –aunque no consumadas– con anterioridad a su entrada en vigor, pues la titularidad de un patrimonio por las personas físicas no es algo que avenga en un solo instante, como si de un acto de generación espontánea se tratase, siendo el fruto de numerosos actos de disposición por parte de los sujetos a lo largo de un ejercicio. Y puesto que no estamos ante la modificación de un tributo ya existente, sino ante la creación de uno nuevo que toma como elemento material de su hecho imponible situaciones de hecho generadas y consumadas con anterioridad a su propia entrada en vigor (la adquisición de cada elemento patrimonial que condujo a la titularidad de la «totalidad» de un patrimonio), la situación provocada con la aprobación del impuesto controvertido se volvió aún más gravosa para los eventuales destinatarios de la norma. De este modo, solo podría apreciarse su legitimada constitucional si: (a) fuese «previsible»; y (b) concudiesen «cualificadas razones de interés público» que determinasen la cesión del principio de seguridad jurídica en defensa de otros bienes o derechos más dignos de protección. Comprobémoslo:

a) La previsibilidad de la norma. Como ya hemos visto, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no formaba parte del contenido de la «Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» admitida por la mesa del Congreso el día 25 de agosto de 2022 («BOCG», Congreso de los Diputados, núm. 271-1, 30 de agosto de 2022, págs. 1-11). Su incorporación al texto de la iniciativa tuvo lugar casi tres meses después, a través de la «enmienda núm. 99» («BOCG», Congreso de los Diputados, núm. 271-5, 18 de noviembre de 2022, págs. 102-107). La iniciativa legislativa fue aprobada finalmente como «Ley 38/2022, de 27 de diciembre», dándose a conocer al común de los ciudadanos mediante su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del día 28 de diciembre. Tuvo su entrada en vigor el día 29 siguiente (disposición final octava), produciéndose su primer devengo dos días después, a saber, el 31 de diciembre de ese mismo ejercicio (art. 3.10), momento en el que sometió a tributación el patrimonio neto de las personas físicas (art. 3.3).

Si el legislador hubiese concretado el primer devengo del tributo en el año 2023 (el 31 de diciembre), como así había anticipado *urbi et orbi* (no solo a sus destinatarios, sino también a los propios órganos de la Unión Europea), ninguna expectativa legítima se habría quebrado. Sin embargo, al haberse anticipado sorpresivamente la aplicación del tributo al año 2022 (mismo ejercicio de su aprobación), en contra de lo previamente anunciado, tan solo un día después de la publicación de su norma legal reguladora y dos días antes de su devengo, no cabe duda de que se afectó de manera grave e injustificada a la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación. Basta con acudir al «Plan Presupuestario 2023»

de 15 de octubre de 2022 (fechado un mes antes de la presentación de la enmienda núm. 99), remitido por el Gobierno del Reino de España a «Bruselas (Unión Europea), (<https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>), para comprobar cómo en la concreción de su «estrategia fiscal» para el período 2023-24 se proponía la creación de un nuevo tributo denominado como «impuesto de solidaridad (no temporal) sobre grandes fortunas», que coincidía «básicamente en su configuración con la del impuesto sobre el patrimonio», teniendo un carácter «complementario» (pág. 60), «una vigencia de dos años, 2023 y 2024» y una «cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión»(pág. 61). Es decir, el Gobierno de la Nación había publicitado su voluntad de establecer el nuevo impuesto para el ejercicio 2023 (lo que permitía a sus destinatarios –residentes y, fundamentalmente, no residentes en España– articular sus relaciones económicas) y no, como luego haría, para el ejercicio 2022, quebrando con ello la expectativa razonablemente fundada de quienes, siendo titulares de un patrimonio, en la confianza legítima de que su situación normativa no iba a verse alterada durante el ejercicio 2022, no concurren de manera inmediata a su reordenación.

No desdice la anterior conclusión la comunicación efectuada por el Gobierno del Reino de España a las instituciones europeas que, en modo alguno puede considerarse que sirviera para garantizar el principio de «publicidad de las normas», el cual se consume, fundamentalmente, mediante su incorporación al «Boletín Oficial del Estado» (BOE), como reza el art. 2 del Código civil. La garantía constitucional de la «publicidad» «aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como un Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo art. 9.3 CE: pues solo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de estos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento» (STC 179/1989, de 2 de noviembre, FJ 2). El posible «efecto anuncio» de las medidas tributarias que se avecinaban solo podría entenderse que tuvo lugar mediante su publicación «en el 'Diario Oficial de las Cortes Generales'», la cual permite tener un conocimiento anticipado del contenido de la norma propuesta «a sus eventuales destinatarios (operadores jurídicos y ciudadanos)» [SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9; 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 2 e); y 161/2019, de 12 de diciembre, FJ 3].

La incorporación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas al texto de la iniciativa legislativa en tramitación, mediante la aprobación de la enmienda núm. 99 tuvo lugar en el «informe de la ponencia» que fue publicado y, por tanto, publicitado, en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» del día 23 de noviembre de 2022 (Congreso de los Diputados, núm. 271-6, págs. 13-17). Es decir, se llevó a cabo cuando el ejercicio estaba a punto de concluir (a poco más de un mes) y, con ello, sin un espacio temporal materialmente útil para proceder a la reordenación de la situación patrimonial de sus destinatarios, sin provocarles un perjuicio que no tenían el deber jurídico de soportar.

b) La concurrencia de un interés público prevalente. Si las dos «finalidades principales de este nuevo impuesto» eran la «recaudatoria» y la «armonizadora» (apartado V de la exposición de motivos de la Ley 38/2022), ni la una ni la otra tenían una fuerza suasoria suficiente como para justificar la cesión del principio de confianza legítima. No se trata de «cualificadas razones de interés público», sino de meros objetivos cuya materialización podía haberse llevado a efecto sin menoscabo alguno para el principio de seguridad jurídica. Ni la situación económica era tan catastrófica (según los datos del propio Gobierno de la Nación) como para justificar una injerencia legítima en el citado principio, ni la pretensión de incorporar un mínimo común

denominador en materia de tributación patrimonial contaba con urgencia de ninguna clase, pudiendo esperarse a la activación del correspondiente mecanismo de reversión (centralizador).

Si el legislador hubiese concretado el primer devengo del tributo en el año 2023 (el 31 de diciembre), como así había anticipado tanto a los destinatarios de la norma como al resto de los operadores jurídicos, ninguna expectativa legítima se habría quebrado. Sin embargo, al haberse forzado su aplicación en el propio ejercicio de su aprobación, tan solo un día después de la publicación de su norma legal reguladora en el BOE y dos días antes de su devengo, no cabe sino afirmar que, con su conducta, el legislador afectó de manera grave e injustificada a «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (SSTC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 7), esto es, a la «vertiente subjetiva de la seguridad jurídica, reconducible a la idea de previsibilidad» (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 11), impidiendo a los ciudadanos «ajustar su conducta a la legislación vigente» (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 12). No hay que olvidar que «el principio de confianza legítima viene anudado a la realización de conductas, tales como inversiones, que no se habrían llevado a cabo, o se habrían realizado en cuantía o condiciones diferentes en caso de haberse conocido que el panorama normativo conforme al que se adoptaron iba a mudar» (SSTC 181/2016, de 20 de octubre, FJ 5; y 51/2018, de 10 de mayo, FJ 5).

#### 4.4 Conclusión: el atropello al principio de confianza legítima.

La precipitada entrada en vigor de la normativa reguladora del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas fue absolutamente imprevisible para los destinatarios de la norma. Además, careció de la justificación necesaria que la legitimase, dañando su confianza en la que debió ser la esperable actuación de unos poderes públicos que habían formulado públicamente su firme voluntad de incorporar el tributo controvertido al ordenamiento jurídico español con efectos desde 2023. Como ya ha tenido la ocasión de señalar este tribunal, ni «las invocaciones genéricas a la crisis financiera [...] pueden tener virtualidad alguna, por sí mismas, para admitir el establecimiento de una medida con el grado de retroactividad como la que aquí se cuestiona», ni la mera apelación a la «justicia tributaria» «permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido»; «[l]a garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de Derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada» (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5).

La aplicación anticipada del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas al ejercicio 2022 ha afectado, de manera inconstitucional, al principio de confianza legítima y, con ello, aquel del cual es corolario, el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al soterrar la expectativa razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál debía de ser la actuación del poder público en la aplicación del Derecho.

Ni toda razón política puede vestirse, sin más, de una legitimación constitucional, ni el poder financiero del Estado puede desconocer, so pretexto de ser soberano, el ámbito competencial propio de las comunidades autónomas, socavando de forma ilegítima su autonomía política constitucionalmente consagrada, ni, en fin, el poder público puede traicionar abiertamente las expectativas generadas en los ciudadanos de cara al cumplimiento de las obligaciones impuestas.

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil veintitrés.—Ricardo Enríquez Sancho.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—César Tolosa Tribiño.—Firmado y rubricado.