

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 990** *Pleno. Sentencia 189/2023, de 12 de diciembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1922-2023. Interpuesto por la Asamblea 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: STC 149/2023 (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:2023:189

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. 1922-2023, interpuesto por la Asamblea de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Han comparecido el Congreso de los Diputados, el Senado 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. Mediante escrito presentado el 22 de marzo de 2023 en el registro del Tribunal Constitucional, los letrados de la Asamblea de Madrid, en nombre y representación de la Cámara, interpusieron 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). Dicha Ley fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado» 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».

El recurso de inconstitucionalidad denuncia la vulneración de: a) la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico; b) los arts. 23, 66.2 y 87 CE, en relación con los arts. 110 y 126.5 del Reglamento del Congreso de los Diputados; c) la autonomía financiera de las comunidades autónomas [arts. 156.1 y 157.1 a) CE, en relación con el art. 51 y la disposición adicional primera, apartado 3 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid y los arts. 3, 10, 11 y 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (en adelante, LOFCA)]; d) la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE; e) los principios de igualdad tributaria y capacidad económica (art. 31.1 CE); y f) el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

a) La demanda denuncia, en primer lugar, la vulneración de la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico, en el marco de la previa cesión de competencias efectuada por el Estado con base en los arts. 156 y 157 CE y en el resto de las normas del bloque de la constitucionalidad. Considera que la regulación de las comunidades autónomas, como la de Madrid, que tienen una bonificación de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio, se ve superada para los sujetos pasivos del nuevo impuesto. Según alegan los letrados de la Asamblea, este tiene una regulación mimética a la del impuesto sobre el patrimonio, estableciéndose mediante una norma paralela, sin haber seguido los cauces establecidos al efecto. Con ello se prescinde por completo de la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico, al hacer de imposible aplicación efectiva su regulación. Consideran que esto infringe los arts. 152.1, 156 y 157 CE, en relación con el art. 51 y el apartado 3 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, con los arts. 3, 10, 11 b) y 19.2 LOFCA y con los arts. 25.1 b) y 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas.

b) En segundo lugar, los letrados de la Asamblea argumentan que la enmienda por la que se introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no guarda relación alguna con el contenido previo de la proposición de ley. Con base en la doctrina constitucional sobre la exigible congruencia y homogeneidad entre la enmienda y el texto enmendado afirman que, aun cuando ambos se pudieran ubicar en el mismo sector material del ordenamiento jurídico, es preciso, además, que versen sobre el mismo objeto, lo que no acontece en el presente supuesto.

Además, mediante la introducción del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, por vía de enmienda, se elimina la posibilidad de un pronunciamiento del Pleno de la Cámara, a través del debate de toma en consideración de la proposición de ley con relación al nuevo tributo que se crea. La demanda considera que esto lesiona los arts. 66.2 y 87 CE y el *ius in officium* de los parlamentarios y, por tanto, el art. 23 CE, en conexión con el art. 110 del Reglamento del Congreso de los Diputados, referido al derecho de enmienda.

c) También se vulnera la autonomía financiera porque estamos ante un impuesto que es creado como complemento del impuesto sobre el patrimonio, afectando a la regulación de este allí donde las comunidades autónomas hayan aprobado una bonificación, como es el caso de la Comunidad de Madrid. La demanda subraya que la regulación madrileña se ve completamente comprometida por la actuación del legislador estatal.

Añade que se vulnera también la corresponsabilidad fiscal porque la nueva regulación, además de suponer una modificación subrepticia del régimen del impuesto sobre el patrimonio en las comunidades autónomas que han aprobado una bonificación en la cuota, se realiza sin seguir los cauces establecidos al efecto en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad. Ni se ha reunido el Consejo de Política Fiscal y Financiera ni la Comisión Mixta entre el Estado y la comunidad autónoma, pese al importante papel de ambos órganos, reconocido por la jurisprudencia constitucional (cita la STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8).

La intervención de las comisiones mixtas y, en lo atinente a la Comunidad de Madrid, de la comisión a que se refiere la disposición adicional primera de su estatuto, resultaba absolutamente necesaria, toda vez que el art. 3 de la Ley 38/2022 establece una regulación que hace «tabla rasa» del régimen jurídico de las comunidades autónomas que han ejercido su libertad de configuración normativa. Habiéndose preterido por completo los cauces establecidos en el ordenamiento con la finalidad de alcanzar un acuerdo previo entre las diversas instancias administrativas para lograr la satisfacción de los intereses generales, la lesión del principio de lealtad constitucional resulta patente.

d) La demanda denuncia, asimismo, que se conculca la reserva de ley orgánica que establece el art. 157.3 CE respecto del ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1 del art. 157 CE.

Esto se debe a que el impuesto sobre el patrimonio es un impuesto cedido y la superación, a través de la regulación contenida en un precepto aprobado mediante una ley ordinaria, del régimen establecido en las comunidades autónomas que han establecido una bonificación en la cuota de dicho tributo, infringe dicha reserva de ley orgánica.

e) Los letrados de la Asamblea de Madrid sostienen que también se lesiona el principio de igualdad, reconocido en el art. 14 CE y, en lo que respecta al ámbito tributario, en el art. 31.1 CE. Entienden que el tratamiento jurídico diferenciado en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas que atiende, única y exclusivamente, a la residencia fiscal del contribuyente y no a la capacidad económica, es contrario al principio de igualdad.

Junto al principio de igualdad tributaria, la demanda considera adicionalmente que se vulnera del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE porque la Ley 38/2022 permite deducir de la cuota del nuevo impuesto el importe de la cuota del impuesto sobre el patrimonio efectivamente satisfecha. Por tanto, el tributo impugnado tendrá una mayor repercusión o incidencia en los sujetos pasivos que residan en las comunidades autónomas en las que haya una bonificación en el impuesto sobre el patrimonio.

f) Por último, se alega como vulnerado el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) porque el devengo del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se produce el 31 de diciembre y la Ley fue publicada el 28 de diciembre, lo que, fuera de toda duda, impide el conocimiento de las normas válidas y vigentes por los ciudadanos. Atendiendo a la doctrina constitucional, la confianza de los ciudadanos se ve completamente mermada, ya que en el momento de publicarse la norma restaban solo tres días para el momento del devengo del impuesto, lo que impide que los sujetos pasivos puedan conocer la nueva figura tributaria creada por el precepto impugnado. En concreto, a los sujetos pasivos por obligación personal no les fue posible modificar su residencia, que requiere la permanencia de más de 183 días al año en otro territorio distinto al español.

2. El Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Cuarta, mediante providencia de 9 de mayo 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 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC), 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; y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado», lo que tuvo lugar el 18 de mayo de 2023.

3. Por escrito registrado el día 18 de mayo de 2023, la presidenta del Congreso de los Diputados 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.

4. Mediante un escrito registrado el 31 de mayo 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.

5. La letrada de las Cortes Generales, actuando en nombre y representación del Congreso de los Diputados, presentó su escrito de alegaciones el 2 de junio 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 el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. Considera que dicha vulneración parte de una equiparación entre el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y el impuesto sobre el patrimonio que no se puede 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, por lo que no requiere de una modificación de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas ni de las demás normas aplicables, de acuerdo con las garantías procedimentales contenidas en el Estatuto. El preámbulo de la ley afirma que el nuevo impuesto 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.

a) 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, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid. La finalidad armonizadora del Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos a la Comunidad de Madrid 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 imposables, tal y como recoge el art. 6 LOFCA. Dicha sentencia descartó expresamente que la competencia de armonización debiera ejercerse mediante ley orgánica, admitiendo que por ley ordinaria se cree una figura tributaria nueva, tanto para gravar situaciones que anteriormente no estaban gravadas por las comunidades autónomas como para 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 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 (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 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, ni de la convocatoria de la comisión mixta mencionada en la disposición transitoria segunda de su estatuto.

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.

b) En otro bloque de alegaciones la letrada de las Cortes Generales aborda la supuesta falta de homogeneidad de la enmienda por la que se incluyó el precepto 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 ellas, de modo que la conexión de homogeneidad se entienda de modo flexible, atendiendo a la función 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 uno de los objetivos 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 (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.

Por todo lo expuesto, concluye que no cabe declarar la inconstitucionalidad del art. 3 de la Ley 38/2022 por motivos formales.

6. El abogado del Estado se personó en las actuaciones mediante un escrito presentado el 31 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 1 de junio de 2023.

Por medio de un escrito presentado el siguiente día 14 de junio, formuló sus alegaciones, 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, analiza 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 sobre las proposiciones de ley, confirmando que estas no requieren, ni en su presentación ni en su tramitación ulterior, de tales informes.

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 estatal, 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 tres millones de euros. 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 del impuesto sobre el patrimonio cedido.

El representante del Gobierno invoca la STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 5, que, en el caso del impuesto estatal sobre depósitos en 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 impuesto temporal se hace que este complementa a aquel, sin sustituirlo. Prueba de ello es que el art. 3 impugnado no modifica ni la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, ni la Ley 22/2009, reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas y de la 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 modificar la LOFCA, ni 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; y, por otro, no hay una disminución de los ingresos autonómicos. El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no suprime ningún tributo ni altera los ingresos autonómicos, que es la premisa para reclamar al Estado medidas de compensación en virtud del citado principio [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 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.

d) En último lugar, aborda la alegada vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria del art. 31.1 CE.

Respecto del primero, pone de manifiesto que lo único que argumenta la demanda es que se produce una doble imposición por el solapamiento del impuesto temporal de

solidaridad de las grandes fortunas con el impuesto sobre el patrimonio. Sin embargo, el abogado del Estado reitera que en la liquidación del nuevo tributo se prevé deducir la cuota de lo satisfecho por el impuesto sobre el patrimonio, lo que se hace precisamente para evitar la doble imposición.

En relación con la vulneración del principio de igualdad, el único argumento que emplea la Asamblea de Madrid es que existe una diferencia de trato según la regulación del impuesto sobre el patrimonio y su bonificación que establezcan las comunidades autónomas y, por tanto, se crea una diferencia de trato en función de la comunidad autónoma de residencia. Para el representante del Gobierno, el argumento es precisamente el contrario, la eventual diferencia de trato se articula por las comunidades autónomas en función de la regulación que ellas realicen de un impuesto cedido, en aplicación de su autonomía financiera.

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

7. Por providencia de 12 de diciembre de 2023, se señaló ese mismo día para la deliberación y votación de la presente sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso y posiciones de las partes.

La Asamblea 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.

a) Como ha quedado detalladamente expuesto en los antecedentes, la demanda imputa al art. 3 de la Ley 38/2022 la vulneración de: (i) la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico (art. 152.1 CE), la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid y la reserva de ley orgánica [arts. 156.1, 157.1 a) y 157.3 CE, en relación con los preceptos conexos del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid y de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas]; (ii) los arts. 23, 66.2 y 87 CE, en relación con los preceptos respectivos del Reglamento del Congreso de los Diputados; (iii) los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica (art. 31.1 CE); y (iv) el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

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

b) El art. 3 de la Ley 38/2022 ha sido ya objeto de un pronunciamiento de este tribunal que, por la STC 149/2023, de 7 de noviembre, ha desestimado íntegramente el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto contra dicho precepto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid. Todos los motivos de inconstitucionalidad que esgrime el recurso de la Asamblea de Madrid han sido ya enjuiciados en dicha sentencia, cuya doctrina, por tanto, es aplicable para resolver el presente proceso.

Debemos comenzar dando por reproducida aquí la síntesis de la estructura y finalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas que hace la STC 149/2023, FJ 1 a) y b). A continuación, en los fundamentos jurídicos que siguen enjuiciaremos, por remisión a los fundamentos correspondientes de la citada sentencia, las impugnaciones planteadas por la Asamblea de Madrid.

2. Examen de la alegada vulneración de la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico y de los arts. 156.1, 157.1 a) y 157.3 CE. Desestimación por remisión a la STC 149/2023, FJ 3.

a) Los letrados de la Asamblea de Madrid aducen que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas ha sido introducido con la única finalidad de vaciar de contenido la competencia normativa de las comunidades autónomas sobre el impuesto sobre el patrimonio, particularmente con la intención de neutralizar las bonificaciones introducidas por algunas de ellas –incluida la Comunidad de Madrid–, lo que lesiona la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico, la autonomía financiera del art. 156.1 CE y la reserva de ley orgánica para la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas del art. 157.3 CE.

b) La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado argumentan de contrario 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 afecta 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.

c) La impugnación planteada por la Asamblea de Madrid debe desestimarse. En la STC 149/2023, FJ 3 C) a), hemos concluido 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 una comunidad autónoma seguirán siendo, única y exclusivamente, los que ella decida, en ejercicio de las competencias previstas en la LOFCA, en la Ley 22/2009 y en la ley específica de cesión de tributos a dicha comunidad. Por consiguiente, la libertad de configuración normativa del Parlamento autonómico (art. 152.1 CE) queda incólume.

Asimismo, hemos recordado que las comunidades autónomas pueden utilizar sus competencias tributarias con fines extrafiscales, como fomentar la generación de riqueza –según alega la demanda– pero no impedir que el 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, establezca un nuevo tributo sobre el patrimonio que la comunidad autónoma ha dejado libre de gravamen.

Por otra parte, no se vulnera la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE dado que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se crea en aplicación de la LOFCA, sino en ejercicio de las competencias reconocidas al Estado por los arts. 133.1 y 149.1.14 CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco concurre ninguno de los demás supuestos para los que el art. 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica, como hemos razonado en la STC 149/2023, FJ 3 D).

3. Examen de la alegada vulneración de los arts. 23.2, 66.2 y 87 CE. Desestimación por remisión a la STC 149/2023, FJ 2.

a) La Cámara autonómica denuncia que la disposición impugnada vulnera el *ius in officium* del art. 23.2 CE porque el objeto de deliberación de una iniciativa legislativa se alteró a través de una enmienda, que dio lugar al precepto impugnado, que no guardaba una mínima conexión de homogeneidad con la proposición de ley que había sido admitida a trámite. En conexión con esto, alega que se vulneraron también los arts. 66.2 y 87 CE (potestad e iniciativa legislativa).

b) El abogado del Estado y la letrada de las Cortes Generales descartan la infracción. Ambos 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 las medidas de la iniciativa, para generar ingresos con los que afrontar la situación excepcional derivada de la crisis energética y la inflación.

c) Por las razones expuestas en la STC 149/2023, FJ 2, la impugnación no puede prosperar. Aplicando la doctrina de las SSTC 119/2011, de 5 de julio, y 136/2011, de 13 de septiembre, dicha sentencia ha descartado en este caso la vulneración del derecho

de enmienda, invocando otros precedentes análogos (SSTC 209/2012, de 14 de noviembre, respecto de la creación del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, y 59/2015, de 18 de marzo, sobre el establecimiento del impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito).

Por tanto, dado que el derecho de enmienda se ha ejercido conforme a la legalidad parlamentaria, no se ha infringido el *ius in officium* del art. 23.2 CE. Por la misma razón, tampoco se han violado los arts. 66.2 y 87 CE, en relación con la potestad y la iniciativa legislativa.

4. Examen de la alegada vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria del art. 31.1 CE. Desestimación por remisión a la STC 149/2023, FJ 4.

a) La demanda aduce que se vulneran los principios de capacidad económica e igualdad tributaria del art. 31.1 CE porque la cuota del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se minora en función del importe efectivamente satisfecho por el impuesto sobre el patrimonio, por lo que el tributo impugnado tendrá una mayor repercusión en los sujetos pasivos que residan en las comunidades autónomas que hayan aprobado una bonificación en el impuesto sobre el patrimonio, como es la Comunidad de Madrid.

b) El abogado del Estado niega que dichos principios se hayan visto afectados. Respecto del de capacidad económica, alega que la deducción de lo satisfecho por el impuesto sobre el patrimonio se arbitra precisamente para evitar la doble imposición. En cuanto al principio de igualdad, la diferencia de trato entre comunidades autónomas como consecuencia de la distinta regulación del impuesto sobre el patrimonio justamente se armoniza mediante la aplicación del nuevo tributo. La letrada de las Cortes Generales no formula alegaciones sobre este motivo.

c) La STC 149/2023, FJ 4 C) b) ha concluido que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas recae sobre un índice revelador de capacidad económica, como es la titularidad de un patrimonio neto de cuantía superior a tres millones de euros y que los tipos efectivos de gravamen no se pueden considerar desproporcionados. Por tanto, no vulnera el principio de capacidad económica.

Por lo que se refiere al principio de igualdad, dicha sentencia, en su FJ 3 C), subraya que el impuesto sobre el patrimonio opera como una suerte de tributo «a cuenta» del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, para cumplir con el fin armonizador que le atribuye el preámbulo de la Ley 38/2022. Por tanto, es consustancial al tributo impugnado que su cuantía varíe en función de cómo haya ejercido sus competencias normativas en el impuesto sobre el patrimonio la comunidad autónoma de residencia del sujeto pasivo. Si el principio de igualdad tributaria no se quebranta por el hecho de que el nivel de gravamen del impuesto sobre el patrimonio sea distinto entre comunidades autónomas (consecuencia inherente al principio de autonomía financiera), con menor razón se podrá entender vulnerado cuando el Estado, en el ejercicio de sus competencias, establece un impuesto complementario, precisamente con el objetivo –en palabras del preámbulo– de «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas».

5. Examen de la alegada vulneración del art. 9.3 CE. Desestimación por remisión a la STC 149/2023, FJ 5.

a) Finalmente, los letrados de la Asamblea atribuyen al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas la infracción del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, por tener efectos retroactivos. Alegan que los destinatarios del nuevo tributo no pudieron prever su establecimiento y quedaron sin posibilidades de reacción frente a él.

b) El abogado del Estado niega 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.

c) La impugnación se desestima con base en lo razonado en la STC 149/2023, FJ 5. En ella constatamos que el hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se va generando a lo largo de un período 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.

Respecto de que se creara de forma «imprevisible», en la citada sentencia 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”».

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 la Asamblea 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 doce de diciembre 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, a la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 1922-2023

En el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y con respeto a la opinión de los magistrados que han conformado la mayoría del Pleno, formulamos el presente voto particular para expresar nuestra discrepancia con la fundamentación y con el fallo de la sentencia recaída en el presente recurso de inconstitucionalidad, el cual consideramos que debió ser estimado, declarando inconstitucional y nulo el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Las razones de nuestra discrepancia son las expuestas en el voto particular conjunto que formulamos a la STC 149/2023, de 7 de noviembre, a la que la presente sentencia se remite en cuanto procede. En consecuencia, no consideramos necesario reiterar en detalle los argumentos que en dicho voto particular se contienen (cuya extensión resultaba justificada por la gravedad del problema constitucional planteado), siendo suficiente con remitirnos a aquel, resumiendo los motivos por los que entendemos que este tribunal debió declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del precepto legal impugnado.

En primer lugar, porque el precepto legal impugnado vulnera la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, garantizada por los arts. 2, 137, 156.1 y 157.3 CE, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias. El art. 19.2 b) de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, que forma parte del bloque de la constitucionalidad, prevé que las comunidades autónomas puedan asumir las bonificaciones del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley 22/2009

determina que se ceden a aquellas las competencias normativas en materia de bonificaciones de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio. La «armonización» pretendida por la Ley 38/2022 con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas pretende neutralizar las bonificaciones en el impuesto sobre el patrimonio establecidas por algunas comunidades autónomas, sin seguir el procedimiento establecido para la modificación de las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio, que es un impuesto cedido, vulnerando así la autonomía política y financiera de estas, que comprende la opción de bonificar los tributos cedidos.

En segundo lugar, porque la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida que ha dado lugar a la Ley 38/2022 supone un neto menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria. El precepto legal impugnado incurre en vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE, al haberse introducido la regulación impugnada mediante enmienda que no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Es cierto que en las SSTC 209/2012, de 14 de noviembre, y 59/2015, de 18 de marzo, se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias. Por el contrario, en el presente caso, pese a lo afirmado en la sentencia de la que disintimos, no existe la conexión de objeto y materia constitucionalmente exigible (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8) entre la enmienda que introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes previstos en la iniciativa legislativa, que no tenían carácter tributario.

Por último, porque el precepto impugnado vulnera el principio de seguridad jurídica, reconocido por el art. 9.3 CE, y la protección de la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos que de él se deriva, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado. Frente a lo afirmado por la sentencia de la que disintimos, resulta que, conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se aplica a todo el ejercicio 2022, casi agotado cuando entra en vigor dicha ley (el 29 de diciembre de 2022, día siguiente a su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»), lo que ha impedido a los sujetos pasivos del impuesto ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente. Además, la creación del nuevo impuesto no era previsible, ya que no se pudo conocer realmente como pronto hasta la publicación de la enmienda en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» el 18 de noviembre de 2022, lo que abunda en la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica (por todas, STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3).

En definitiva, 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 doce de diciembre de dos mil veintitrés.—Ricardo Enríquez Sancho.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—César Tolosa Tribiño.—Firmado y rubricado.