Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo, el 16 de marzo de 2023, con motivo de la solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad contra 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

***(Boletín Oficial del Estado,* núm. 311, de 28 de diciembre de 2022)**

ANTECEDENTES

ÚNICO. El 13 de febrero de 2023 tiene entrada en esta institución escrito de (…), en nombre y representación de la asociación (...), al que se asignó el número de referencia (…), solicitando la interposición de recurso de inconstitucionalidad contra 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 concreto, la solicitud se dirige contra el artículo 3 de la ley, por el que se regula el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Las razones de la solicitud son, en síntesis, las que se exponen a continuación:

1) Se viola el artículo 156 de la Constitución, al vulnerarse el principio de autonomía financiera de las comunidades autónomas.

2) Se viola el artículo 157.3 de la Constitución, que establece una reserva de ley orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas.

3) Defraudación de las normas constitucionales sobre iniciativa legislativa del Gobierno regulada en los artículos 87 y 88 de la Constitución.

4) Se viola el artículo 9.3 de la Constitución y, en concreto, el principio de seguridad jurídica, al incurrir la norma en retroactividad de grado medio o impropia.

5) Se viola el artículo 31 de la Constitución, al vulnerarse los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Por todo lo anterior, considera el interesado que la ley en cuestión incurre en una violación del texto constitucional.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. Se alega en primer lugar una violación del principio de autonomía financiera de las comunidades autónomas consagrado en el artículo 156 de la Constitución. La

razón fundamental de esta posible vulneración se debe a la identidad del impuesto que se pone en tela de juicio con el impuesto sobre el patrimonio. Este último impuesto, aunque tiene carácter estatal, ha sido cedido íntegramente a las comunidades autónomas mediante lo dispuesto 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 (artículo 25). De tal manera que, según se expone, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, ITSGF), cuyo hecho imponible es idéntico al del impuesto sobre el patrimonio, vendría a socavar esa autonomía, e incurrir en una doble imposición prohibida por el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, no es posible compartir tales afirmaciones. En primer lugar, en relación el principio de prohibición de doble imposición, este no se predica de forma universal, sino únicamente de tributos autonómicos en relación con tributos estales y locales (artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas). En el caso que nos ocupa, se trata en ambos casos de un impuesto estatal, aunque se haya cedido a las comunidades autónomas. Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha distinguido entre materia imponible y hecho imponible, considerando constitucional la existencia de varios hechos imponibles sobre la misma materia

> Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14).

Una vez aclarado este punto, el hecho de que el Estado cree un nuevo impuesto estatal en nada viene a incidir en la autonomía financiera de las comunidades autónomas respecto del ejercicio de las competencias que la Constitución les otorga. La política fiscal de las comunidades autónomas (en especial, en lo relativo a las modulaciones de distinto tipo respecto del impuesto sobre el patrimonio) no se ve alterada por la existencia del impuesto cuya inconstitucionalidad se defiende, ya que de la cuota de este se deduce la cuota satisfecha por el impuesto sobre el patrimonio (artículo 3 apartado 15 de la Ley 38/2022).

A mayor abundamiento, procede citar la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en el Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018, por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 503-2018, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo

del Tribunal Supremo en relación con diversos artículos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Así, según lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 3, apartado b):

> Por lo que se refiere a la doble imposición a que alude el auto, la STC 60/2013, FJ 4, enjuiciando el impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, afirmó que "una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad". Lo anterior pone de manifiesto que no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el tribunal que hay casos de doble imposición «permitida».

En este sentido, la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6, citada por el fiscal general del Estado, referida a dos tasas autonómicas sobre la autorización para realizar obras y para utilizar dominio público, aclara:

> Es más, incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría *per se* la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y 'garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las comunidades autónomas, o a las entidades locales y a las comunidades autónomas] por un mismo hecho imponible' [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza solo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.
>
> Por tanto, en nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

En suma, aunque es cierto que existe una doble imposición material respecto del impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas, ya que está gravado por los dos impuestos, no existe una doble imposición jurídica, al deducirse la cuota del impuesto sobre el patrimonio de la del ITSGF.

Por ello, este motivo no puede ser admitido.

SEGUNDO. La presunta violación del artículo 157.3 de la Constitución, que exige ley orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas, tampoco puede ser considerada, por los motivos siguientes: en primer lugar, se crea un impuesto de carácter estatal, que depende íntegramente de la Administración General del Estado en todos sus aspectos (gestión, recaudación, etcétera). Por lo cual, al menos formalmente, no existe afección al ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas por el hecho de su creación. Cuestión distinta es la incidencia que pueda tener en la política fiscal de las administraciones autonómicas. No obstante, en este punto es necesario deslindar claramente las opciones políticas en materia fiscal que puedan tener las comunidades autónomas del ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico les atribuye. En este último aspecto no existe injerencia alguna en el ejercicio de las competencias autonómicas.

En segundo lugar, aunque la opción política de una comunidad autónoma en concreto respecto de un tributo determinado sea, en principio, contradictoria con las decisiones estatales respecto de la imposición de determinados hechos, hay que recordar que corresponde al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14 de la Constitución), por lo que es constitucionalmente legítimo el establecimiento de un impuesto de carácter estatal al margen de las decisiones autonómicas.

Es cierto que ello ha de complementarse con lo ya observado con anterioridad con respecto a la doble imposición, a lo cual nos remitimos.

Por ello, este motivo tampoco puede prosperar.

TERCERO. En lo que respecta a la presunta defraudación de las normas constitucionales sobre la iniciativa legislativa del Gobierno, el hecho de que el texto de la Ley se aprobara en sede parlamentaria por la aprobación de una enmienda presentada por varios grupos políticos no implica ningún vicio de inconstitucionalidad. Hay que señalar, y así lo ha manifestado el Tribunal Constitucional en varias ocasiones, que las Cortes Generales, por su carácter de órgano representativo del pueblo español, son las depositarias de la soberanía, y por lo tanto lo que se apruebe en sede parlamentaria se presume que cumple con los parámetros de constitucionalidad. Al menos en lo que a la forma se refiere.

Por lo tanto, este motivo tampoco puede prosperar.

CUARTO. Los solicitantes alegan también la violación del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 del texto constitucional, ya que consideran que la Ley en cuestión incurre en retroactividad de grado medio o impropia.

La seguridad jurídica es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada

expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad» STC 27/1981, de 20 de julio.

A su vez, lo que se conoce como retroactividad en grado medio o impropia es el efecto que se produce cuando una norma nueva incide sobre situaciones jurídicas preexistentes a la misma y que no están concluidas. En estos casos, el Tribunal Constitucional admite esta posibilidad siempre que se cumplan los siguientes requisitos, a saber; a) que la norma aprobada sea previsible; b) que concurran claras exigencias de interés público para la aprobación de la norma; y c) que las medidas adoptadas tengan alcance limitado.

Los solicitantes consideran que el ITSGF es un impuesto periódico, y al haber sido el período de devengo únicamente de dos días (la ley entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el impuesto se devenga a 31 de diciembre de cada año), la norma incumple los requisitos arriba señalados.

Sin embargo, tampoco se puede compartir esta afirmación. Como ha venido señalando el Tribunal Constitucional a lo largo de una jurisprudencia constante, aceptar este planteamiento implicaría la congelación del ordenamiento. Así, en palabras del tribunal, «La aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador, que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. Margen que no puede verse constreñido por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna, ni tampoco por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente —lo que, de por sí, impediría toda innovación legislativa—, de manera que

> la observancia estricta de esta línea argumental abocaría a la petrificación del ordenamiento desde el momento en que una norma promulgada hubiese generado en un sector de la ciudadanía o entre algunos poderes públicos la confianza en su vigencia más o menos duradera... y no sería coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico y con nuestra doctrina constante acerca de que la realización del principio de seguridad jurídica, aquí en su vertiente de protección de la confianza legítima, no puede dar lugar a la congelación o petrificación de ese mismo ordenamiento (STC 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 17 y las resoluciones allí citadas). [STC 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 9 c)] (STC 183/2014, FJ 3).

Por lo que este argumento tampoco puede admitirse.

Sin embargo, aunque no exista inconstitucionalidad, sí parece conveniente que la recaudación del impuesto responda a criterios de proporcionalidad. Esto implicaría el prorrateo de los días correspondientes al ejercicio 2022, y la aplicación plena del impuesto en el ejercicio 2023. Por otra parte, parece necesario un desarrollo reglamentario del impuesto, que venga a concretar determinados aspectos del mismo.

Por ello, esta institución va a iniciar actuaciones con la Secretaría de Estado de Hacienda, sometiendo a este órgano la consideración de aprobar una normativa de desarrollo de lo dispuesto en la ley.

QUINTO. Por último, alegan los solicitantes que se vulnera el artículo 31 de la Constitución, al vulnerarse los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Los solicitantes insisten especialmente en el presunto carácter confiscatorio del impuesto. Sin embargo, sus argumentos en este punto tampoco pueden compartirse. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio lo es cuando a raíz de la aplicación de los diferentes tributos se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Así, «No puede desconocerse la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse per se efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica, vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario. Con todo, y puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición, este tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal «obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia, de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir», añadiendo que ese efecto se produciría «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» (STC 150/1990, fundamento jurídico 9).

Aducen en este punto los recurrentes, como apoyo de su argumento, el hecho de que el tipo de gravamen se aplique sobre una base imponible que atiende a un rendimiento potencial y no real, adjuntando un ejemplo con el que ilustrar la cuota resultante a ingresar por el Impuesto, respecto de un coto privado de caza mayor con una extensión de 2.000 hectáreas y vallado. En este sentido es de señalar, en primer lugar, que los actores no niegan la existencia de una capacidad económica real o potencial en los titulares de los cotos de caza y, por tanto, la existencia de una renta virtual cuya mayor o menor dimensión condiciona la cuantía del impuesto.

A tal efecto, interesa recordar que «basta que la 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 el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo» [STC 186/1993, fundamento jurídico 4 a)]» (STC 14/1998, FJ 11).

Los argumentos anteriores pueden aplicarse, *mutatis mutandis*, en el caso que nos ocupa. En ningún momento defienden los interesados que la imposición en cuestión prive a los sujetos pasivos de sus rentas y propiedades, en expresión utilizada por el tribunal.

La presente Resolución, por todo lo dicho, ha de ser desestimatoria de la solicitud.

Por todo lo anterior, se dicta la siguiente

RESOLUCIÓN

En virtud de cuanto antecede, y oída la Junta de Coordinación y Régimen Interior, el Defensor del Pueblo, de acuerdo con la legitimación que le confieren los artículos 162.1.a) de la Constitución, el 32 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y el 29 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, que regula esta institución, ha resuelto **no interponer** recurso de inconstitucionalidad contra 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.