

# LA PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS POR EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES

---

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
(España)*

Cómo referenciar: Almudí Cid, JM. (2024). La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales. *Revista Técnica Tributaria* (144), 7-24

A finales del año 2023, el Tribunal Constitucional ha declarado la adecuación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF) a la Constitución, rechazándose por completo el amplio abanico de argumentos invocados en los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las cuatro Comunidades Autónomas recurrentes, funda-

dos en la invasión por el Estado de sus competencias financieras, la quiebra de la capacidad económica, la confiscatoriedad que podría llegar a derivarse de esta figura impositiva, así como la vulneración de la seguridad jurídica a raíz de la sorpresiva implantación de un tributo presuntamente retroactivo<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Vid. la STC 149/2023, de 7 de noviembre, mediante la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la

El escueto fundamento jurídico quinto de la STC 149/2023, mediante la que se desestima el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, reproducido miméticamente en los pronunciamientos posteriores, descarta el carácter retroactivo del impuesto y, por ende, la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución, partiendo de la premisa de que se trata de un impuesto instantáneo, carente de periodo impositivo, cuyo devengo acontece el último día del año.

En palabras del Tribunal Constitucional, *«(e)l 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 recor-*

*dado 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"».*

No obstante, a nuestro juicio, según hemos advertido previamente en otro lugar y se refleja en los fundados votos particulares formulados a las referidas sentencias del Tribunal Constitucional<sup>2</sup>, incluso partiendo de la premisa de que el ITSGF no surte efectos retroactivos, no es posible descartar que su precipitada entrada en vigor, dos días antes del devengo, menoscabe indebidamente la confianza legítima de los obligados tributarios<sup>3</sup>.

Desde luego, no cabe excluir que el Tribunal Constitucional deba pronunciarse nuevamente respecto a la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica derivada de la precipitada aprobación del ITSGF, como consecuencia de cuestiones de inconstitucionalidad motivadas por recursos de los obligados tributarios frente a la aplicación del impuesto, situación que permitiría al Tribunal matizar la doctrina sentada en la STC 149/2023 y posteriores.

En todo caso, no debemos perder de vista que, en determinados supues-

---

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. Vid., asimismo, las SSTC 170/2023 y 171/2023, ambas de 22 de noviembre, así como la STC 190/2023, de 12 de diciembre, relativas a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos frente a dicha figura impositiva, respectivamente, por la Junta de Andalucía, la Xunta de Galicia y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia.

<sup>2</sup> Votos particulares formulados en las SSTC 149/2023, 170/2023, 171/2023 y 190/2023 por los magistrados D. Ricardo Enríquez Sancho, D. Enrique Arnaldo Alcubilla, D<sup>a</sup>. Concepción Espejel Jorquera y D. César Tolosa Tribiño.

<sup>3</sup> Vid. Almudí Cid, J.M., «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los Convenios para evitar la Doble Imposición y el Derecho de la Unión Europea», Papers AEDAF, núm. 21, 2023, pp. 34 y ss. Este documento está disponible en línea en: [https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper\\_21\\_13\\_07\\_23.pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf).

tos, en los que la sujeción al ITSGF presenta una vertiente internacional, fruto de la condición de no residente del obligado tributario o de la titularidad de un residente de bienes y derechos en otros Estados, resultando afectada la protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos de dicho impuesto en los términos que luego señalaremos, la controversia deberá residenciarse por los tribunales contencioso-administrativos, con carácter preferente, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial, pese a que dicha garantía del contribuyente se reconozca, en términos similares, en el artículo 9.3 de la Constitución<sup>4</sup>.

En efecto, como ha señalado el Tribunal Constitucional en el Auto 204/2016, de 13 de diciembre, relativo al Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica, trayendo a colación, según sus propias palabras, la doctrina sentada en los Autos del TC 168/2016, de 4 de octubre y reiterada en los Autos 183/2016 y 185/2016, ambos de 15 de noviembre:

*«Al disponer los arts. 163 CE y 35.1 LOTC que la cuestión de inconstitucionalidad debe referirse siempre a una norma legal "aplicable al caso", ha de entenderse que la prioridad en el planteamiento debe corresponder, por principio, a la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE; la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión Europea sería causa de su inaplicabilidad y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta sólo sería*

*admisibile si se ha descartado la posibilidad de que la ley cuestionada sea incompatible con el Derecho de la Unión y, en consecuencia, inaplicable.*

*Dicho de otro modo, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español, el órgano judicial que duda de la constitucionalidad de una ley no podrá plantear cuestión sobre la misma ante el TC si al propio tiempo considera que esa ley es claramente incompatible con el Derecho de la Unión Europea, pues viene entonces obligado por este Derecho a inaplicarla. Si lo que sucede es que alberga dudas sobre la compatibilidad de esa ley con el Derecho de la Unión, lo que habrá de hacer es plantear primero la cuestión prejudicial ante el TJUE, de suerte que solo cuando este haya descartado la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabrá plantear la cuestión de inconstitucionalidad».*

A mayor abundamiento, resulta obligado advertir que, según se desprende de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 20 de diciembre de 2017, dictada en el asunto *Global Star-net*, incluso si se considerase que el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado respecto a la adecuación del ITSGF con el principio de seguridad jurídica y, por ende, con el de protección de la confianza legítima, el tribunal contencioso-administrativo que albergue dudas relacionadas con la adecuación de este impuesto al principio de la misma denominación reconocido por el Derecho de la Unión Europea, deberá elevar la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

4 Sobre esta cuestión, cfr. Alonso García, R. y Almudí Cid, J.M., «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica)», *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020, pp. 61 a 65.

En concreto, en un procedimiento que afectaba al Estado italiano, el TJUE ha declarado al respecto lo siguiente<sup>5</sup>:

*«El hecho de que la Corte costituzionale (Tribunal Constitucional) se haya pronunciado acerca de la conformidad de las disposiciones de Derecho nacional con las disposiciones de la Constitución italiana que, según el órgano jurisdiccional remitente, son, en esencia, las mismas normas de referencia que los artículos 26 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y que el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales, no influye en modo alguno en la obligación, establecida en el artículo 267 TFUE, de plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones relativas a la interpretación del Derecho de la Unión.*

*Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que el órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial está obligado, en principio, a plantear una cuestión prejudicial de interpretación del Derecho de la Unión aun cuando, en el marco del mismo procedimiento nacional, el tribunal constitucional del Estado miembro de que se trate haya apreciado la constitucionalidad de las normas nacionales a la luz de normas de referencia de contenido análogo a las del Derecho de la Unión».*

De donde se desprende que, en el supuesto de estimarse por parte de un

tribunal contencioso-administrativo que la apresurada aprobación del ITSGF afecta a un supuesto amparado por la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho originario de la Unión Europea, cuyos efectos se extenderán también a las relaciones con terceros Estados en virtud de lo previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), la cuestión relativa a una eventual quiebra de la confianza legítima de los sujetos pasivos deberá ser examinada necesariamente a la luz del Derecho de la Unión, incluso si ya se hubiese pronunciado previamente el Tribunal Constitucional sobre dicha cuestión interpretando el catálogo interno de derechos fundamentales.

Es más, conforme a los pronunciamientos más recientes del Tribunal de Justicia relativos a los efectos de las sentencias de los tribunales constitucionales de los Estados miembros, el órgano judicial que hubiese elevado la cuestión prejudicial, debe dejar de lado las valoraciones del órgano constitucional nacional si, habida cuenta de la interpretación dada por el Tribunal de Luxemburgo, estima que las referidas valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión, dejando inaplicada, en caso de necesidad, la norma nacional que le obliga a atenerse a las resoluciones de dicho órgano jurisdiccional superior<sup>6</sup>.

\* \* \*

En el ámbito de la Unión Europea, el principio de seguridad jurídica,

5 STJUE de 20 de diciembre de 2017, Global Starnet LTD, C-322/16.

6 STTJUE de 22 de febrero de 2022, RS, apartado 75 y de 24 de julio de 2023, C-107/23 PPU, LIN, apartado 133.

cuyo corolario es el de protección de la confianza legítima<sup>7</sup>, demanda que las reglas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial, cuando pueden llegar a tener consecuencias desfavorables para los administrados<sup>8</sup>. Si bien el Derecho originario de la Unión Europea no hace referencia expresa a ninguno de estos dos principios, ambos encuentran su anclaje en los valores de respeto del Estado de Derecho y los derechos humanos, en los que se fundamenta la Unión Europea, según se establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE).

Adicionalmente, los artículos 19 del TUE y 267 del TFUE otorgan al TJUE el papel de garante del respeto del Derecho en la interpretación y la aplicación de los Tratados, confiriéndole un papel determinante en el desarrollo de los principios generales del Derecho que, como acontece en el supuesto que nos ocupa, podrán llegar a estar igualmente presentes en las normas constitucionales o en la tradición jurídica de los distintos Estados miembros<sup>9</sup>, así como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>10</sup>.

Pese a que el TUE, el TFUE o la Carta de Derechos Fundamentales de

la Unión Europea no hacen alusión a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, el Tribunal de Luxemburgo, desde un primer momento, los ha considerado principios generales del Derecho de la Unión Europea<sup>11</sup>. Por lo tanto, deberán ser interpretados y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la Unión como por los Estados miembros, pudiendo ser directamente invocados por los particulares<sup>12</sup>. De su condición se deriva, asimismo, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición<sup>13</sup>.

Como en su momento señaló el Abogado General Tesauro en las conclusiones dictadas en el asunto *Kefalas*, la aplicación de principios no escritos ha adquirido una importancia nada desdeñable en la aplicación del Derecho de la Unión. Además de criterios de interpretación, nos encontramos ante principios empleados fundamentalmente para determinar los límites del ejercicio de las potestades de la Administración frente a los administrados y, más en general, para determinar la legalidad de un acto o de un comportamiento de una institución comunitaria o de un Estado miembro<sup>14</sup>.

---

7 Ambos principios se recogen en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. La locución confianza legítima deriva de la palabra alemana *Vertrauensschutz*, que en su traducción textual significa protección de la confianza, a la que luego se agregó legítima, que es la más utilizada en las versiones francesas y españolas. En italiano se usan los términos *legittimo affidamento* y en inglés *legitimate expectations*.

8 STJUE de 7 de junio de 2005, *VEMW*, C-17/03 y de 10 de septiembre 2009, *Plantanol*, C-201/08.

9 En el ámbito interno resulta manifiesto el vínculo existente entre la protección de la confianza legítima y otros principios generales del derecho, de mayor antigüedad. Entre estos principios generales se encuentra la seguridad jurídica, la buena fe, la irretroactividad de la norma y la protección de derechos adquiridos.

10 Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950.

11 STJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke*, asunto 111/63.

12 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Hoelin Groep BV*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02.

13 STJUE de 22 de noviembre de 2017, *Edward Cussens*, C-251/16, apartado 28.

14 Conclusiones del Abogado General Tesauro, de 4 de febrero de 1998, *Kefalas*, C-397/96, apartado 19.

Ambos principios son el resultado de su enunciación por parte del TJUE, del mismo modo que sucede en la práctica nacional, y, por tanto, constituyen principios propios del Derecho de la Unión Europea, en el sentido de que no se toman prestados de otros sistemas jurídicos. Así pues, aunque a la hora de enunciar y definir principios generales el Tribunal de Justicia podrá inspirarse en las prácticas jurídicas nacionales, siempre adapta el principio concreto de que se trate a las exigencias, al funcionamiento y a los objetivos de la Unión.

Al atribuirse el rango de principios generales del Derecho tanto a la seguridad jurídica como a la protección de la confianza legítima, resultando aplicables en todos los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión Europea, las normas jurídicas de los Estados miembros deberán formularse de manera inequívoca, permitiendo a los sujetos interesados conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa, así como garantizar su cumplimiento a los órganos jurisdiccionales nacionales<sup>15</sup>.

En definitiva, la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima son auténticos principios generales del Derecho, directamente invocables por los administrados, que fueron reconocidos tempranamente como tales por el TJUE<sup>16</sup>. Estos principios cuentan con perfiles propios, no necesariamente coincidentes con los internamente reconocidos por los Estados miembros, resultando imprescindible analizar su jurisprudencia con el fin de determinar su verdadera virtualidad en materia tributaria.

dencia con el fin de determinar su verdadera virtualidad en materia tributaria.

El principio de protección de la confianza legítima se encuentra íntimamente vinculado con el principio de seguridad jurídica, cobrando ambos especial relevancia cuando se trata de una normativa, como la tributaria, de la que se derivan consecuencias financieras, a fin de que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen<sup>17</sup>. Se requiere, por tanto, que los obligados tributarios tengan un conocimiento preciso de sus obligaciones antes de llevar a cabo un determinado acto, hecho o negocio jurídico susceptible de gravamen.

A diferencia de la seguridad jurídica, la protección de la confianza legítima solo puede ser invocada en la medida en que los propios poderes públicos hayan creado previamente una situación capaz de infundir confianza en el administrado. Sus efectos se condicionan a la existencia de una actuación legislativa o administrativa previa que haya podido generar en el obligado tributario la convicción de que una determinada norma seguirá siendo aplicable durante un determinado periodo de tiempo o de que su actuación es correcta, siempre que este último actúe de buena fe y con la diligencia debida.

Mientras que el principio de seguridad jurídica requiere certeza, claridad y precisión en relación con la normativa tributaria aplicable en un determinado momento<sup>18</sup>, el principio de protección de la confianza legítima garantiza que

---

15 STJUE de 21 de junio de 1988, Comisión/Italia, asunto 257/86.

16 SSTJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werk*, de 14 de mayo de 1975, *CNTA*, de 26 febrero de 1986, *Marshal* y de 3 de mayo de 1994, *Vaneetveld*.

17 STJUE de 15 de diciembre de 1987, Irlanda vs. Comisión, asunto 325/85.

18 En la STJUE de 11 de diciembre de 2007, *Skoma-Luz*, C-161/06, en aplicación de principio de seguridad jurídica, el Tribunal declaró que un Reglamento de la Unión no publicado en lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.

una determinada norma, o incluso una determinada política fiscal, va a ser aplicada en idénticos o similares términos en un futuro. Se trata, por tanto, de una garantía que incide directamente en la aprobación y aplicación de las normas por los Estados miembros, tomando en consideración la influencia que haya podido tener la actuación pública en la conducta del obligado tributario.

En palabras de Sánchez Morón, este último principio «*obliga a la Administración a respetar la confianza que el ciudadano haya adquirido en su comportamiento futuro y que haya sido inspirada por actuaciones inequívocas de aquella, ya sean actos declarativos de derechos, informaciones, declaraciones o una situación de tolerancia, incluso si se trata de actuaciones no plenamente conformes a Derecho, siempre que el destinatario no haya actuado dolosamente o no fuera conocedor de la ilegalidad*»<sup>19</sup>.

De donde se deriva que el principio de protección de la confianza legítima, constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica y ampara a los administrados frente a imprevisibles modificaciones de la norma tributaria o del criterio de la Administración, máxime cuando esta ha sido la que ha propiciado o avalado la actuación del administrado. En todo caso, como veremos, este principio no impide que se produzcan modificaciones normativas, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones específicas de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas.

En definitiva, el derecho a invocar este principio se extiende a todo sujeto al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías o instrucciones concretas que le fueron dadas, siempre y cuando el administrado haya actuado de buena fe y con la diligencia debida<sup>20</sup>. Con el fin de verificar si concurren tales circunstancias, el TJUE únicamente proporcionará criterios interpretativos en relación con los contornos o perfiles de tales principios, correspondiendo al órgano judicial remitente, en última instancia, apreciar si la legislación nacional resulta conforme a los principios de seguridad jurídica o protección de la confianza legítima, circunstancia que, en la práctica, al igual que acontece en otros ámbitos, puede conducir a una heterogénea aplicación de estos principios en el seno de la Unión.

Sin lugar a dudas, la retroactividad de las normas de la Unión Europea constituye uno de los principales ámbitos de aplicación del principio de protección de la confianza legítima, toda vez que la referida aplicación retroactiva del ordenamiento pugna con el concepto de seguridad jurídica<sup>21</sup>. Al igual que sucede en el ámbito interno, los límites a la retroactividad del Derecho de la Unión Europea diferirán en función de que nos encontremos ante normas tributarias formales o sustantivas. Por lo que se refiere a la primera categoría, la retroactividad está perfectamente admitida, tal y como se puso de relieve en asunto *Tsapalos*, en el que el Tribunal de Justicia estableció que la

19 Sánchez Morón, M.: *Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2007, p. 129.

20 STJUE de 5 de marzo de 2015, *Handelsbank*, C-585/13.

21 Rubio Díaz, P.: *La protección de la confianza legítima en Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, 2014, p. 120.

Directiva de asistencia mutua en materia de cobro de créditos<sup>22</sup> resultaba igualmente aplicable respecto de aquellas deudas tributarias devengadas o reclamadas antes de que esta Directiva hubiese entrado en vigor<sup>23</sup>.

Ahora bien, cuando nos encontramos ante normas tributarias sustantivas, la protección de la confianza legítima se configura como un límite frente a los efectos temporales que el legislador o la Administración hayan podido establecer al aprobar o modificar una determinada norma. Al igual que en el ámbito interno, la retroactividad de la regulación sustantiva obliga a distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, que afectaría a supuestos de hecho y situaciones ya concluidas antes de la entrada en vigor del tributo, y la retroactividad impropia o de grado medio, que incidiría en situaciones que se han podido producir una vez iniciado el periodo impositivo, pero en un instante anterior al devengo del tributo.

El primer pronunciamiento detallado del TJUE en relación con los efectos de la retroactividad en el ordenamiento tributario de la Unión se produjo con ocasión del asunto *Schloßstraße*<sup>24</sup>. En el supuesto enjuiciado por el Tribunal de Justicia, una sociedad radicada en Alemania había soportado IVA vinculado con la adquisición de determinados bienes y servicios que le habían sido entregados o prestados para realizar determinadas operaciones inmobiliarias, respecto de las cuales una modificación normativa posterior a la entrega y previa al inicio de las operaciones de arrendamiento de inmuebles, le privó del

derecho a renunciar a la exención y, por ende, a la deducción del impuesto.

El 8 de marzo de 1991 la sociedad alemana había adquirido un derecho de superficie sobre un determinado terreno, solicitando asimismo una licencia de obras que no le fue concedida hasta el 27 de mayo de 1993. La intención probada de los socios, desde un primer momento, fue ceder en arrendamiento la construcción proyectada, que no fue finalizada hasta el mes de diciembre de 1994, como consecuencia del retraso en la concesión de la licencia. El inmueble construido fue arrendado finalmente, por una parte, como vivienda (39,38%), por otra, como estudio de arquitecto (13,96%) y finalmente a una entidad financiera (46,49%), que realizaba fundamentalmente prestaciones de servicios exentas de IVA. Al objeto de poder deducir el IVA soportado en las actividades previas al inicio de la actividad, la sociedad arrendadora renunció a la exención del IVA.

No obstante, a partir del 1 de enero de 1994, la normativa alemana eliminó la posibilidad de renunciar a la exención, con la consiguiente pérdida del derecho a la deducción. En un primer momento, la Administración tributaria alemana consideró deducible el IVA soportado por *Schloßstraße*. No obstante, en el marco de una comprobación posterior, varió su criterio inicial estimando que no era factible deducir el IVA soportado, en los años 1992 a 1994, en relación con el 46,49% del inmueble arrendado a la entidad financiera, toda vez que dicha posibilidad había sido suprimida por el legislador en la fecha previamente indicada. Asimismo, se le negó la posibili-

22 En aquel instante, la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976.

23 STJUE de 1 de julio de 2004, *Nikolakos Tsapalos* y otro, C-361/02 y 362/02.

24 STJUE de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße*, C-396/98.



dad de acogerse al régimen transitorio establecido a raíz de que el edificio no había empezado a construirse antes del 11 de noviembre de 1993, según se estipulaba en la regulación transitoria.

Pese a la existencia del mencionado régimen transitorio y a que el obligado tributario no había iniciado su actividad económica hasta finales del año 1994, una vez confirmada, por elementos objetivos, la intención de *Schloßstraße* de desarrollar, desde un primer momento, la mencionada actividad de arrendamiento con posterioridad a la finalización del inmueble (perjudicada a raíz de un retraso en la concesión de la licencia urbanística), la retroactividad motivada por la modificación normativa se consideró por el Tribunal contraria al principio de protección de la confianza legítima.

Como cabe observar, en el presente supuesto, a efectos de garantizar la deducibilidad del IVA soportado, el Tribunal de Justicia hace prevalecer el instante desde el que existe intención de desarrollar la actividad económica sobre la efectiva fecha de inicio de la misma. Se evita, de este modo, que la modificación operada por el legislador alemán perjudique las legítimas expectativas de la empresa arrendadora del inmueble, reaccionado frente a una inaceptable retroactividad propia o absoluta de la norma, pese a la existencia de un régimen transitorio, en relación con las cuotas de IVA soportadas entre 1992 y 1994. En todo caso, es oportuno señalar que la buena fe del obligado tributario, constatada por elementos objetivos, se erige en el pronunciamiento analizado en una condición *sine qua non* para que aquel pueda invocar válidamente

la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica.

Una situación sustancialmente distinta a la anterior es la que se aborda por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Goed Wonen*<sup>25</sup>, en la que se analiza el «efecto anuncio» como posible justificación a la retroactividad de las normas tributarias. En este supuesto, el Gobierno de los Países Bajos había anunciado, mediante un comunicado de prensa fechado 31 de marzo de 1995, el contenido de una modificación normativa que entraría en vigor el 29 de diciembre de 1995, retro trayéndose sus efectos a la fecha del comunicado de prensa. De nuevo, la aplicación retroactiva de la norma incide en el derecho a la deducción del IVA por parte la entidad reclamante, circunstancia que se examina a la luz de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia recuerda que, como regla general, el principio de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que el punto de partida del ámbito de aplicación de un norma se fije en una fecha anterior a su publicación. No obstante, no se trata de una regla absoluta, admitiéndose la retroactividad siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados.

El Gobierno de los Países Bajos justificó el efecto retroactivo de la regulación que limitaba la deducción del IVA, tal y como se manifestaba en el comunicado informativo de 31 de marzo de 1995, en el temor de que las operaciones financieras se incrementarían considerablemente entre el momento en el que se decidió modifi-

---

25 STJUE de 26 de abril de 2005, *Stichting «Goed Wonen»*, C-372/02.

car la normativa holandesa y la fecha de entrada en vigor de esta.

A juicio del Tribunal, una retroactividad vinculada con el «efecto anuncio» puede llegar a ser compatible con el principio de protección de la confianza legítima. No obstante, siguiendo las alegaciones del Gobierno sueco, también personado en la causa, se establece que, al tratarse de una normativa nacional, para apreciar si se ha respetado debidamente la confianza legítima, es preciso tomar en consideración la forma habitual en la que la información previa a la adopción de la norma se viene difundiendo en el Estado miembros que la ha adoptado, así como la precisión de dicha comunicación en relación con las medidas que se pretenden adoptar<sup>26</sup>. Dichas circunstancias habrán de tomarse en consideración necesariamente por el tribunal remitente, que deberá verificar si el texto informativo publicado en el mes de marzo permitían que los contribuyentes comprendiesen las consecuencias de la modificación normativa proyectada.

En el asunto *Enel Maritsa Iztok 3 AD* se plantea de nuevo al TJUE una situación de retroactividad auténtica, toda vez que la normativa aprobada por Hungría en el mes de diciembre de 2007 privaba al obligado tributario de la posibilidad de obtener intereses vinculados con la devolución del IVA y había sido aplicada por la Administración a una situación acontecida en un momento anterior a la entrada en vigor de la norma. El Tribunal de Justicia declaró que, en una situación como la planteada «*el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive con efecto retroactivo a un sujeto pasivo de un*

*derecho que tenía antes de esa modificación y en virtud del cual debía percibir intereses de demora sobre el importe del excedente del IVA que debía devolverse*»<sup>27</sup>.

A la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, es posible concluir que el Tribunal de Luxemburgo ha configurado el principio de protección de la confianza legítima como un límite a la retroactividad que no goza de carácter absoluto, admitiéndose la extensión de los efectos de las normas a situaciones acontecidas antes de su entrada en vigor, siempre que lo justifique el fin perseguido y se respeten las expectativas legítimas de los administrados.

Desde la perspectiva de la tradición jurídica española, las situaciones de retroactividad auténtica o de grado máximo difícilmente podrán considerarse compatibles con el principio de protección de la confianza legítima por mucho que exista una situación que lo justifique, habida cuenta que atentarán contra derechos previamente reconocidos al obligado tributario, al afectar a situaciones acontecidas antes de la entrada en vigor de la normativa. Cuestión distinta es que dicha retroactividad se haga coincidir con el instante en el que la norma en cuestión comienza su tramitación parlamentaria, publicitándose su contenido a través de su inclusión en el BOCG, o mediante la publicidad que el Gobierno o la Administración puedan darle al cambio proyectado, supuestos en los que el TJUE ha admitido la compatibilidad con el Derecho de la Unión.

\* \* \*

Lo señalado hasta el momento resulta coherente con la jurisprudencia

26 STJUE de 26 de abril de 2005, *Stichting «Goed Wonen»*, C-372/02, apartado 43.

27 STJUE de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, C-107/10, apartado 40.

cia del Tribunal Constitucional español en materia de seguridad jurídica y retroactividad de las normas. Ahora bien, el doble requisito al que el TJUE condiciona la aplicación retroactiva de las normas tributarias (justificación razonable del fin perseguido con la extensión de efectos a situaciones pretéritas y respeto de las expectativas legítimas de los administrados) nos invita a cuestionar su compatibilidad con la doctrina del Tribunal Constitucional español que admite la retroactividad impropia cuando se produce la modificación del tributo mientras transcurre el periodo impositivo.

Quiere con ello decirse que, desde la óptica del Derecho de la Unión, a diferencia de lo que ha acontecido en España, al ponderarse los distintos bienes en juego, estimamos que la existencia de una necesidad presupuestaria imperiosa de un Estado miembro o la voluntad de alcanzar una mayor justicia tributaria<sup>28</sup> no será suficiente, por sí sola, para justificar la retroactividad de una medida aplicable a conductas acontecidas antes del cambio normativo, toda vez que las motivaciones de esta naturaleza tradicionalmente no han sido consideradas por el Tribunal de Justicia como razones de interés general que permitan justificar bien la aplicación de normas antiabuso de los Estados contrarias a las libertades fundamentales (pérdida de ingresos fiscales)<sup>29</sup>, o bien para limitar los efectos temporales de los pronunciamientos del TJUE (repercusiones económicas graves)<sup>30</sup>.

Este planteamiento se ha visto confirmado por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Admiral Gaming Network* en el que se declara que cuando un Estado invoca razones imperiosas de interés general para justificar una normativa que puede obstaculizar el ejercicio de una libertad garantizada por el TFUE, esta justificación debe interpretarse también a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión Europea y, especialmente, del principio de protección de la confianza legítima. De este modo, la normativa nacional de que se trata solo podrá acogerse a las excepciones de interés general previstas si resulta conforme con dicho principio<sup>31</sup>.

Como cabe observar, a diferencia del Tribunal Constitucional, que en su análisis de ponderación ha llegado a justificar la cesión del principio de seguridad jurídica cuando concurre una motivación suficiente de interés general, como las necesidades financieras del Estado o la justicia tributaria, el Tribunal de Luxemburgo funda su análisis de adecuación al Derecho originario de la Unión en una premisa que cabe considerar antagónica. En efecto, según advierte el TJUE en el asunto *Admiral Gaming Network*, incluso a pesar de que concurren las mencionadas razones de interés general para justificar una quiebra de alguna de las libertades fundamentales, la medida tributaria enjuiciada debe respetar las exigencias de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

La regulación de situaciones que se extienden a lo largo del tiempo y gozaban de un determinado tratamiento o

28 STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13°.

29 STJUE de 11 de marzo de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, apartado 60.

30 STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora S.L.*, C-82/12, apartado 39.

31 STJUE de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network Srl*, asuntos acumulados C-475/20 a C-482/20, apartado 60.

beneficio fiscal podrá suscitar igualmente supuestos de retroactividad impropia. En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia ha admitido la posibilidad de que los administrados invoquen el principio de protección de la confianza legítima cuando la actuación de la autoridad nacional le haya infundido fundadas esperanzas de que el régimen fiscal debe ser mantenido. En concreto, el legislador nacional puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera<sup>32</sup>.

Según ha señalado expresamente el Tribunal de Justicia, el obligado tributario no puede confiar en una ausencia total de modificaciones legislativas, tan solo puede impugnar las medidas de aplicación de tales modificaciones<sup>33</sup>. Por consiguiente, el principio de seguridad jurídica no permite invocar al administrado que no se produzcan cambios normativos, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones especiales de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas<sup>34</sup>.

Tales circunstancias especiales parecen concurrir en el asunto *Plantanol*, en el que el legislador nacional derogó anticipadamente un régimen de exención fiscal respecto al que

había indicado con anterioridad, en dos ocasiones, mediante distintas disposiciones normativas, que se mantendría en vigor hasta una fecha de vencimiento posterior claramente establecida.

Como ha establecido el TJUE, debe admitirse que, para un operador económico que hubiera iniciado sus actividades bajo el vigencia de un régimen de exención fiscal aplicable los biocarburantes y que, a tal fin, hubiera realizado inversiones costosas, una supresión anticipada de ese régimen puede afectar considerablemente a sus intereses, máxime cuando ésta se efectúa de un modo súbito e imprevisible, sin darle el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa. La competencia para determinar si un operador prudente y diligente podía prever la posibilidad de supresión de la exención corresponderá al Tribunal remitente, que deberá tener en cuenta la vías de información normalmente empleadas por el Estado miembro que suprime la exención y las circunstancias concretas del supuesto.<sup>35</sup>

Por consiguiente, en el supuesto de que puedan resultar afectadas situaciones pretéritas, basadas en la confianza del obligado tributario respecto a la perdurabilidad de un determinado régimen o beneficio fiscal, los sujetos pasivos deberán disponer de un período de adaptación, cuando la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obligue a efectuar ajustes económicos consiguientes<sup>36</sup>. En todo caso, es obligado señalar que el TJUE no parece especial-

---

32 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C-487/01 y C-7/02, apartado 70

33 Sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, apartado 81.

34 STJUE de 7 de junio de 2005, *VEMW y otros*, C-17/03.

35 STJUE de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, C-201/08, apartado 52.

36 STJUE de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, apartado 8.

mente proclive a reconocer un amplio alcance a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en situaciones de retroactividad impropia como las descritas.

En efecto, en el asunto *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*, suscitado a raíz de una modificación de la normativa alemana del IVA que alteraba el régimen de regularización aplicable en el IVA a los bienes de inversión, que ya había sido considerado «razonable» por el Tribunal Supremo alemán del Estado miembro en cuestión, declaró que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que deben presidir la interpretación de la normativa del IVA, no impiden en principio que el legislador nacional modifique la normativa interna por la que se dé ejecución al Derecho de la Unión<sup>37</sup>.

Cuestión distinta será que lo que se acometa por el legislador sea una modificación de los plazos de prescripción, particularmente en el ámbito de la devolución de ingresos indebidos, en cuyo caso los nuevos plazos han de tener una duración razonable, debiendo prever la normativa un régimen transitorio que permita a los obligados tributarios disponer de un plazo suficiente, tras la adopción de la normativa, para presentar las solicitudes de devolución a las que hubiesen tenido derecho conforme a la anterior regulación<sup>38</sup>.

\* \* \*

Una vez sentado lo anterior, corresponde ahora pronunciarse específicamente en relación con la adecuación del ITSGF con el principio de protección de la confianza legítima, en los términos en lo que este ha sido interpretado por el TJUE.

En este sentido es obligado hacer referencia a que los obligados tributarios tuvieron noticia del proyectado ITSGF, por primera vez, el 18 de noviembre de 2022, fecha en la que fue publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales la enmienda 99 a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito<sup>39</sup>.

El texto de dicha proposición de Ley se aprobó definitivamente en el Congreso de los Diputados el 24 de noviembre de 2022 y la votación en el Senado se produjo el día 21 de diciembre de 2022. Finalmente, el 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que finalmente se aprueba el ITSGF, entrado en vigor el impuesto al día siguiente de su publicación<sup>40</sup>.

Dado su carácter temporal, en virtud de lo establecido en el apartado veintiocho del artículo 3 de la Ley 38/2022, el ITSGF resulta aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue

37 STJUE de 9 de junio de 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, C-332/14.

38 STJUE de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, apartado 38.

39 Previamente, el 4 de abril de 2022, el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común había presentado una proposición de Ley del Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas (BOCG de 22 de abril de 2022), que no fue aprobada por el Parlamento. Su configuración era distinta al actualmente vigente, toda vez que se pretendía la creación de un impuesto para las grandes fortunas, de más de 10 millones de euros, complementario al impuesto sobre el patrimonio, con ocho tramos y tipos marginales de entre el 3,6 % y el 5 %.

40 Disposición final octava de la Ley 38/2022.

el impuesto a partir de la fecha de su entrada en vigor. Habida cuenta que el devengo se ha fijado por el legislador el día 31 de diciembre, el primer devengo del impuesto se produjo el día 31 de diciembre de 2022, esto es, dos días después de la entrada en vigor del nuevo impuesto.

En este escenario, y a efectos de valorar adecuadamente una eventual quiebra de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, es importante precisar que, en nuestra opinión, el ITSGF es un impuesto instantáneo<sup>41</sup>. A raíz de su naturaleza, no resultará aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, previamente expuesta, relativa a la retroactividad impropia o de grado medio de las normas tributarias, que requiere la modificación normativa haya acontecido, de forma gravosa para el obligado tributario, durante el transcurso del periodo impositivo.

Ahora bien, dado que la indisimulada finalidad principal del ITSG es resucitar la imposición patrimonial de determinados contribuyentes, con capacidad económica elevada, a los que les resulta aplicable la normativa aprobada por determinadas Comunidades Autónomas que habían renunciado a agotar la capacidad recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio cedido por el Estado, resulta difícilmente cuestionable que la nueva figura tributaria, a raíz de su imprevisibilidad para los ciudadanos, vulnera los principios de seguridad jurí-

dica y protección de la confianza legítima amparados tanto por Constitución como por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

De la configuración del ITSGF se desprende que, pese a encontrarnos ante un impuesto instantáneo cuyo devengo se fija el último día del año, en su configuración concurren determinados elementos temporales que, a raíz de su sorpresiva aprobación, prácticamente contigua a la fecha de devengo, habrán impedido a determinados contribuyentes una lícita planificación de su imposición patrimonial que, sin embargo, se encontraba perfectamente al alcance de aquellos sujetos pasivos a los que le resultaba de aplicación una normativa autonómica en la que no se incorporaban beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Patrimonio.

En efecto, normas como las relativas a la exención de la empresa familiar (las sociedades de cartera no podrán tener la condición de entidad patrimonial durante 90 días del año natural)<sup>42</sup>, así como las correspondientes a la valoración de depósitos en cuentas corriente o de ahorro (saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha del devengo)<sup>43</sup> y de acciones negociadas en mercados organizados (cotización media del último trimestre)<sup>44</sup>, todas directamente aplicables en el ITSGF, habrán impedido a los contribuyentes adaptarse y reaccionar ante este remedo estatal del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>45</sup>.

---

41 No obstante, Orón Moratal ha precisado, tomando en consideración los elementos de periodicidad presente en el ITSGF, que se trata de un impuesto periódico de devengo instantáneo. Orón Moratal, G., «El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas», *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023.

42 Art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

43 Art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

44 Art. 13 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

45 En este sentido, vid. Alonso González, L.M., «Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., pp.

A lo anterior se añade que el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF son gravámenes que someten a imposición a los obligados tributarios tanto por obligación personal como real, por lo que aquellos contribuyentes no residentes en España que hubiesen tomado la decisión de trasladar su residencia a nuestro país en el año 2022, verán afectados sus intereses en relación con sus inversiones, pues podrán haberse visto privados de cualquier margen maniobra para articular su patrimonio tomando en consideración las distintas economías de opción previstas en el ITSGF, por mor de su constante reenvío a la Ley 19/1991, como consecuencia de la tardía fecha en la que se inició la peculiar tramitación parlamentaria y, por ende, fue aprobado el nuevo impuesto.

Como cabe observar, en virtud de lo anterior, concurre una relevante diferencia de trato entre los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas en las que sí se aplicaba el Impuesto sobre el Patrimonio, que habrán podido optimizar la imposición patrimonial al ser conscientes de la aplicación de dicha norma, frente a aquellos sujetos pasivos del ITSGF residentes en otros Estados miembros o en terceros Estados, que verán afectado su derecho a la libre circulación de capitales, previsto en el artículo 63 del TFUE, invocable también por contribuyentes residentes en terceros Estados.

Según se ha señalado previamente, la referida restricción de la libre circulación de capitales, propiciada por

el diferente tratamiento otorgado a los sujetos pasivos no residentes de cara a planificar su tributación por el ITSGF, en relación con la situación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, difícilmente puede justificarse, a la luz de la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo, como consecuencia de motivos de interés general como la necesidad de allegar nuevos recursos públicos o una mayor justicia tributaria.

Pero incluso si se llegase a la conclusión de que tales justificaciones a la restricción de la libre circulación de capitales resultan válidas, la afectación de la seguridad jurídica se pone especialmente de relieve en aquellos supuestos en los que el contribuyente que haya adquirido la residencia fiscal en España en el año 2022 y cuenta con patrimonio radicado en otros Estados –donde muy probablemente no resultaba gravada su titularidad, al tratarse de una figura tributaria en claro retroceso en el panorama comparado–, se haya informado previamente a desplazarse a nuestro país de las obligaciones fiscales que lleva aparejado el mencionado cambio de residencia<sup>46</sup>.

La aplicación del ITSGF en este contexto, en el que habrá sido nula la capacidad de reacción del contribuyente para conformar su patrimonio (en buena parte de las ocasiones podrá estar mayoritaria o exclusivamente radicado fuera de España) conforme a las alternativas legalmente previstas para optimizar la imposi-

---

32 y 33; García Novoa, C., «Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., p. 62 y 63 y Ruiz Gallud, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico no económico», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 113 y 114.

46 Según se declara en el apartado 60 de la reciente STJUE de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network Srl*, asuntos acumulados C-475/20 a C-482/20, «(c)on carácter preliminar y por lo que se respecta a la aplicabilidad del referido principio, hay que recordar que, cuando un Estado miembro

ción por dicho concepto, evidencia la arbitrariedad del legislador y la quiebra de la confianza legítima que deriva de la configuración temporal del ITSGF.

A mayor abundamiento, es oportuno señalar que, a nuestro juicio, los titulares de acciones o participaciones de entidades no residentes que son titulares de inmuebles en España resultan igualmente afectados por una inaceptable quiebra tanto de su derecho a la libre circulación de capitales como del principio de protección de la confianza legítima. Tras la modificación operada por la Ley 38/2022, la Ley del 19/1991 establece una presunción legal por la que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad –residente o no–, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español, resultando aplicable este punto de conexión en las dos figuras que, en la actualidad, gravan la imposición patrimonial en nuestro país. Por supuesto, sin perjuicio de lo que dispongan los tratados internacionales firmados por España en materia de fiscalidad<sup>47</sup>.

Con anterioridad a la incorporación de este precepto en nuestro orde-

namiento, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) había considerado que la titularidad de participaciones en entidades no residentes con sustrato inmobiliario, en la medida en que el titular tuviese la condición de no residente en España, no está sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto, la contestación vinculante de la DGT de 21 de diciembre de 2011<sup>48</sup> señaló lo siguiente:

*«Sin embargo, en el caso de tratarse de la titularidad por un no residente de acciones o participaciones en el capital de una sociedad extranjera, que sería la titular, entre otros, del inmueble sito en España, no existe sujeción al impuesto patrimonial español ni, consiguientemente, procede plantearse la exención de dicho inmueble conforme a la citada Ley 19/1991».*

El criterio expresado en esta consulta se vio modificado por la DGT en cuatro consultas posteriores: 21 de marzo de 2013<sup>49</sup>, 6 de septiembre de 2013<sup>50</sup>, 30 de mayo de 2014<sup>51</sup> y 14 de enero de 2016<sup>52</sup>, considerando de forma muy cuestionable que las participaciones de una sociedad no residente cuyo activo estaba compuesto mayoritariamente por inmuebles radicados en España eran de fuente española citando para ello el artículo 21.4 del CDI Alemania-España<sup>53</sup>.

---

invoca razones imperiosas de interés general para justificar una normativa que puede obstaculizar el ejercicio de una libertad garantizada por el Tratado FUE, esta justificación debe interpretarse también a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión y, especialmente, del principio general de protección de la confianza legítima. De este modo, la normativa nacional de que se trata solo podrá acogerse a las excepciones previstas si es conforme con dicho principio (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary* y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartados 74 y 75 y jurisprudencia citada).

47 Vid. Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

48 V2982-2011.

49 V0905-13.

50 V2675-13.

51 V1452-14.

52 V0093-16.

53 Sobre esta cuestión, cfr. Vega Borrego, F.A., «Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo», *Libertades comunitarias y Derecho tributario*. Monográfico Nueva Fiscalidad, 2023.



No obstante, en una contestación vinculante posterior, de 14 de noviembre de 2019<sup>54</sup>, dictada en un supuesto análogo en el que no resultaba aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la DGT declaró que no era de fuente española la participación en una sociedad no residente, a pesar de que la misma fuera la única propietaria del capital de una sociedad limitada española, cuyo único activo es un bien inmueble de carácter residencial localizado en España. Dicho criterio fue refrendado ulteriormente por el Centro Directivo en pronunciamientos posteriores en los que concurría la aplicación de un convenio de doble imposición<sup>55</sup>.

Más recientemente la DGT ha dictado, con fecha 13 de septiembre de 2022, una resolución vinculante que afecta a las personas físicas no residentes en España que poseen inmuebles en este país de forma indirecta, es decir, a través de entidades extranjeras. Mediante esta resolución, la DGT confirma que la tenencia de acciones o participaciones en entidades no residentes, que posean directa o indirectamente inversiones inmobiliarias en España, no genera tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>56</sup>.

De lo anterior se colige que, a mediados de septiembre de 2022, un contribuyente no residente en España podía acometer una inversión en inmuebles radicados en territorio español a través de una entidad no residente, bajo la confianza legítima de que, sin necesidad de cumplir los requisitos previstos para la exención que contempla el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, dicha titularidad indirecta de los inmuebles no resultaría gra-

vada en España por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como cabe apreciar, la aprobación del ITSGF y el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español a través de la Ley 38/2022 frustran por completo la fundada y lícita expectativa de los no residentes de no resultar gravados por la titularidad indirecta del patrimonio propiciada, por una parte, por la posición de la DGT previamente expuesta y, por otra, por la pasividad del legislador a estos efectos hasta las postrimerías del año 2022.

Este planteamiento es perfectamente extensible a aquellos contribuyentes no residentes en España que cuentan con patrimonio radicado fundamentalmente en las Comunidades Autónomas que han bonificado la imposición patrimonial, toda vez que la cuota del impuesto cedido, por obligación real, puede verse alterada por la regulación de las Comunidades Autónomas, en la medida en que el contribuyente tiene la opción de aplicar la normativa autonómica con la que su patrimonio español cuenta con los vínculos más estrechos<sup>57</sup>.

La diferencia de trato entre contribuyentes residentes sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio, que habrán podido dotar a su actividad inmobiliaria de una forma empresarial que garantiza la aplicación de la exención prevista en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, y aquellos contribuyentes no residentes que no habrán sentido dicha necesidad ante la convicción de que la titularidad indirecta de las participaciones no esta sujeta a dicho impuesto, en virtud de lo seña-

---

54 V3178-19.

55 Contestación vinculante de la DGT de 9 de julio de 2021, V2070-21.

56 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 3 de diciembre de 2020, recurso 45/2019, también declara la no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio en estos supuestos.

57 Disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

lado por la DGT hasta finales del mes de septiembre de 2022, hace aflorar una nueva restricción a la libre circulación de capitales.

Tal diferenciación no puede pretender justificarse válidamente en función de la autoproclamada finalidad recaudatoria o en los objetivos de justicia tributaria (pacto de rentas) en los que se funda la Ley 38/2022 al modificar la imposición patrimonial en nuestro país. En primer lugar, porque la obtención de nuevos ingresos fiscales por el Estado no parece ser el objetivo esencial para el legislador. En segundo lugar, tampoco la eficacia recaudatoria de la medida puede considerarse significativa en términos globales (1.868 millones de euros en 2022)..

Según hemos advertido previamente, el TJUE no es especialmente proclive a considerar la reacción legislativa frente a una pérdida de ingresos fiscales como un criterio de interés general susceptible de justificar una quiebra de las libertades fundamentales sobre los que se construye el Derecho de la Unión Europea. Esto nos conduce a considerar, desde la perspectiva de las garantías que brinda al obligado tributario el Derecho de la Unión, en este caso extensibles a residentes en terceros Estados, que el ITSGF y la modificación operada en el punto de conexión del IP constituyen una restricción a la libre circulación de capitales no justificada.

Pero incluso en el supuesto de que se alcanzase una conclusión distinta en relación con la validez de tales justificaciones de la restricción a la libre circulación de capitales expuesta, el mencionado nuevo punto de conexión del Impuesto sobre el Patrimonio y del ITSGF vulneran el derecho de los contribuyentes no residentes de saber a qué atenerse. A nuestro juicio, el legislador ha generado un nuevo marco normativo

impredecible, que compromete significativamente la toma de decisiones de personas y empresas, afectando gravemente la confianza legítima de los contribuyentes no residentes propiciada por las diversas contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributo relacionadas con la no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio de la titularidad de inmuebles en España por entidades no residentes.

Como hemos señalado previamente, a diferencia del Tribunal Constitucional español, la jurisprudencia del TJUE hace prevalecer la seguridad jurídica y, por ende, la confianza legítima de los obligados tributarios sobre las eventuales razones de interés general susceptibles de justificar la apresurada implantación de un determinado tributo (v. gr.: necesidades recaudatorias, justicia tributaria). Al mismo tiempo, en determinadas situaciones, el Tribunal de Luxemburgo garantiza a los contribuyentes un periodo de adaptación ante determinados cambios normativos, que el caso del ITSGF se nos antoja inexcusable, toda vez que en el año 2022, en las situaciones previamente descritas, se ha privado a sus sujetos pasivos de oportunidades de lícita planificación fiscal de las que sí han disfrutado los obligados tributarios residentes en aquellos territorios en los que el potencial recaudatorio del Impuesto sobre el Patrimonio no se había visto desvirtuado por la normativa autonómica.

A la luz de todo lo anterior, consideramos que, en los supuestos antes señalados, debe prevalecer el estándar de protección de la confianza legítima que deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previamente expuesta frente al establecido hasta la fecha por el Tribunal Constitucional español en las cuatro sentencias relativas al ITSGF citadas al inicio del presente trabajo.