

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 18 de diciembre de 2025**Sala 1.^a**R.G. 4119/2025***SUMARIO:**

ITSGF. Hecho imponible. *Límite de la cuota íntegra aplicable a no residentes.* Procede la aplicación del límite de la cuota íntegra del apartado Doce.1 del art. 3 de la Ley 38/2022 por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, tanto a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal como a los sometidos por obligación real, al considerarse de aplicación a este impuesto la jurisprudencia sentada respecto al Impuesto sobre el Patrimonio por el Tribunal Supremo en sentencias de 29-10-2025 (rec. cas. nº 4701/2023) y de 03-11-2025 (rec. cas. nº 7626/2023).

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 30/04/2025 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto en 25/04/2025 contra la resolución (número 43-00345-2024-50) de fecha 25-03-2025 (notificada el 28-03-2025) del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en la que acuerda rectificar el error cometido en el pie de recurso dado en la resolución dictada el 23-01-2025 (notificada el 24-01-2025) del mismo TEAR. Dicha resolución estima en parte la reclamación económico administrativa (número 43-00345-2024) interpuesta contra acuerdo dictado por la Administración de MUNICIPIO_1 de la Delegación de PROVINCIA_1 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que deniega la rectificación de la autoliquidación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) del ejercicio 2022. Cuantía de 615.245,03 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 20-11-2025 se presenta escrito de alegaciones complementarias argumentando la procedencia de la aplicación los límites a la cuota íntegra tanto para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal como para los sometidos por obligación real. En este sentido, en apoyo a su defensa, cita sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 29-10-2025 (rec. casación 4701/2023).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Con carácter previo a cualquier otra consideración, debe indicarse que el recurrente centra una parte significativa de sus alegaciones en la discriminación provocada por la aplicación del tributo entre residentes en España y los que, como él, son residentes en el extranjero pero resultan igualmente sujetos al ITSGF por obligación real de contribuir.

En este punto, señala que, si bien la redacción original del tributo sólo permitía la reducción en 700.000,00 euros en la base imponible para los supuestos de tributación por obligación personal, posteriormente el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, modificó, con efectos retroactivos, el artículo 3.Nueve. de la Ley del ITSGF de forma que la reducción resultaba de aplicación en todo caso, esto es, también para los contribuyentes por obligación real. De hecho, este aspecto fue alegado por el contribuyente frente a la propuesta de resolución, habiendo sido finalmente aceptado en el acuerdo de la AEAT impugnada que, por ello, estimó en parte, denegando la rectificación solicitada en lo demás.

En esta línea, el recurrente expone que es indiscutible que la modificación normativa (extendiendo la aplicación del mínimo exento de 700.000 euros a todos los contribuyentes, residentes o no en España) se llevó a cabo a fin de corregir la discriminación manifiesta que la redacción original del ITSGF provocaba.

Síguenos en...



Sin embargo, expone que existe otro aspecto igualmente discriminatorio para los no residentes en la normativa vigente del ITSGF que no ha sido objeto de modificación. En particular, se refiere al límite de cuota íntegra regulado en el apartado Doce.1 de la Ley 38/2022 que únicamente resulta de aplicación a los contribuyentes por obligación real:

"1. La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero.

A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100."

A partir de esta circunstancia, el recurrente expone que el trato discriminatorio expuesto atenta contra los principios constitucionales, contra los principios consagrados en el Derecho de la UE

CUARTO.- Comenzando por la alegación que se refiere a la vulneración de los principios consagrados en la Constitución Española, el recurrente invoca particularmente los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena administración al entrar en vigor el 29-12-2022 y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, también se refiere al principio de igualdad y solidaridad. En este extremo, plantea que la incidencia del impuesto provoca desigualdades entre no residentes y residentes (en el sentido expuesto en el anterior Fundamento), así como entre los territorios forales y de normativa común (por el decalaje en la entrada en vigor que se produce en los primeros).

Así las cosas, hemos de analizar la alegación según la cual la cuota tributaria autoliquidada e ingresada (cuya devolución deniega la oficina gestora) no resulta conforme a Derecho al traer causa de una norma inconstitucional, el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el ITSGF.

Sin embargo, debe recordarse que es doctrina reiterada y constante de este TEAC que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución Española (CE), ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional (TC). En este sentido cabe citar, entre otras muchas, las resoluciones de este TEAC de 20 de octubre de 2010 (RG 00-07373-2008), 23 de junio de 2010 (RG 00-02160-2008), 20 de enero de 2010 (RG 00-00980-2010), 24 de marzo de 2009 (RG 00-00912-2008), 26 de septiembre de 2007 (RG 00-02379-2005), 1 de junio de 2006 (RG 00-03529-2003), etc.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. casac. 113/2017, si bien referido al ámbito del recurso de reposición pero extensible a la vía económico-administrativa, en su Fundamento de Derecho Tercero expresa:

<8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimarlo por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.>

En consecuencia, este TEAC carece de competencia para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la CE, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al TC.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene recordar que cinco Sentencias del Tribunal Constitucional (STC) han desestimado los correspondientes recursos de inconstitucionalidad presentados contra el referido artículo 3.

Concretamente, la STC 149/2023, de 7 de noviembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 9.3 (principio de seguridad jurídica); 31.1 (principios de capacidad económica y no confiscatoriedad); 156.1 y 157.3 (régimen de financiación autonómica) y 23.2 (competencias de los parlamentarios).

Las SSTC 170/2023 y 171/2023, ambas de 22 de noviembre, han reiterado la desestimación de la vulneración de los artículos de la Constitución 9.3 (principio de seguridad jurídica) y 23.2 (competencias de los parlamentarios).

La STC 189/2023, de 12 de diciembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 23.2 (competencias de los parlamentarios); 66.2 (potestad legislativa); 87 (iniciativa legislativa); 31.1 (principios de capacidad económica e igualdad tributaria) y 9.3 (principio de seguridad jurídica).

La STC 190/2023 de 12 de diciembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 156.1 y 157.3 (competencias normativas de las Comunidades Autónomas y autonomía financiera de las mismas); 23.2 (competencias de los parlamentarios); 9.3 (principio de seguridad jurídica); 14 (principio de igualdad) y 31.1 (principios de capacidad económica e igualdad tributaria).

Así pues, en las Sentencias precitadas el TC ha desestimado la pretensión de que el artículo 3 vulnere los referidos preceptos de la Constitución, lógicamente de forma definitiva e indiscutible. El artículo 38 de su Ley Orgánica (Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre) dispone que:

"Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dos. Las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional."

QUINTO.- Asimismo, se alega vulneración de diversos principios informadores del Derecho de la Unión Europea (UE) por la normativa del ITSGF (en particular seguridad jurídica, principio de la protección de la confianza legítima), pero debe descartarse, no sólo porque algunos de dichos principios son también principios del Derecho Constitucional español y su vulneración por el artículo 3 de la Ley 38/2022 ha sido desestimada por el TC en los términos expuestos (por ejemplo, el de seguridad jurídica también consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, o su aprobación mediante una tramitación ajustada a Derecho, aspecto analizado con ocasión de la adecuación al artículo 22.3), sino principalmente porque la aplicación del efecto directo y del principio de primacía del Derecho de la UE se funda en la realidad de obligaciones impuestas a los Estados "*de manera perfectamente definida*" (Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, Asunto 26-62). Por ello, dicho efecto directo no puede sustentarse en principios generales interpretados libremente por los particulares, sino que requieren de la existencia de normas comunitarias específicas cuya vulneración quede claramente demostrada, lo que no se produce en este caso concreto.

En consecuencia, debe concluirse que el acto impugnado no es contrario a norma comunitaria alguna que resulte de aplicación y que no violenta los principios del Derecho de la UE.

SEXTO.- Más allá del ámbito nacional, el recurrente plantea que la exigencia del tributo vulnera principios consagrados en el Derecho de la Unión Europea. Así, señala que las implicaciones fiscales del tributo afectan a la libre circulación en el ámbito de la UE.

Esto es, el recurrente también alega el incumplimiento de diversos principios informadores del Derecho de la Unión Europea (UE) por la normativa del ITSGF, pero asimismo debe descartarse, no sólo porque algunos de dichos principios son también principios del Derecho Constitucional español y su vulneración por el artículo 3 de la Ley 38/2022 ha sido desestimada por el TC en los términos expuestos en el anterior Fundamento de Derecho (por ejemplo, el de seguridad jurídica también consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, o su aprobación mediante una tramitación ajustada a Derecho, aspecto analizado con ocasión de la adecuación al artículo 22.3), sino principalmente porque la aplicación del efecto directo y del principio de primacía del Derecho de la UE se funda en la realidad de obligaciones impuestas a los Estados "*de manera perfectamente definida*" (Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, Asunto 26-62). Por ello, dicho efecto directo no puede sustentarse en principios generales interpretados libremente por los particulares, sino que requieren de la existencia de normas comunitarias específicas cuya vulneración quede claramente demostrada, lo que no se produce en este caso concreto.

SÉPTIMO.- Como última cuestión, hay que referirse en concreto a la alegación sobre que la inaplicación del límite de la cuota íntegra previsto en el apartado Doce del artículo 3 de la Ley 38/2022 a los sujetos pasivos no residentes supone un obstáculo a la libre circulación de capitales.

El artículo 3.Doce de la Ley 38/2022 se refiere al límite de la cuota íntegra, según el cual la cuota del ITSGF, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF, estableciendo que, a estos efectos, "*resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.*"

En relación con esta cuestión, procede traer a colación las recientes sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 29-10-2025 (rec. cas. nº 4701/2023) y de 03-11-2025 (rec. cas. nº 7626/2023) que, refiriéndose al artículo 31 la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) han venido a establecer la siguiente jurisprudencia:

«La residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, no justifica el diferente trato dado a residentes y no residentes, consistente en que a estos últimos no les sea aplicable el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada»

El citado artículo 31 de la LIP tiene una redacción prácticamente idéntica al artículo 3.º de la Ley 38/2022 del ITSGF, por lo que la doctrina legal sentada respecto al IP debe entenderse aplicable al ITSGF y, en consecuencia, considerar también discriminatoria la aplicación de la reducción de cuota prevista para el ITSGF únicamente a los residentes en España que tributan por obligación personal, y no a los no residentes, sujetos por obligación real, como es el caso que nos ocupa.

Por ello, se estima la alegación sobre la aplicación del límite de cuota, para que en ejecución, previa aportación por parte del obligado tributario de la documentación necesaria para la determinación del citado límite, la AEAT efectúe los cálculos necesarios para determinar la nueva suma de cuotas, y en su caso, la nueva cuota íntegra que corresponda.

OCTAVO.- Como recapitulación de todo lo anterior, procede la estimación parcial del recurso de alzada, para que se aplique lo dispuesto sobre el límite de la cuota en los términos señalados en la presente resolución.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda