



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Presentado por:

Julia Cabezas Insuela

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, 24 de junio de 2024

RESUMEN

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto estatal que fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico a finales de 2022 con una doble finalidad: incrementar la recaudación en un contexto de crisis y armonizar la imposición patrimonial de las CC.AA. de régimen común.

El objeto de este trabajo es analizar este nuevo impuesto, así como las consecuencias de su entrada en vigor con el fin de conocer cómo ha afectado a los sujetos pasivos que están obligados a tributar por el mismo. Para ello procederemos, en primer lugar, al análisis de sus elementos estructurales siguiendo la legislación estatal, comparándolo con el vigente Impuesto sobre el Patrimonio. Seguidamente, haremos referencia a la incidencia recaudatoria que ha tenido y, finalmente, expondremos los problemas de constitucionalidad que ha supuesto su introducción, junto a los posibles problemas de conformidad con el derecho europeo.

PALABRAS CLAVE: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, Impuesto sobre el Patrimonio, armonización, constitucionalidad.

ABSTRACT

The Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes is a state tax that was introduced in our legal system at the end of 2022 with a dual purpose: to increase revenue in a context of crisis and to harmonise the taxation of assets in the common regime Autonomous Regions. The purpose of this paper is to analyse this new tax, as well as the consequences of its entry into force, in order to find out how it has affected taxpayers who are obliged to pay it. To this end, we will first analyse its structural elements in accordance with State legislation, comparing it with the current Wealth Tax. Next, we will refer to the tax collection impact it has had, and finally, we will explain the problems of constitutionality that its introduction has entailed, together with the possible problems of conformity with European law.

KEY WORDS: Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes, Wealth Tax, harmonisation, constitutionality.

ÍNDICE

1.	Introducción.....	5
2.	Naturaleza jurídica de este tributo.....	6
3.	Análisis crítico de las razones esgrimidas por el Legislador para justificar su introducción en el sistema impositivo estatal.....	9
4.	Elementos estructurales del ITSGF: comparación e integración con el vigente Impuesto Sobre el Patrimonio.....	17
4.1.	Hecho imponible: sujeción, supuestos de exención y devengo	17
4.1.1.	Sujeción.....	17
4.1.2.	Supuestos de exención.....	18
4.1.3.	Devengo.....	21
4.2.	Sujetos pasivos.....	21
4.3.	Cuantificación.....	26
4.3.1.	Base imponible.....	26
4.3.2.	Base liquidable.....	28
4.3.3.	Cuota y deuda tributaria.....	29
4.3.3.1.	Cuota íntegra.....	29
4.3.3.2.	Deuda tributaria: cuota líquida y cuota a ingresar.....	31
4.4.	Presentación de la declaración y pago de la cuota.....	33
5.	Eficacia temporal del ITSGF e incidencia recaudatoria real.....	34
5.1.	Eficacia temporal.....	34
5.2.	Incidencia recaudatoria real.....	37
6.	Problemas de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea.....	46
6.1.	Problemas de constitucionalidad.....	46
6.1.1.	Vulneración del artículo 23.2 CE.....	47
6.1.2.	Vulneración de los artículos 156.1 y 157.3 CE.....	49
6.1.3.	Vulneración del artículo 31.1 CE.....	54

6.1.4.	Vulneración del artículo 9.3 CE.....	56
6.2.	Problemas de conformidad con el Derecho de la Unión Europea 61	
7.	Conclusiones.....	66
	Bibliografía	69

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

	Ilustración 1. Escala de gravamen ITSGF	29
	Ilustración 2: Recaudación ITSGF 2022	40

1. Introducción

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un tributo que grava la titularidad por las personas físicas, residentes o no residentes, de un patrimonio superior a tres millones de euros en el momento de su devengo. Este nuevo impuesto estatal se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico tributario a finales del año 2022, mediante la aprobación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (en lo sucesivo, «Ley 38/2022»), cuyo artículo 3 regula este impuesto. El legislador justifica su introducción en dos objetivos: incrementar la recaudación en un contexto de crisis y armonizar las diferencias existentes en la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio entre las CC.AA. Este nuevo impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales y, pese a ser un impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio, no ha sido cedido a las CC.AA. de régimen común, a diferencia de este último.

Este Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto el análisis exhaustivo del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, así como de las consecuencias de su entrada en vigor, dada la gran controversia que ha generado. Conocer cómo afecta este nuevo impuesto estatal a los sujetos pasivos que deben tributar por el mismo y cómo se justifica y se relaciona este impuesto no cedido con el otro impuesto estatal sobre el patrimonio neto de las personas físicas cedido a las CC.AA. de régimen común, el Impuesto Sobre el Patrimonio, tiene un indudable interés académico y social.

Para llevar a cabo el estudio se ha empelado un método estrictamente jurídico: primero se identifica la regulación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, «ITSGF»), para proceder después a interpretarla y a someterla a un análisis crítico con el apoyo de la jurisprudencia, europea y nacional, y de la doctrina científica.

En cuanto a la estructura de este trabajo fin de grado:

En primer lugar, se analizará la naturaleza jurídica del ITSGF.

En segundo lugar, se efectuará un análisis crítico de las razones esgrimidas por el legislador para justifican su introducción en el sistema impositivo estatal. Su creación de manera temporal y la ulterior prórroga del plazo de vigencia que inicialmente tenía previsto.

En tercer lugar, se examinarán detalladamente los elementos estructurales de este nuevo tributo, haciendo una comparativa con el otro impuesto estatal sobre el patrimonio neto de las personas físicas al que complementa, el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuarto lugar, se expondrá su eficacia temporal, la incidencia recaudatoria efectiva que ha tenido en su primer año de vigencia, 2022, y las medidas que han ido adoptando las CC.AA. para reaccionar a su entrada en vigor, que lógicamente han condicionado y condicionarán la recaudación del ITSGF.

En quinto lugar, se expondrán los problemas de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea que ha suscitado la introducción del ITSGF, para lo que se analizará en profundidad el primero de los recursos de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica y su corolario, el principio de confianza legítima, así como de los principios de no discriminación por razón de residencia y libre circulación de capitales.

Por último, se expondrán las principales conclusiones alcanzadas.

2. Naturaleza jurídica de este tributo

El ITSGF se crea por el artículo 3 de la Ley 38/2022. Esta nueva figura impositiva estatal de nuestro sistema tributario, que entró en vigor el 29 de diciembre de 2022¹, nació con dos principales finalidades²: en primer lugar,

¹ Al día siguiente al de la fecha de publicación en el BOE de la Ley 38/2022, tal y como establece su disposición final octava.

² Confróntese con el apartado V del Preámbulo de la Ley 38/2022.

recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas, y, en segundo lugar, armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas (desde aquí, «CC.AA.») especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio (a partir de aquí, «IP») no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.

Se trata, como se lee en el apartado V del Preámbulo de la Ley 38/2022, de un impuesto estatal complementario del IP, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, que pretende gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Dicho carácter complementario del IP se consigue en el ITSGF mediante la deducción en la cuota de este último impuesto, además de las deducciones y bonificaciones del primero, la cuota efectivamente satisfecha en el IP. De este modo se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del ITSGF solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma de residencia. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3.000.000 de euros se gravan a un tipo del 0%.

Como su propio nombre indica, el ITSGF se creó como un impuesto temporal, con una vigencia prevista inicialmente de dos años, de modo que resultase aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengase, tal y como se lee en el apartado V, *in fine*, del Preámbulo de la Ley 38/2022; esto es, 2022 y 2023³. No obstante, se daba cuenta igualmente de la introducción de una cláusula de revisión, para evaluar sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión.

³ Véase el apartado veintiocho del artículo 3 de la Ley 38/2022.

La mencionada cláusula se recoge en el apartado veintitrés del artículo 3 de la Ley 38/2022: *«Al término del periodo de vigencia de este impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión»*. En uso de esa cláusula, el apartado 2 de la disposición adicional quinta 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, cuya entrada en vigor se produjo el 29 de diciembre de 2023⁴, prorroga la aplicación del ITSGF, *«en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de reforma del sistema de financiación autonómica»*.

La justificación de esta decisión se encuentra en el apartado VIII del Preámbulo del mencionado Real Decreto-ley 8/2023: *«La adopción de esta medida se estima imprescindible y urgente para que dicha reforma se lleve a cabo en las debidas condiciones de armonización tributaria, de manera que, en su punto de partida, las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas no difieran sustancialmente. En segundo lugar, la medida se entiende necesaria para seguir exigiendo un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica»*.

Como se ve cambia el orden de las dos razones esgrimidas, ahora se sitúa en primer lugar la armonización de las diferencias de gravamen del patrimonio entre las distintas CC.AA. y, en segundo lugar, el mayor esfuerzo exigible a quienes disponen de una mayor capacidad económica.

En el apartado V del Preámbulo de la Ley 38/2022 se afirma que la configuración de los elementos estructurales del ITSGF coincide básicamente con la del IP. Por consiguiente, el ITSGF comparte con el IP el carácter directo,

⁴ Al día siguiente de la publicación en el BOE de este Real Decreto-ley 8/2023, tal y como establece su disposición final decimotercera.

puesto que grava una manifestación directa de la capacidad económica, como lo es el patrimonio neto de las personas físicas cuya cuantía supere tres millones de euros⁵; la naturaleza personal, dado que su hecho imponible está descrito en la norma reguladora del tributo en referencia a determinadas personas, en este caso, a las personas físicas; su discutida calificación como impuesto instantáneo, porque se devenga el 31 de diciembre y afecta al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha, pero se exige cada año natural y se tienen en cuenta para su exacción circunstancias acaecidas durante el año natural en fecha distinta a la del devengo; el carácter progresivo, porque los tipos de gravamen aumentan cuando aumenta la base liquidable, y, en fin, su naturaleza objetiva, pues no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de los sujetos pasivos para cuantificar la deuda tributaria.

El ITSGF es aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en el País Vasco y Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, igual que el IP, pero a diferencia de este último no podrá ser objeto de cesión a las CC.AA. de régimen común, tal y como se cuida de precisar el artículo 3.Dos de la Ley 38/2022, lo que remarca su finalidad armonizadora.

3. Análisis crítico de las razones esgrimidas por el Legislador para justificar su introducción en el sistema impositivo estatal

La imposición sobre la riqueza y los efectos redistributivos de la misma es una de las cuestiones más relevantes y polémicas en nuestro país. Conviene no olvidar que la redistribución de la renta es un principio constitucional básico, que comporta un mandato para los poderes públicos recogido en el artículo 40.1 CE:

⁵ Aclara el artículo 3.Uno de la Ley 38/2022, en su segundo inciso, que, «[a] los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder». Lo mismo se lee en el segundo inciso del artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP» en adelante].

«Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo».

Como es sabido, el Reino de España es uno de los países de la Unión Europea con un mayor grado de descentralización tributaria, en el que las CCAA de régimen común tienen reconocidas amplias potestades normativas en sus principales fuentes de ingresos tributarios, que son los impuestos total o parcialmente cedidos por el Estado y entre estos se encuentran tres fundamentales en la imposición personal sobre la riqueza y, por ende, para el logro del objetivo constitucional redistributivo reseñado: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF», en lo sucesivo), el IP y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («ISD», en adelante).

El ejercicio de la capacidad normativa sobre estas figuras impositivas efectuado por las CCAA ha dado lugar, ante la ausencia de normas específicas de armonización, a una competencia fiscal a la baja entre ellas, que ha traído como resultado que la carga impositiva sobre la riqueza personal del contribuyente sea significativamente distinta en función de su residencia fiscal en una u otra Comunidad Autónoma de régimen común.

Las indeseables consecuencias del fenómeno descrito son sin ánimo exhaustivo: (i) el traslado de la residencia de los contribuyentes por razones exclusiva o preponderantemente fiscales a CC.AA. con menor carga impositiva sobre la riqueza personal, (ii) la fuga de capitales y la pérdida de tejido empresarial en las CC.AA. con mayor carga impositiva sobre la riqueza personal, (iii) el deterioro de la redistribución personal y regional de la renta y la riqueza en el Reino de España, y, en fin, (iv) la reducción de los ingresos públicos tributarios que las CC.AA. de régimen común necesitan para financiar los servicios públicos que prestan, sin que sea dable al olvido que prestan los esenciales de un Estado

social, como se define el Reino de España en el artículo 1.1 de la Constitución, esto es, la educación, la sanidad y los servicios sociales.

En lo que aquí interesa, se debe recordar que el ejercicio por las CCAA de régimen común de las amplias competencias normativas que se les reconocen en el IP dio lugar a que algunas CCAA lo suprimieran total o parcialmente mediante bonificaciones en la cuota, con el consiguiente efecto de competencia fiscal a la baja que tales decisiones generan.

En efecto, antes de que se conociera la introducción del ITSGF en el sistema impositivo español, algunas CC.AA. de régimen común ya contaban con sustanciosas bonificaciones en la cuota del IP: Madrid contaba con una bonificación general del 100% de la cuota desde la Ley autonómica 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Andalucía estableció esa misma bonificación general del 100% con efectos en 2022, a través de la Ley autonómica 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Galicia también estableció con efectos en 2022 una bonificación general del 25% de la cuota, mediante la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Tras la entrada en vigor del nuevo impuesto estatal, algunas CC.AA. de régimen común que tenían el IP bonificado o con tipos marginales inferiores al 3,5% han modificado sus normas sobre dicho impuesto estatal cedido con la finalidad de que los contribuyentes con un patrimonio superior a 3.700.000 euros y que debían autoliquidar el ITSGF ingresasen por el IP lo que deberían, en principio, ingresar por el ITSGF (Gorospe Oviedo, 2024, p. 39), como se analizará en detalle más adelante.

La creación de un nuevo impuesto estatal sobre el patrimonio aplicable de forma homogénea en todas las CC.AA. de régimen común, que no afectara a las competencias normativas que estas tenían reconocidas en el IP y que permitiera deducir en su cuota la satisfecha por el IP para evitar la doble imposición, era

una de las propuestas contenidas en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, pero no era la única, puesto que se ofrecieron otras tres propuestas⁶; a saber:

«A la hora de reformar el marco de cesión de potestades normativas en el IP y el ISD cedidos a las CC.AA. de régimen común, existen diferentes posibilidades. En particular, las cuatro siguientes:

i. La primera opción está en línea con la formulada por la CA de Cataluña. Sobre un mismo objeto imponible podrían establecerse impuestos tanto por una ley estatal como por las leyes autonómicas, teniendo las CC.AA. plena capacidad normativa. La norma estatal sería de aplicación en todo el territorio común, conformando un impuesto mínimo espacialmente homogéneo. Y esa norma estatal permitiría que aquellas CC.AA. que quisieran regular su impuesto sobre la riqueza pudieran hacerlo libremente, estableciéndose que la cuota autonómica minoraría la estatal. Tendríamos con ello autonomía y cierta uniformidad, con una suerte de impuesto estatal subsidiario.

ii. Una segunda opción sería establecer un sistema de cesión que consistiría en que el Estado y las comunidades autónomas pudieran regular independientemente, a partir de una única base imponible, el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y bonificaciones aplicables, respectivamente, al tramo estatal y autonómico del impuesto. En todo caso, la totalidad de la recaudación por IP e ISD correspondería a las CCAA. Con los matices propios del tiempo transcurrido, ésta era la propuesta del informe de expertos sobre el sistema de financiación autonómica de 1995.

iii. La tercera opción consistiría en que la norma estatal regulase todos los elementos del impuesto hasta la base imponible, que sería común en todo el territorio. A partir de ahí, se establecería un tope máximo para la elevación del mínimo exento (por ejemplo, 10%), un mínimo para la reducción de la tarifa estatal (por ejemplo, 10%) y un límite máximo a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra (por ejemplo, 10%). Con ello se conseguiría, al igual que con las dos primeras opciones, una tributación mínima coordinada en todo el territorio común.

⁶ Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid (pp.730-732)

Una cuarta opción es que se establecieran horquillas que operasen sobre el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, de manera que las CCAA tampoco pudieran elevar la tributación por encima de un determinado umbral. Una variante de esta cuarta opción sería que las CCAA solo pudieran elevar el gravamen sobre la riqueza personal, de manera que la normativa estatal de IP e ISD constituiría un mínimo efectivo en todo el territorio común»⁷.

Como es evidente, las cuatro alternativas planteadas afectan a la autonomía financiera de las CC.AA. de régimen común si se comparan con la situación previa, porque cualquiera de ellas impide eliminar de facto la tributación personal sobre el patrimonio neto, a lo que se añade que todas implican, al limitar la posibilidad de bonificar en el IP, una intromisión en las competencias normativas de las CC.AA. en este impuesto estatal cedido, reguladas en los artículos 19.2.b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas («LOFCA», en lo sucesivo) y 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias («Ley de Cesión o Ley 22/2009», a partir de aquí), que les otorgan la determinación de las bonificaciones⁸.

No todas esas propuestas limitan de la misma manera la autonomía financiera ni tampoco tienen la misma complejidad técnica a la hora de implementarlas en nuestro ordenamiento jurídico. Lo más correcto desde el punto de vista estrictamente jurídico hubiera sido adoptar una de las tres últimas propuestas reseñadas, pero cualquiera de ellas exigía una modificación de la LOFCA, de la Ley 22/2009 y de las leyes de cesión de tributos del Estado a cada

⁷ Recuerda también que las propuestas de este Comité, si fueran atendidas por el Gobierno, deberían plantearse en los correspondientes órganos de coordinación con las comunidades autónomas de régimen común (p. 711) y que la revisión del alcance de las competencias normativas debe salvaguardar la corresponsabilidad fiscal (p. 719), ni lo uno ni lo otro se ha hecho con la Ley 38/2022.

⁸ Gorospe Oviedo, J. I. (2024): «La cuestionable constitucionalidad del “impuesto a los ricos”: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 492 (pp. 5-56).

Comunidad Autónoma, tras un proceso de negociación entre el Estado y las CC.AA. en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y tras su aprobación por la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad Autónoma para determinar el alcance y las condiciones de la cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma.

Aún más, se debe recordar que la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009 prevé una revisión quinquenal por el Comité Técnico Permanente de Evaluación de los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación de las CC.AA. «para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en aras de una mejor coordinación financiera, garantizando la autonomía y suficiencia de las Comunidades y el equilibrio y sostenibilidad del sistema».

La propuesta acogida finalmente ha sido la creación de un nuevo impuesto estatal sobre el patrimonio personal no cedible: el ITSGF. Se trata de una decisión política no de una decisión jurídica, porque una modificación de la LOFCA y de la Ley 22/2009 que impacta en el sistema de financiación de las CC.AA. requiere un grado de consenso político inexistente y unos complejos trámites que hubieran retrasado la homogeneización en la imposición patrimonial pretendida, con la consecuencia anudada a la decisión política acogida de afectar a la autonomía financiera de las CC.AA. de régimen común fuera del marco constitucional (LOFCA) y legal (Ley 22/2009 y leyes de cesión a cada Comunidad Autónoma) en que esta se desenvuelve.

La forma de introducción del ITSGF en el sistema impositivo español, mediante la aprobación de una enmienda presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Socialista y el Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, la número 99, a la Proposición de Ley en tramitación para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que fue publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los

Diputados, de 18 de noviembre de 2022⁹, resulta sorprendente, porque esta nueva figura impositiva se incluyó en una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, e inusual, porque todos los demás impuestos estatales han sido fruto de la tramitación parlamentaria del correspondiente proyecto de ley, sin que sea dable al olvido que la proposición de ley no requiere como el proyecto de ley consulta pública, memoria de impacto normativo y dictamen del Consejo de Estado¹⁰.

Dicha proposición de ley fue tramitada mediante el procedimiento de urgencia y, tras ser aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados el 24 de noviembre de 2022 y, tramitada en el Senado con una inusitada celeridad, se transformó en la Ley 38/2022, publicada en el Boletín Oficial del Estado del 27 de diciembre de 2022, que entró en vigor al día siguiente, el 28 de diciembre de 2022.

Tal y como se ha expuesto anteriormente, las razones justificativas de la introducción de este nuevo impuesto estatal sobre el patrimonio de las personas físicas, reflejadas en el Preámbulo de la Ley 38/2022, fueron: en primer lugar, la exigencia de un mayor esfuerzo a quienes dispusieran de mayor capacidad económica en el contexto de la crisis energética y la inflación, esto es, un objetivo recaudatorio, y, en segundo lugar, la armonización entre las distintas autonomías, esto es, que la carga tributaria de los contribuyentes que residan en comunidades que hubieran suprimido total o parcialmente de la tributación sobre el patrimonio, no difiriera significativamente de los residentes en aquellas que no han optado por esta opción.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 8/2023, cuya disposición adicional quinta prorroga la vigencia del ITSGF en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de reforma del sistema de financiación

⁹ Como consecuencia de la introducción de dicha enmienda en la proposición de ley, se modificó su título (enmienda 13) y se introdujeron enmiendas modificativas de la Ley del Impuesto del Patrimonio.

¹⁰ Véase el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

autonómica, da la vuelta a las dos razones que justificaron su creación, situando en primer lugar la armonización y en segundo lugar la recaudación.

Varios han sido los recursos de inconstitucionalidad que se interpusieron frente a la creación del ITSGF, en los que se cuestiona tanto la forma de aprobación como la existencia y la regulación de este impuesto estatal sobre el patrimonio, todo ello se analizará detalladamente en el apartado cinco de este trabajo.

El primero de esos recursos de inconstitucionalidad, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, resultó desestimado por la sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, del 7 de noviembre, que también será analizada en profundidad dentro del mismo apartado cinco de este trabajo. Los posteriores recursos de inconstitucionalidad siguieron la misma línea de argumentación que el primero.

Todos los recurrentes coincidieron en que la aprobación del ITSGF no se debió realizar a través de una enmienda a una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales públicas con distinta naturaleza jurídica, al menos formalmente, puesto que se las califica como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, y con diferentes objetivos, formal y materialmente, crítica que se comparte.

Añádase a lo que acaba de ser criticado que el argumento de la exigencia de un mayor esfuerzo tributario a quienes disponen de una mayor capacidad económica en momentos de crisis, utilizado como justificación para crear el ITSGF, dejó de ser válido una vez que disminuyó el coste de la energía y la inflación, lo que no ha impedido la prórroga de vigencia del ITSGF decidida en el citado Real Decreto-Ley 8/2023, evidenciándose así que el verdadero objetivo del ITSGF o, cuando menos el preponderante, siempre ha sido la armonización de la imposición del patrimonio entre las CCAA de régimen común, con la consiguiente merma de su autonomía financiera, afectando en particular a

aquellas que habían suprimido total o parcialmente el IP antes de su entrada en vigor, pues comprueban que sus residentes fiscales pueden seguir sin tributar efectivamente por el IP, pero si su patrimonio neto supera los 3.000.000 de euros tributarán por el ITSGF y los ingresos públicos tributarios derivados de este impuesto irán a parar al Estado.

4. Elementos estructurales del ITSGF: comparación e integración con el vigente Impuesto Sobre el Patrimonio.

Habida cuenta de su finalidad y su carácter complementario del IP, la configuración del ITSGF coincide básicamente con la de este impuesto estatal cedido, tanto en su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental se encuentra en el hecho imponible, porque el ITSGF grava únicamente los patrimonios superiores a 3 millones de euros¹¹.

Puesto que el ITSGF está diseñado a imagen y semejanza del IP cedido a las Comunidades Autónomas, con el fin de corregir eventuales situaciones de doble imposición interna, los sujetos pasivos del nuevo tributo podrán deducir la cuota tributaria de la imposición patrimonial satisfecha a la Comunidad Autónoma, tal y como analizaremos después.

Es la norma reguladora del tributo la que determina los elementos configuradores o estructurales del mismo, esto es, la Ley 38/2022, en su artículo 3, referente al ITSGF.

4.1. Hecho imponible: sujeción, supuestos de exención y devengo

4.1.1. Sujeción.

¹¹ Almudí Cid, J.M. (2023): *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*, Paper 21, AEDAF, Madrid, p. 7.

El hecho imponible del ITSGF se recoge en el apartado 3 del artículo 3 Ley 38/2022: «constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros. Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial».

El ITSGF no dispone qué se considerará como patrimonio neto, a sus efectos, por lo que ha de acudirse a lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 1 LIP: «constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

La indirecta referencia a los sujetos pasivos que se hace en la descripción del aspecto material del hecho imponible del ITSGF implica que sólo sujeta a gravamen el patrimonio neto de las personas físicas, exactamente igual que sucede en el IP.

Tampoco hay diferencias entre el ITSGF y el IP a la hora de completar la descripción del aspecto material de su hecho imponible. En uno y otro caso «[s]e presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial».

4.1.2. Supuestos de exención.

El artículo 3.Cuatro Ley 38/2022 establece que estarán exentos del ITSGF los bienes y derechos exentos del IP, lo que implica remitir al artículo 4 LIP.

De todas las exenciones reguladas en dicho precepto legal, las más problemáticas son las del apartado Ocho, relativas a los bienes y derechos de

las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (apartado 1) y a la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados (apartado 2). Estas exenciones fueron introducidas en la LIP por el artículo 3 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo; cuentan con desarrollo reglamentario expreso en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; su objetivo es y ha sido siempre favorecer a la denominada “empresa familiar”, pero la conflictividad que generan es incesante, porque abren al sujeto pasivo la posibilidad de reestructurar su patrimonio para poder aplicarlas y evitar o cuando menos reducir su tributación por el IP, problema que indudablemente se traslada ahora al ITSGF.

Esta exención de las “empresas familiares” ocasiona en la práctica una importante erosión de la base imponible del IP y, por tanto, genera una significativa pérdida de ingresos fiscales. Duran *et al.* (2018, p. 8) califica esta situación, esto es, a la “recaudación que se deja de obtener como consecuencia de la existencia de beneficios fiscales contemplados en la normativa de los impuestos”, como una “brecha política”.¹²

Tras la introducción del ITSGF, el legislador no ha puesto solución a la problemática que suscita esta exención mediante la modificación endureciendo sus requisitos o eliminándola de facto para que los sujetos pasivos no puedan acogerse a ella, luego es una muestra más de que con este nuevo impuesto no se busca incrementar la recaudación, como así se disponía en el Preámbulo de

¹² Buena muestra de la conflictividad que ha suscitado esta exención son las sentencias pronunciadas por el Tribunal Supremo sobre la misma, sólo en los últimos diez años: STS 2832/2013, STS 3192/2013, STS 3193/2013, STS 3194/2013, STS 3956/2020 y STS 1255/2021.

la norma que lo regula, sino en realidad limitar la autonomía financiera de las CC.AA.

Uno de los mecanismos más utilizados para reducir la tributación del IP, trasladable al ITSGF, es acogerse a la exención del artículo 4.Ocho LIP mediante la afectación del patrimonio a una actividad económica. Por ejemplo, convirtiendo el alquiler inmobiliario en actividad empresarial, para lo que bastará contratar a una persona con contrato laboral a jornada completa (Gorospe Oviedo, 2024, p. 45).

Otro mecanismo habitual para eludir la tributación del IP, igualmente trasladable al ITSGF, consiste en la utilización de “sociedades pantalla” para trasladarles la titularidad de los elementos del patrimonio de la persona física y sobre todo de aquellos elementos improductivos que difícilmente se pueden considerar afectos a la actividad económica (*Libro Blanco de la Reforma Tributaria*, 2022, p. 675).

Pero hay más opciones, porque igualmente es posible minorar el IP y evitar el ITSGF, por no alcanzar el patrimonio el valor mínimo requerido, mediante la donación de una parte del patrimonio a los familiares próximos del donante, o mediante la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, para redistribuir el valor total del patrimonio entre los cónyuges.

En suma, el mimético traslado al ámbito del ITSGF de la amplia lista de exenciones reguladas para el IP reproduce sus problemas de equidad tanto horizontal como vertical, porque el gravamen soportado por los sujetos pasivos variará en función de la composición de su patrimonio y, en particular, de la posibilidad de acogerse (o no) a las exenciones generales reguladas por la ley. (Amo Cifuentes *et al.*, 2024, p. 74). La paradoja que produce esta circunstancia es que tributarán más quienes tengan menos posibilidades de acogerse a tales exenciones, aunque su patrimonio neto sea menor (o mucho menor) que el de

quienes tengan más posibilidades de acogerse a las exenciones¹³. En definitiva, los patrimonios que tributan más son los no productivos.

4.1.3. Devengo.

El artículo 3. Diez Ley 38/2022 dispone que el ITSGF se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

El artículo 29 LIP tiene exactamente la misma redacción y no se deben desconocer dos extremos que permiten cuestionar su calificación como impuesto instantáneo: primero, tanto el IP como el ITSGF se devengarán el 31 de diciembre de cada año natural en que estén vigentes, y segundo, no es totalmente indiferente lo acontecido durante el año natural a efectos de ambos impuestos.

4.2. Sujetos pasivos

El artículo 3.Cinco Ley 38/2022 dispone que son sujetos pasivos del ITSGF, y en los mismos términos, los que lo sean conforme a la LIP, lo que supone remitir a lo dispuesto en el artículo 5 LIP.

El apartado Uno del artículo 5 LIP, cuya actual redacción es fruto de la disposición final tercera Ley 38/2022, establece que son sujetos pasivos de este impuesto:

¹³ «El 1% más rico de la población más acaudalada de España tributa en el impuesto sobre el patrimonio a un tipo efectivo de tan solo el 0,03%, una cifra muy inferior al 0,25% que soportan de media los cerca de 180.000 altos contribuyentes que abonan cada año el tradicional tributo sobre la riqueza. Es decir, esas aproximadamente 1.800 personas, que tienen una riqueza media inicial de 19.019.731 euros, registran un patrimonio de 19.014.460 euros tras sus obligaciones fiscales, una aportación de apenas 5.000 euros que se explica principalmente por las exenciones que prevé el impuesto [...] El análisis del IEF [...] concluye que la tendencia de variación del tipo medio efectivo en Patrimonio crece de manera continuada y progresiva a lo largo de toda la serie hasta que se llega al 10% más rico, cuando la tasa impositiva cae repentinamente en picado». Fuente: <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-06-19/las-1800-mayores-fortunas-que-pagan-patrimonio- apenas-tributan-un-003.html> Acceso el 10 de mayo de 2024.

- a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, a quienes se les exigirá el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde estén situados los bienes o puedan ejercitarse sus derechos.

El artículo 5.Dos LIP aclara que para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, «IRPF»)¹⁴.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España, porque así lo establece el segundo inciso del artículo 5.Uno LIP, precepto que exige que dicha opción se ejercite mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

- b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes o derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieren situados, pudieran

¹⁴ El artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, dispone: «Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, con independencia del lugar de su residencia habitual¹⁵.

La disposición adicional cuarta LIP establece que los sujetos pasivos no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

La finalidad es no discriminarles frente a los sujetos pasivos residentes en territorio español, quienes aplicarán las normas aprobadas para el IP por la Comunidad Autónoma de la que se consideren residentes habituales, conforme a los criterios previstos para el IRPF en el apartado 1 del artículo 28¹⁶ de la Ley

¹⁵ Según el art 5.1 b) LIP: Se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 %, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. En estos casos para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso. En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo y solo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

¹⁶ «A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

- a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

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, tal y como establece el apartado 2 de ese mismo artículo 28¹⁷.

A los efectos de la obligación real del IP, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso.

Con esta reforma del art 5.1 LIP, introducida por la Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, se pretende resolver el problema de la creación de “sociedades pantalla” para trasladarles la titularidad de los bienes inmuebles de la persona física con el objeto de eludir la tributación del impuesto. Esto supone la tributación por las participaciones en entidades no residentes de las personas físicas no residentes que ostenten, a través de sociedades extranjeras, la titularidad de inmuebles en territorio español. Es evidente que esta reforma iba a suscitar críticas, lo cual se ha traducido en las múltiples Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos¹⁸. La base imponible será el valor de las

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

¹⁷ «En el Impuesto sobre el Patrimonio, la residencia de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha de devengarse aquél».

¹⁸ Véanse las Consultas de la DGT: V0107-23, V1697-23 y V2537-23.

acciones o participaciones de la sociedad de las que sea titular directo el sujeto pasivo.

Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estado extranjeros en España, quedarán sujetos al IP por obligación personal o real, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF (artículo 5.Tres LIP)¹⁹.

El apartado Seis del artículo 3 Ley 38/2022 establece que los sujetos pasivos del ITSGF no residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea están obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración del impuesto, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria española en relación con sus obligaciones por este impuesto.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión, lo anterior no será de aplicación

¹⁹ Ha de entenderse, por tanto, que resultarán sometidos al IP por obligación personal de contribuir los que se consideran contribuyentes a efectos de la LIRPF, pese a residir habitualmente en el extranjero, conforme a lo dispuesto en su artículo 10:

«1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo».

cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la LGT.

Igual obligación incumbirá a los sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del impuesto, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de aquellas.

La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación de la declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.

Es necesario reseñar, por último, que los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración. Y que, a este respecto, resultarán de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la LIP (artículo 3.Siete Ley 38/2022).

4.3. Cuantificación

4.3.1. Base imponible.

La base imponible del ITSGF está constituida, de acuerdo con los apartados 1 y 2 del artículo 3.Ocho Ley 38/2022, por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, que se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o

derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Para la determinación de la base imponible del ITSGF, el apartado 3 del artículo 3.Ocho Ley 38/2022 remite, una vez más, a la LIP, en concreto a las reglas contenidas en su capítulo IV, que comprende los artículo 9 a 27 LIP, para la valoración de los diversos bienes y derechos de contenido económico que sean susceptibles de constituir el patrimonio del contribuyente.

Los apartados Uno y Dos del artículo 9 LIP tienen un contenido sustancialmente idéntico al de los apartados 1 y 2 del artículo 3.Ocho Ley 38/2022.

Los apartados Dos y Tres del artículo 9 LIP efectúan sendas precisiones, que han de entenderse igualmente aplicables al ITSGF; a saber: (i) no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a bienes exentos (apartado Dos), y (ii) en los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes (apartado Tres).

Los artículos 10 a 25 LIP establecen reglas específicas para valorar determinados bienes y derechos de contenido económico.

El artículo 26 LIP establece que la base imponible del IP y, por ende, también la del ITSGF, se determinará en régimen de estimación directa, salvo que concurren las circunstancias previstas en el artículo 53 LGT, en cuyo caso será aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias²⁰.

²⁰ «1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

Finalmente, el artículo 27 LIP restringe la promoción de la tasación pericial contradictoria a la valoración de los bienes y derechos mencionados en los artículos 18 (joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves), 19 (objetos de arte y antigüedades) y 24 (demás bienes y derechos de contenido económico no incluidos en los artículos 10 a 23) LIP, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 18 LIP, esto es, utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del IP.

4.3.2. Base liquidable.

El apartado Nueve del artículo 3 Ley 38/2022 establece que la base liquidable se reducirá en 700.000 euros, en concepto de mínimo exento, para determinar la base imponible. Por consiguiente, sólo tributan efectivamente por ITSGF los patrimonios superiores a 3.700.000 euros.

Como se analizará en detalle dentro del apartado V de este trabajo, la vigente redacción del artículo 3.Nueve Ley 38/2022 es fruto de la modificación

-
- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
 - b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
 - c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
 - d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.
2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:
- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
 - b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
 - c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.
3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley».

de la redacción original producida por el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2023, con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2022.

Esta modificación retroactiva del artículo 3.Nueve Ley 38/2022 supone aplicar el mínimo exento de 700.000 euros a todos los sujetos pasivos del ITSGF y no sólo a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, como ocurría en la redacción original del precepto, que por esa razón vulneraba el acervo de la Unión Europea, pues suponía una discriminación por razón de la residencia y lesionaba la libre circulación de capitales.

Hasta su modificación, el artículo 3.Nueve Ley 38/2022 se separaba de lo previsto en el artículo 28.Tres LIP, conforme el cual: «[e]l mínimo exento señalado en el apartado anterior [esto es, el regulado por la Comunidad Autónoma y, en su defecto, 700.000 euros] será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir».

4.3.3. Cuota y deuda tributaria.

4.3.3.1. Cuota íntegra.

La cuota íntegra se obtiene aplicando la escala de tipos de gravamen que se muestra a continuación a la base liquidable (artículo 3. Once Ley 38/2022).

Ilustración 1. Escala de gravamen ITSGF

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

El artículo 3.Doce Ley 38/2022 limita el importe de la cuota íntegra en un doble sentido:

Primero. La cuota íntegra de este impuesto, 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 primero. En el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere dicho límite, se reducirá la cuota del ITSGF hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%, lo que implica asumir una imposición mínima por el ITSGF del 20% de su cuota íntegra.

Segundo. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas conjuntas del IRPF, IP e ITSGF se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquellos en esos dos últimos tributos (IP e ITSGF). En su caso, la reducción del ITSGF que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto, sin perjuicio de respetar la imposición mínima por el ITSGF.

A los efectos de calcular el límite de la cuota íntegra del ITSGF, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, previstas en el artículo 31 LIP²¹.

²¹ «Uno. [...] La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro. Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas

Es necesario llamar la atención sobre la aplicabilidad del límite de la cuota íntegra del ITSGF exclusivamente a los sujetos pasivos por obligación personal, porque su inaplicación a los sujetos pasivos por obligación real es un posible motivo de vulneración del acervo de la Unión Europea por suponer una discriminación por razón de residencia y lesionar la libre circulación de capitales. A diferencia de lo que ha sucedido con el mínimo exento, esta restricción a los sujetos pasivos residentes de la limitación de la cuota íntegra del ITSGF no ha sido corregida por el RD Ley 8/2023 y puede suponer una notable diferencia en el gravamen para los no residentes en comparación con los residentes.

4.3.3.2. Deuda tributaria: cuota líquida y cuota a ingresar.

La cuota líquida es la que resulta de aplicar las deducciones del artículo 3.Trece Ley 38/2022 y las bonificaciones del artículo 3.Catorce Ley 38/2022 a la cuota íntegra del ITSGF total o minorada.

Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo dispuesto en Tratados o Convenios Internacionales, podrán deducir en la cuota íntegra del ITSGF los impuestos satisfechos en el extranjero, conforme a lo dispuesto en el artículo 32, apartados 1 y 2, LIP²².

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera

de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior».

²² Artículo 32 LIP: «1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. 2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales».

ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en el artículo 33.1 LIP²³.

La cuota a ingresar por el ITSGF será la resultante de deducir en la cuota líquida la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha, conforme a lo previsto en el artículo 3.Quince Ley 38/2022. De este modo se evita una doble imposición injustificada.

Conviene recordar que al ser el ITSGF un impuesto estatal no cedido a las CCAA y, por tanto, estas no pueden establecer ninguna deducción ni bonificación en la cuota, a diferencia de lo que sucede en el IP.

Tal y como se desprende del artículo 47 Ley 22/2009, las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre el IP en materia de mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones sobre la cuota. Sin embargo, dichas deducciones y bonificaciones deberán ser compatibles con las establecidas en la regulación estatal del impuesto y no podrán suponer una modificación de estas.

Por un lado, el establecimiento de bonificaciones del 100% en la cuota del IP por algunas CCAA de régimen común puede suponer la quiebra del principio de lealtad institucional que deriva del principio de lealtad constitucional, entendido como el respeto que deben observar mutuamente el Estado y las CC.AA. en el ejercicio de sus propias competencias, para asegurarse de no

²³ Artículo 33 LIP: «1. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos. La anterior bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas».

afectar negativamente a los intereses legítimos de los demás, porque bonificar el 100% de la cuota autonómica del IP implica, *de facto*, dejar sin efecto los beneficios fiscales estatales previstos en la regulación del IP.

Por otro lado, conviene recordar que el IP fue técnicamente suprimido por la Ley estatal 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Esa ley eliminó el gravamen sobre el patrimonio en todo el territorio español, mediante una bonificación general del 100% de la cuota, sin eliminar el impuesto, durante los años 2008 a 2010. Por consiguiente, las CC.AA. que han establecido una bonificación general del 100% no han hecho otra cosa que reproducir lo que hizo antes el propio Estado y no cabe desconocer que la literalidad del artículo 47 de la Ley 22/2009 se lo permite.

En definitiva, con la introducción del ITSGF se deja ver que la pretensión del Estado no es otra que limitar las competencias normativas de las CCAA en cuanto al IP, modificando el actual modelo de financiación autonómica de manera indirecta. Tal y como veremos después, las CC.AA. han decidido recuperar o incluso subir el gravamen por IP para patrimonios superiores al umbral estatal establecido en el ITSGF, con la principal finalidad de que la recaudación de este tributo no vaya a parar a las arcas del Estado²⁴.

4.4. Presentación de la declaración y pago de la cuota

Los sujetos pasivos del ITSGF están obligados a presentar declaración del impuesto siempre que la cuota resultante, una vez aplicadas las correspondientes deducciones y bonificaciones, resulte a ingresar (artículo 3.Diecinueve Ley 38/2022).

²⁴ Rubio Guerrero, J.J. (2023): «El Impuesto sobre las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica», *Revista del IEE*, Núm. 1 (pp. 92-97).

La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca el Ministro/a de Hacienda y Función Pública y obligatoriamente por medios telemáticos, tras la modificación operada en el artículo 3.Veinte Ley 38/2022 por la disposición final tercera RD Ley 8/2023.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se establezcan (artículo 3.Veinte Ley 38/2022). El modelo aprobado a tal efecto es el “Modelo 718”²⁵.

Los sujetos pasivos por obligación real que hubiesen presentado su autoliquidación correspondiente al ITSGF del ejercicio 2022, conforme a la redacción originaria del artículo 3.Nueve Ley 38/2022 y, por ende, sin aplicar el mínimo exento de 700.000 euros, aprobado con efectos retroactivos por el RD Ley 8/2023, como se ha visto más arriba, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada.

5. Eficacia temporal del ITSGF e incidencia recaudatoria real.

5.1. Eficacia temporal.

Inicialmente estaba previsto que el ITSGF estuviera vigente en los dos períodos impositivos devengados desde su entrada en vigor, 2022 y 2023, pero la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023 determinó su prórroga «en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica».

Los problemas que suscita la eficacia temporal del ITSGF tienen que ver con el escaso tiempo transcurrido entre las primeras noticias sobre la posible creación de un ITSGF y los años en que iba a estar vigente, la fecha publicación

²⁵ Véase <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas.html> Acceso el 26 de abril de 2024.

en el BOE de la Ley 38/2022 que crea el ITSGF y la fecha del primer devengo, porque a la vista de estas circunstancias cabe sostener la retroactividad de la norma de creación del nuevo impuesto estatal y, en particular, la falta de previsibilidad de su primer devengo para los destinatarios de la norma, con la consiguiente vulneración de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, estrechamente relacionado con el anterior, contenidos en los artículos 9.3 CE y 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, respectivamente.

En septiembre de 2022, la ministra de Hacienda anunció la creación del ITSGF diciendo, textualmente, que era «un impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024»²⁶. Esa misma información fue la que se remitió a la Comisión Europea en el Plan Presupuestario 2023, fechado el 15 de octubre de 2022²⁷.

Como es sabido, la Ley 38/2022 entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, al día siguiente de su publicación en el BOE, por lo que, atendiendo a lo dispuesto en los apartados Diez y Veintiocho de su artículo 3, el ITSGF se devengó por primera vez el 31 de diciembre de 2022, en abierta contradicción con la información proporcionada con anterioridad por el Gobierno.

Tanto el tardío anuncio de la aprobación del ITSGF en el año 2022 como, sobre todo, el inmediato primer devengo de este impuesto, son jurídicamente cuestionables, porque la imprevisibilidad de este nuevo impuesto estatal con efectos en el mismo año en que se aprueba vulnera la confianza legítima, especialmente de quienes por tales circunstancias temporales fueron ineludiblemente sujetos pasivos por obligación personal del ITSGF en el ejercicio

²⁶Véase

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx> Acceso el día 10 de mayo de 2024.

²⁷ Señala textualmente en la página 61 que «se prevé una vigencia de dos años, 2023 y 2024». No se refiere a recaudación, utiliza el término vigencia, por lo que cabe entender que el primer devengo sería el 31 de diciembre de 2023. Puede ser consultado en <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf> Acceso el día 10 de mayo de 2024.

2022, al haber transcurrido sobradamente los 183 días de permanencia durante el año natural en territorio español que les atribuía tal condición, fuera cuando tuvieron noticia de la posible aprobación del ITSGF o fuera cuando supieron que el primer devengo del ITSGF se produciría el 31 de diciembre de 2022 y no el 31 de diciembre de 2023, como previamente se había anunciado.

Como se ha dicho más arriba, también cabe sostener la aplicación retroactiva del ITSGF en el ejercicio 2022, si se entiende que es un impuesto periódico. La definición de su hecho imponible permite defender su carácter instantáneo, pues grava el patrimonio neto del sujeto pasivo en el momento de devengo cuando sea superior a 3 millones de euros, pero existen razones de peso para sostener su carácter periódico: (i) se devenga cada año natural, aunque formalmente carezca de periodo impositivo; (ii) grava la titularidad de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros el día 31 de diciembre de cada año, y no un determinado acto o negocio que se agota con su realización, y, en fin, (iii) carece de sentido calificar como periódicos impuestos que gravan anualmente la titularidad de concretos elementos patrimoniales, como sucede con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y, en cambio, calificar como instantáneo al ITSGF que grava anualmente la totalidad del patrimonio neto cuando supere los 3.000.000 de euros.

Pues bien, si el ITSGF se califica como un impuesto periódico, su aplicación en el ejercicio 2022 supuso una retroactividad impropia o de grado medio, porque la norma afectó materialmente a situaciones nacidas, pero no consumadas, puesto que el artículo 3 Ley 38/2022 entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el impuesto se devengó por primera vez el día 31 de diciembre de 2022.

Los problemas de eficacia temporal expuestos fueron planteados en los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por algunas CC.AA. contra la

regulación del ITSGF y han sido resueltos por el Tribunal Constitucional, como detalladamente se analizará en el próximo capítulo de ese trabajo.

5.2. Incidencia recaudatoria real.

Entrando en el segundo de los contenidos de este capítulo del trabajo, esto es, la incidencia recaudatoria real del ITSGF, procede comenzar destacando que en el Plan Presupuestario 2023 enviado a Bruselas por el Gobierno se preveía un potencial recaudatorio de 1.500 millones de euros anuales para este nuevo impuesto estatal, unos 23.000 contribuyentes potenciales (0,1% del total), bajo el supuesto de que todas las CC.AA. de régimen común eliminaran el IP, en vez de considerar, como hubiera sido más lógico, la regulación vigente en las autonomías para ese impuesto estatal cedido (Gorospe Oviedo, p.39). Tras considerar la regulación aprobada para el ITSGF, la AIREF redujo la previsible recaudación por el ITSGF a 635 millones²⁸.

A la hora de valorar la recaudación del ITSGF resulta imprescindible subrayar que, dada su complementariedad con el IP, se pueden presentar tres escenarios en función de las decisiones que adopten las CC.AA. de régimen común respecto del IP, por lo que deben distinguirse tres situaciones:

Primera. En las CC.AA. que tienen regulada una bonificación del 100% en el IP, las personas físicas resultarán única y efectivamente gravadas por el ITSGF, cuando su patrimonio neto supere los 3.700.000 euros.

Segunda. En las CC.AA. que no tienen regulada una bonificación del 100% en el IP, pero tienen establecidos beneficios fiscales autonómicos y/o tipos de gravamen inferiores a los del ITSGF, las personas físicas también resultarán efectivamente gravadas por el ITSGF, cuando su patrimonio neto supere los 3.700.000 euros, pero sólo por la diferencia de cuotas entre ambos impuestos.

²⁸ AIREF (2023): *Informe sobre los presupuestos iniciales de las administraciones públicas 2023*, Informe 1/23 (pp. 45-46).

Tercera. En las CC.AA. que no tienen regulada una bonificación del 100% en el IP y tienen tipos de gravamen superiores a los del ITSGF, las personas físicas no resultarán efectivamente gravadas por el ITSGF, cuando su patrimonio neto supere los 3.700.000 euros, salvo que los beneficios fiscales autonómicos determinasen una cuota efectivamente satisfecha por el IP inferior a la que resulte de aplicar la regulación del ITSGF.

Recuérdese que, con el objetivo de evitar una injustificada doble imposición de la riqueza patrimonial de las personas físicas, el artículo 3.Quince Ley 38/2022 establece que el sujeto pasivo podrá deducir de la cuota del ITSGF la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha.

Es claro, a la vista de lo expuesto, que las CC.AA. de régimen más afectadas por este nuevo impuesto estatal son aquellas que tenían el IP bonificado total o parcialmente (Madrid, Andalucía y Galicia)²⁹ o tipos de gravamen inferiores a los aplicables en el ITSGF (Cataluña, 2,75% en 2022; Asturias y Murcia,3%; Cantabria, 3,03%; Baleares, 3,45%).

Aunque las diputaciones forales vascas también tenían tipos de gravamen inferiores en el IP (Vizcaya, 2%; Álava y Guipúzcoa, 2,5%) e igualmente la Comunidad Foral Navarra (2% en 2022), el artículo 3.Veinticuatro Ley 38/2022 dispone que *«[l]a adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto se acordará respectivamente en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra»*.

En esas CC.AA. de régimen común más afectadas, el ITSGF supone la atribución a las arcas del Estado de la recaudación por el IP que podría haber

²⁹ Madrid y Andalucía lo tenían bonificado al 100%. Galicia, que lo tenía bonificado en un 25%, mediante la Ley 6/2022, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2023, lo elevó al 50%.

ido a las arcas de esas CC.AA. Para recuperar toda o parte de esa recaudación, evitando que vaya a parar a la Hacienda estatal, algunas CC.AA. de régimen común han modificado la regulación autonómica del IP, con la finalidad de que los sujetos pasivos con un patrimonio superior a 3.700.000 de euros que deben tributar por el ITSGF, ingresen por el IP lo que en principio deberían de ingresar por el ITSGF. Una vez más se deja ver el efecto real de este nuevo impuesto estatal, que no es otro que limitar la autonomía financiera de las CC.AA. de régimen común, en cuanto al establecimiento de bonificaciones y la fijación de los tipos de gravamen.

En el primer año de vigencia del ITSGF se han recaudado 623 millones de euros y los sujetos pasivos afectados han sido 12.010 en total, cifras ambas que no llegan a la mitad de la previsión inicial del Gobierno.

Como cabía esperar, la mayoría de los declarantes se sitúan en las Comunidades Autónomas que tenían el IP bonificado en 2022. En primer lugar, Madrid, con 10.302 sujetos pasivos que han aportado 555 millones de euros; en segundo lugar, Andalucía, con 865 sujetos pasivos que han aportado 29,7 millones de euros, y en tercer lugar Galicia, con 91 declarantes que aportaron 9,8 millones de euros. Estas tres comunidades han aportado el 95% de la recaudación por el ITSGF y el mismo porcentaje de sujetos pasivos del impuesto. Cataluña también aporta una cifra significativa de declarantes, 322, pero un pequeño porcentaje de la recaudación, sólo 2 millones de euros.

Conviene destacar que las comunidades con 10 o menos declarantes del ITSGF 2022 son la mayoría, nueve de las quince de régimen común, y que la recaudación total que aportan es insignificante, 0,5 millones de euros³⁰.

³⁰ Fuente:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf> Acceso el 10 de mayo de 2024.

Ilustración 2: Recaudación ITSGF 2022

	Número de declarantes	Recaudación (Millones €)
Total	12.010	623,6
Andalucía	865	29,7
Aragón	8	0,0
Asturias	10	0,1
Baleares	9	0,0
Canarias	3	0,0
Cantabria	9	0,4
Castilla-La Mancha	5	0,0
Castilla y León	5	0,0
Cataluña	322	2,0
Extremadura	4	0,0
Galicia	91	9,8
Madrid	10.302	555,0
Murcia	15	0,0
La Rioja	3	0,0
Valencia	17	0,2
Ceuta, Melilla y no residentes	342	26,2

En cuanto a las medidas adoptadas por las distintas CC.AA. en el IP tras la entrada en vigor del ITSGF, procede realizar las siguientes consideraciones:

Aragón, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Canarias y La Rioja, que tenían para el IP la tarifa y el mínimo exento previsto subsidiariamente en la regulación estatal, no han introducido ninguna modificación legal a ese respecto, por lo que la recaudación efectiva por el ITSGF en estas comunidades ha tenido y va a seguir teniendo escasísima importancia, porque las tres únicas peculiaridades autonómicas consisten en la exención, prevista en Castilla y León y Canarias, y la bonificación del 99%, prevista en Aragón, para los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad.

Asturias, pese de tener un tipo máximo del IP inferior al del ITSGF, tampoco ha modificado su legislación, por lo que la recaudación del ITSGF ha tenido y tendrá más importancia que en las anteriores, habida cuenta de que además esta comunidad también tiene regulada una bonificación del 99% para los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad.

Cataluña modificó la tarifa del IP en el artículo 1 del Decreto ley 16/2022, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio, para los dos

primeros ejercicios en que se devengue el ITSGF³¹, procediendo a incrementar el tipo de gravamen máximo en el IP hasta el 3,48% para el tramo de base liquidable superior a 20 millones de euros, lo que explica por qué en el ejercicio 2022, pese a tener un número significativo de declarantes del ITSGF, 322, la recaudación que aportaron fue tan pequeña, 2 millones de euros.

Es indudable que la Comunidad de Madrid ha sido la más afectada por la entrada en vigor del ITSGF, lo que explica que, desestimado su recurso de inconstitucionalidad por la sentencia 149/2023, de 7 de noviembre (ES:TC:2023:149), que se analizará en el siguiente capítulo de este trabajo, haya previsto la inaplicación de la bonificación general del 100% prevista en la cuota del IP, mientras esté vigente el ITSGF, y haya introducido en su lugar una bonificación por la diferencia, si la hubiere, entre la cuota íntegra del IP, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 LIP, y la cuota íntegra del ITSGF, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.Doce Ley 38/2022³².

Andalucía también ha reaccionado frente a la desestimación de su recurso de inconstitucionalidad por la sentencia 170/2023, de 22 de noviembre (ES:TC:2023:170) y ha sustituido la bonificación general del 100% en el IP, mientras esté vigente el ITSGF, por dos opciones a las que pueden acudir los sujetos pasivos: (i) una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la cuota íntegra del IP, una vez aplicado el límite conjunto del artículo 31 LIP, y la cuota íntegra del ITSGF, una vez aplicado el límite conjunto establecido

³¹ La disposición transitoria primera del Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos, establece que «[l]a tarifa del impuesto sobre el patrimonio, aprobada en el artículo 1 del Decreto ley 16/2022, es aplicable en los dos primeros ejercicios del impuesto sobre el patrimonio que se devenguen a partir de la entrada en vigor del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas».

³² Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del IP en la Comunidad de Madrid durante el periodo de vigencia del ITSGF, cuyo artículo único introduce una nueva disposición transitoria séptima en el Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

en el artículo 3.Doce Ley 38/2022 o (ii) mantener la bonificación general del 100% en el IP.³³

Galicia ha incorporado una nueva disposición transitoria tercera al Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, mientras esté vigente el ITSGF, mediante el artículo 5 de la Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, con la que: (i) eleva el tipo de gravamen máximo del IP desde el 2,5 hasta el 3,5%, con efectos desde el 1 de enero de 2023, para equipararlo con el tipo de gravamen máximo del ITSGF, y (ii) mantiene una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra del IP, pero establece que esa deducción se reducirá en el importe a pagar que derive de la aplicación de la normativa del ITSGF para el mismo ejercicio, sin que pueda resultar negativo. En caso de que, como consecuencia de la reducción anterior, se agotase el importe de esta bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo³⁴.

Para delimitar el alcance de estas medidas, vamos a poner un ejemplo de un contribuyente que tenga que afrontar el pago de ambos impuestos, IP e ITSGF, residente en las comunidades más afectadas por la entrada en vigor de este último: Madrid, Andalucía y Galicia.

Ejemplo 1

Un contribuyente de Madrid con una base imponible de 6 millones de euros en el IP y una base imponible de 200.000 euros en el IRPF, aplicando el

³³ Nueva disposición transitoria quinta de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de tributos cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, creada por la Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024, en vigor desde el 1 de enero de 2023.

³⁴ Medidas Autonómicas sobre tributos cedidos aprobadas para 2023 (p.10) <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Capitulo-II-Tributacion-Autonómica-2023.pdf>

límite conjunto, tendría una cuota íntegra reducida en el IP de 70.000 euros, mientras que, en el ITSGF, la cuota íntegra reducida sería de 7.820 euros. Aplicando una bonificación en el primero por la diferencia de cuotas ($70.000 - 7.820 = 62.180$ €), la cuota a ingresar por el IP sería $70.000 - 62.180 = 7.820$ euros.³⁵

De esta manera, la cuota del IP coincide con la que correspondería ingresar por el ITSGF, luego al poder deducir la primera en esta última, no se paga nada por el ITSGF y toda la recaudación iría a la comunidad autónoma por el IP.

En el caso de Andalucía, si el contribuyente escoge la primera opción, sucede lo mismo que en anterior ejemplo. En cambio, si elige mantener la bonificación del 100% en el IP, únicamente pagaría lo que le corresponda por el ITSGF y la recaudación sería para el Estado.

Ejemplo 2

Un contribuyente de Galicia con una base imponible del IP de 6 millones de euros (base liquidable de 5,3 millones, tras aplicar el mínimo exento de 700.000 euros), tendría una cuota íntegra del IP de 70.546,37 euros. Aplicando la bonificación del 50%, se queda en 35.273,18 euros. En el ITSGF le corresponde una cuota íntegra de 39.100. Esa bonificación se reduce del importe a pagar del ITSGF, luego por este pagaría únicamente 3.826,82 euros.

Podemos ver entonces cómo se mantiene la recaudación en la comunidad por el IP de lo que correspondería a la Hacienda estatal por el ITSGF, que es el objetivo de la reforma implementada por la Comunidad de Galicia.

La Comunidad de Extremadura ha introducido una bonificación del 100% en la cuota íntegra del IP, desde el 1 de enero de 2023, con el confesado objetivo

³⁵ Portillo, J. (2023): «Así queda el cobro de Patrimonio en Madrid para neutralizar a Hacienda», *Expansión*, Fuente: <https://www.expansion.com/economia/2023/12/08/657224d3e5fdea56158b459a.html>

de atraer más talento con capacidad inversora, fomentándose, de esta forma, la actividad económica y la creación de empleo³⁶.

La Comunidad Valenciana, que tenía previsto un tipo de gravamen máximo en el IP del 3,75% en 2022, ha aprobado una nueva escala de gravamen, que va desde el 0,25% al 3,5%, mediante la Ley 7/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, con efectos en 2023.

Cantabria también ha aprobado una bonificación autonómica del 100% en la cuota íntegra del IP, pero con efectos desde el 2024, a través del artículo 4 bis de la Ley 3/2023, de 26 de diciembre, pero en su disposición adicional tercera establece que «la bonificación prevista en el artículo 4 bis no será de aplicación cuando el patrimonio neto del sujeto pasivo sea superior a 3.000.000 euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal».

Baleares ha incrementado el mínimo exento del IP, que era de 700.000 euros, hasta 3.000.000 de euros, con efectos desde el 1 de enero de 2024, por la disposición final 2.13 de la Ley 12/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2024.

La Región de Murcia, mediante el artículo 55.18 de la Ley 4/2023, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2024, modifica la disposición adicional octava del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, estableciendo que, en relación con los devengos del impuesto sobre el patrimonio que se produzcan en fecha 31 de diciembre de

³⁶ Se ha introducido por el artículo 1.3 del Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, incorporando un artículo 15 bis al Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

2023 y 31 de diciembre de 2024, el mínimo exento del IP se fija en 3.700.000 euros.

Por último, cabe hacer referencia a la situación del ITSGF en los territorios forales, donde se ha configurado como «tributo concertado de normativa autónoma» complementario del IP, mientras se mantenga vigente en el ámbito nacional, a través de las correspondientes modificaciones en el Convenio y el Concierto Económico vigentes en Navarra³⁷ y País Vasco³⁸, respectivamente, en los mismos términos que el IP.

A la vista de todas las modificaciones expuestas, cabe sostener que la aprobación del ITSGF ha generado cambios relevantes en la regulación autonómica del IP, con distintos objetivos y con diferentes resultados, tanto para los sujetos pasivos de ambos tributos, como para el reparto de la recaudación correspondiente entre la comunidad autónoma, la que corresponda por el IP, y el Estado, la que corresponda por el ITSGF.

Al igual que las CC.AA. de régimen común, no cabe descartar que los declarantes del ITSGF en el ejercicio 2022, sorprendidos inicialmente por la rápida tramitación y aprobación del ITSGF, hayan tomado medidas en el ejercicio 2023 de reestructuración de su patrimonio e incluso de traslado de su residencia fiscal a otro país o a otra comunidad autónoma para evitar o minimizar el impacto conjunto del IP y del ITSGF.

³⁷ Ley 8/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Introduce una disposición adicional octava del siguiente tenor: «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra en los mismos términos establecidos en el artículo 17 del presente Convenio Económico, con efectos para todos los ejercicios en que dicho impuesto mantenga su vigencia».

³⁸ Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Introduce una disposición adicional quinta del siguiente tenor: «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, es un tributo concertado de normativa autónoma, y se exigirá en los mismos términos establecidos en el artículo 24 del presente Concierto Económico, con efectos para todos los ejercicios en que el referido Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas mantenga su vigencia».

En fin, la Agencia Estatal de Administración Tributaria prevé que en esta campaña de 2024, en la que se autoliquida el IP del ejercicio 2023, los ingresos por este tributo estatal cedido aumenten en un 60% respecto a los obtenidos en el ejercicio 2022, hasta los 1.980 millones de euros³⁹, efecto que cabe atribuir a la creación del ITSGF y a la reacción de las comunidades autónomas, sobre todo de las más afectadas, mediante modificaciones en la regulación autonómica del IP, lo que ha dado lugar a una armonización indirecta de la tributación en el IP, que sin duda era el objetivo preferente.

6. Problemas de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

6.1. Problemas de constitucionalidad.

Como hemos hecho referencia en numerosas ocasiones a lo largo del presente trabajo, la entrada en vigor del ITSGF provocó que las CC.AA. más afectadas interpusieran recursos de inconstitucionalidad frente al artículo 3 Ley 38/2022.

El primero de esos recursos de inconstitucionalidad, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, fue resuelto por el Tribunal Constitucional en la sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023 (ES:TC:2023:149), con la que avaló la constitucionalidad del ITSGF. Lo decidido en esa sentencia sirve al Tribunal Constitucional para resolver en sentencia el resto de los recursos de inconstitucionalidad presentados, tal y como podemos extraer del FJ.1 apartado b) de las mismas⁴⁰: *«El art. 3 de la Ley 38/2022 ha sido ya objeto de un pronunciamiento de este tribunal que, por la STC 149/2023, de 7 de noviembre, ha desestimado íntegramente el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto contra dicho precepto por el Consejo de Gobierno*

³⁹ Véase <https://cincodias.elpais.com/economia/2024-04-04/el-fin-de-las-rebajas-autonomicas-eleva-los-ingresos-por-el-impuesto-de-patrimonio-en-un-60.html>

⁴⁰ Sentencias del Tribunal Constitucional 170/2023, de 22 de noviembre (ES:TC:2023:170), 171/2023, de 22 de noviembre (ES:TC:2023:171), 189/2023, de 12 de diciembre (ES:TC:2023:189) y 190/2023, de 12 de diciembre (ES:TC:2023:190).

de Comunidad de Madrid. Todos los motivos de inconstitucionalidad que esgrime el recurso de la Junta de Andalucía/Xunta de Galicia/Asamblea de Madrid/Consejo de Gobierno de la Región de Murcia han sido ya enjuiciados en dicha sentencia, cuya doctrina, por tanto, es aplicable para resolver el presente proceso».

En este primer recurso de inconstitucionalidad, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid imputó al artículo 3 de la Ley 38/2022 las siguientes infracciones constitucionales: (i) vulneración del artículo 23.2 CE, por impulsarse la iniciativa legislativa mediante proposición de ley en vez de por un proyecto de ley y por la falta de homogeneidad, respecto de la proposición de ley original, de la enmienda por la que se introdujo; (ii) infracción de los artículos 156.1 (y, en conexión con este, del artículo 137 CE) y 157.3 CE, porque, en lugar de modificar el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio, se crea el nuevo tributo para armonizar de manera impropia dicho impuesto cedido; (iii) vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE, por establecer un nuevo impuesto con carácter retroactivo; (iv) infracción del artículo 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, (v) quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del artículo 156.1 CE.

Vamos a analizar primero los argumentos del voto mayoritario, que avaló la constitucionalidad del impuesto y después los argumentos del voto particular, que sostuvo la inconstitucionalidad del ITSGF, para concluir con una reflexión personal sobre cada una de las vulneraciones constitucionales denunciadas.

6.1.1. Vulneración del artículo 23.2 CE.

El letrado de la Comunidad de Madrid sostuvo: por un lado, que el artículo 3 Ley 38/2022 fuera fruto de una enmienda incluida en una proposición de ley patrocinada por los grupos parlamentarios que sustentaban el Gobierno, por considerar que se debería haber aprobado a través de un proyecto de ley, porque a diferencia de aquel el proyecto de ley exige consulta pública, memoria de

impacto normativo y dictamen del Consejo de Estado; y, por otro lado, que la enmienda no guardaba una relación mínima de homogeneidad respecto al texto enmendado, invocando la «doctrina de la homogeneidad», conforme a la cual, la posibilidad de introducir nuevos contenidos en un proyecto o proposición de ley por vía de enmienda se ha limitado tradicionalmente a aquellos supuestos que, entre otros requisitos, “versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar” (STC 23/1990, FJ 5), y que el contenido de la proposición de ley no es ya que no versase sobre la misma materia, es que ni siquiera tenía la misma naturaleza que los gravámenes previstos en la proposición de ley, porque el TSGF es un tributo mientras que los gravámenes de la proposición de ley son prestaciones patrimoniales no tributarias. Denunció, por tanto, la vulneración del *ius in officium* del art 23.2 CE.

El abogado del Estado y la letrada de las Cortes Generales niegan que fuera necesario un proyecto de ley y que supusiera un vicio de constitucionalidad que la iniciativa proviniera de los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno, y, por otro lado, consideran que el ITSGF sí guarda conexión con el objetivo de la proposición de ley (exigir un esfuerzo solidario para afrontar la inflación y la crisis energética) y la naturaleza de este impuesto y de los dos gravámenes regulados junto con el mismo también coincide, porque el uno y los otros son prestaciones patrimoniales coactivas y de interés público.

El Tribunal Constitucional rechaza estos motivos de impugnación con los siguientes argumentos⁴¹, sintéticamente expuestos:

- (i) No cabe reprochar constitucionalmente la utilización de una proposición de ley en lugar de un proyecto de ley y, como el artículo 3 Ley 38/2022 se introdujo por vía de enmienda, la presentación de esa enmienda no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo.

⁴¹ STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 2.

- (ii) La regulación del ITSGF sí que presenta homogeneidad con las demás medidas incluidas de la proposición de ley, porque su aprobación también está dirigida a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética e inflación. Aunque los dos gravámenes regulados junto con el ITSGF no tengan naturaleza tributaria, los tres persiguen el mismo objetivo, coadyuvar al «pacto de rentas» y al «reparto del esfuerzo».

Dada la amplia extensión del voto particular que refleja la STC 149/2023, que se está comentando, los votos particulares que lucen las otras sentencias antes mencionadas se remiten a aquel y resumen sus conclusiones, que discrepan de las del voto mayoritario en los siguientes puntos:

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

6.1.2. Vulneración de los artículos 156.1 y 157.3 CE.

El letrado de la Comunidad de Madrid alega que mediante la creación del ITSGF se alteró de manera unilateral los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, eludiendo el procedimiento que debía seguirse para hacerlo, el cual necesita de modificación de la LOFCA, la Ley 22/2009 y la Ley 29/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos a la Comunidad de Madrid, lo que supone vulnerar el artículo 156.1 CE, que recoge los siguientes principios: autonomía financiera, corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional. Asimismo, alega la infracción del artículo 157.3 CE que exige ley orgánica para aprobar normas que resuelvan los posibles conflictos entre Estado y CC.AA.

La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado sostienen que la aprobación del ITSGF no afecta a las competencias autonómicas sobre el IP, ni modifica el régimen de cesión, por lo que no se vulneran los preceptos constitucionales mencionados.

El Tribunal Constitucional rechaza también estos motivos de impugnación⁴², con los siguientes argumentos:

- (i) De la normativa del ITSGF se extrae que persigue mantener (para los patrimonios superiores a tres millones de euros) el nivel de tributación derivado de la normativa estatal del IP ; su importe será cero salvo que, en ejercicio de las competencias autonómicas, se haya introducido una bonificación en la cuota del IP ; y que no afecta a la cuantificación del IP resultante de dichas competencias ni, por tanto, a los ingresos que las Comunidades Autónomas obtienen con él. Por consiguiente, las competencias normativas establecidas en el régimen de cesión del IP (mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones) se mantienen intactas y no se produce una disminución de los ingresos autonómicos, por lo que no se vulnera la corresponsabilidad fiscal⁴³.

⁴² STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 3.

⁴³ La autonomía tributaria se conecta, como parte de la autonomía financiera, con el principio de «corresponsabilidad fiscal», en virtud del cual las comunidades autónomas deben poder «generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público» (Sentencias del TC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a).

- (ii) Nada impide que las CC.AA. utilicen sus competencias normativas con fines extrafiscales, como el de atraer riqueza e inversión, pero tienen que hacerlo respetando su marco competencial, sin invadir la potestad originaria en materia tributaria del Estado recogida en el artículo 133.1 CE y su competencia exclusiva en materia de «hacienda general» del artículo 149.1.14 CE. Esto se traduce en que la autonomía financiera del artículo 156.1 CE, la cual permite bonificar íntegramente el IP, no permite, sin embargo, impedir que las Cortes Generales establezcan un impuesto con una finalidad recaudatoria y armonizadora, pues los residentes de las CC.AA. también están sometidos a la potestad tributaria estatal, de modo que tampoco se vulnera la autonomía financiera de las CC.AA.⁴⁴
- (iii) Atendiendo a la doctrina sentada en la STC 26/2015 anteriormente mencionada, niega la vulneración del principio de coordinación por la creación de un tributo con fines armonizadores y también la del principio de lealtad institucional, puesto que el ITSGF no genera a las CC.AA. una pérdida de recaudación.
- (iv) Por último, tampoco admite la vulneración de la reserva de ley orgánica prevista en el artículo 157.3 CE, porque el ITSGF no se crea en aplicación de la LOFCA, sino en el ejercicio de las competencias del Estado ex artículos 133.1 y 149.1.14 CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco estamos ante una norma “para resolver los conflictos que pudieran surgir”, pues tal conflicto no existe, ya que no se han cuestionado las competencias de las CC.AA. para bonificar íntegramente el IP y, además, el ITSGF no minorra los ingresos autonómicos, por lo que no es necesaria ninguna “fórmula de colaboración financiera”.

⁴⁴ Esta conclusión la confirma el TC a través de la STC 26/2015, de 9 de febrero, en la cual declaró la competencia del Estado para establecer el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito, un tributo con finalidad armonizadora, reconociendo por tanto su potestad para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, luego nada impide hacerlo respecto a su propio espacio fiscal.

El voto particular sostiene en relación con las vulneraciones que nos ocupan⁴⁵ lo siguiente:

Lo que se cuestionaba en la demanda no era la potestad del Estado de armonizar la imposición patrimonial, sino el cauce utilizado para hacerlo, esto es, una armonización impropia al margen del bloque de constitucionalidad y por vía de ley ordinaria y no orgánica. Al respecto señala el voto particular que la restricción del poder autonómico sobre los tributos cedidos, en cuanto implica una «interferencia directa» del Estado en su autonomía política, se debe desplegar siguiendo el cauce establecido en la CE; esto es: adoptar la decisión en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) y materializarla después en la LOFCA, las normas estatutarias, la Ley 22/2009 y la correspondiente ley de cesión de la CC.AA, previo acuerdo en la correspondiente Comisión mixta Estado-comunidad autónoma, y, finalmente, la ley autonómica de concreción (Sentencias del TC 41/2016, de 3 de marzo, FJ 16, y 33/2019, de 14 de marzo, FJ 3)

Discrepan los magistrados firmantes del argumento del voto mayoritario en cuanto a la justificación de la finalidad armonizadora del nuevo impuesto, porque el IDEC es un «tributo propio» y el Estado tiene un título competencial en el artículo 6.2 de la LOFCA, que impide a las comunidades autónomas establecer tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado. Esta clase de tributos no forman parte del sistema de financiación y su armonización se puede realizar mediante cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales aprecien esa necesidad (artículo 150.3 de la CE), mientras que los «tributos cedidos» tienen previsto un sistema multilateral de modificación por su carácter estructural del sistema de financiación.

Añaden que los tributos cedidos se pueden utilizar con fines extrafiscales, como son la atracción de riqueza e inversión, lo cual deriva del principio de autonomía política, y siempre que la medida esté razonablemente justificada y proporcionada (Sentencia del TC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4).

⁴⁵ Voto particular de la STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 2.

Concluyen afirmando que, aunque la Ley 38/2022 no incida directa y formalmente en el IP, a través del artificio articulado con la creación del ITSGF sí se ha afectado directamente a la autonomía política, al impedir emplear el IP como instrumento de política fiscal y económica, además de a la autonomía financiera, dado que si se preserva la bonificación total o parcial en el IP, la recaudación irá a parar al Estado, sustrayendo a las CC.AA. de forma torticera un recurso propio del sistema de financiación.

Es indudable que la autonomía política y financiera permite a las CC.AA. utilizar los tributos como instrumentos de política económica y enderezarlos al fin extrafiscal de atraer riqueza e inversión, como igualmente lo es que las CC.AA. solo pueden perseguir ese fin extrafiscal en el marco de sus competencias, que obviamente no pueden comprometer la potestad originaria del Estado en materia tributaria y su competencia exclusiva en materia de hacienda general, pero como destaca el voto particular lo que se cuestiona no es la potestad armonizadora del Estado, sino el cauce utilizado hacerlo, porque en materia de tributos cedidos debe seguir el procedimiento previsto en el bloque de constitucionalidad arriba mencionado y no a través de esta vía indirecta.

Aunque es cierto que la introducción del ITSGF no altera las competencias normativas de las CC.AA. en el IP, porque estas pueden seguir modificando los tipos de gravamen o establecer o modificar las bonificaciones, sí que afecta a su autonomía financiera, porque se fuerza a aquellas que tenían bonificado el IP a eliminar dicha bonificación e incluso a aquellas que no lo tenían, a incrementar los tipos, porque la recaudación que no ingresen como consecuencia de esas bonificaciones en el IP irá a parar al Estado en virtud del ITSGF, tal y como hemos podido observar en el análisis previo de medidas adoptadas por las CC.AA.

Al ser esto así, procede subrayar que el artículo 157.3 CE establece que se deberá regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias

financieras del apartado 1, entre las cuales están los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, así como también las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado, y que el ITSGF se aprueba mediante ley ordinaria.

Abunda en la tesis que se sostiene el Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022, porque sus autores previeron cuatro posibilidades de reforma del marco de cesión a las CC.AA. de potestades normativas en el IP y entre ellas se encontraba la que finalmente se ha adoptado, esto es, la creación de un nuevo impuesto mediante ley estatal, advirtiendo de que cualquiera de las cuatro opciones afectaba a la autonomía financiera de las CC.AA., en comparación con la situación preexistente, al impedir «eliminar de facto la tributación por el impuesto sobre el patrimonio».(Gorospe Oviedo, 2024, p.27)

Esa restricción a la autonomía financiera de las CC.AA. requería un proceso de negociación y acuerdo entre el Estado y las CC.AA. en el seno del CPFF, que se materializaría después en la modificación de la LOFCA, de las normas estatutarias, de la Ley de financiación de las CC.AA. de régimen común y la correspondiente ley de cesión a cada una de esas CC. AA., previo acuerdo en la correspondiente Comisión mixta Estado-Comunidad Autónoma.

En suma, la introducción del ITSGF en nuestro ordenamiento jurídico tributario ha afectado a la autonomía financiera y política de las CC.AA. de régimen común mediante ley ordinaria, por lo que debería haber sido declarado inconstitucional, tal y como sostienen los magistrados que firman el voto particular.

6.1.3. Vulneración del artículo 31.1 CE.

El letrado de la Comunidad de Madrid alegó en su demanda la vulneración de los principios tributarios de capacidad económica y no confiscatoriedad consagrados en el artículo 31.1 CE.

Con respecto al primero, no cuestionó que la titularidad de un patrimonio superior a 3 millones de euros sea una manifestación real de la riqueza del contribuyente, pero sostuvo que los tipos del ITSGF son demasiado elevados en relación con la rentabilidad actual de los activos financieros. En otras palabras, no se cuestionó la vulneración del principio de capacidad económica como «fundamento», sino en su otra vertiente, como «criterio, parámetro o medida» de la imposición.

Este argumento resultó desestimado por el TC con base en que el ITSGF grava la titularidad de los bienes y no la renta que estos generan, por lo que todos los datos aportados por el demandante sobre la rentabilidad de los activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica, porque se trata de un impuesto sobre el patrimonio, no de un impuesto sobre la renta.⁴⁶

En cuanto al segundo principio, el de no confiscatoriedad, el letrado de la Comunidad de Madrid sostiene igualmente que los tipos del ITSGF son excesivos, aludiendo de nuevo a la rentabilidad de los elementos patrimoniales gravados por el impuesto.

El Tribunal Constitucional concluye que el ITSGF, al ser un impuesto sobre el patrimonio, sólo tendría alcance confiscatorio en el caso de agotar todo el valor del mismo y no el valor de la renta generada por los bienes gravados, que supone una manifestación distinta de la capacidad económica, gravada por otros impuestos.

El voto particular no cuestiona la posición mayoritaria.

⁴⁶ STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 4.

Es cierto que el ITSGF recae sobre una manifestación real de la riqueza como es el patrimonio y que sus tipos no son excesivos, si se atiende a los establecidos para el IP y se recuerda que el ITSGF lo complementa, por lo que se comparte la conclusión de la posición mayoritaria: la regulación del ITSGF no vulnera del principio de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional destaca que el ITSGF sería confiscatorio si agotase todo el valor del patrimonio gravado, pero no repara en el posible alcance confiscatorio del sistema impositivo, como consecuencia de la tributación mínima que impone el artículo 3.Doce Ley 38/2022, que para los sujetos pasivos por obligación personal establece que la suma de la cuota íntegra del ITSGF, junto con la del IPRF y la del IP, no podrá exceder de la suma de las bases imponibles del IPRF, reduciéndose la cuota del ITSGF hasta alcanzar el límite indicado, pero sin que la reducción pueda superar el 80%, lo cual implica una imposición mínima del 20% de la cuota del ITSGF. Si a esto se añade que el artículo 31 LIP excluye a la hora de aplicar ese límite del 60% la parte del patrimonio que corresponde a elementos patrimoniales que no produzcan rendimientos gravados por el IPRF, se debe hablar de un doble «impuesto mínimo»: el correspondiente a elementos patrimoniales no productivos y el 20% de la cuota del ITSGF. (Gorospe Oviedo, 2024, p.31)

6.1.4. Vulneración del artículo 9.3 CE.

El letrado de la Comunidad de Madrid alega una retroactividad impropia o de grado medio del ITSGF, porque entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y se devengó por primera vez el día 31 de diciembre de ese mismo año, sin que la Ley 38/2022 invoque razones extraordinarias que justificasen esa retroactividad, con la consiguiente vulneración del principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 CE, igualmente vulnerado como consecuencia de la imprevisibilidad de este tributo, por no haber sido anunciada su creación hasta el mes de octubre.

El abogado del Estado sostiene que, como el ITSGF es instantáneo y no periódico, no se puede dar la retroactividad impropia alegada de contrario.

El Tribunal Constitucional rechaza la vulneración del artículo 9.3 CE⁴⁷ con los tres siguientes argumentos:

- (i) El artículo 3. Tres Ley 38/2022 establece que el hecho imponible del ITSGF consiste en la titularidad por el sujeto pasivo en el momento de devengo de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros, que se devenga cada 31 de diciembre y que afecta al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. Por lo tanto, se trata de un tributo instantáneo que carece de periodo impositivo, porque el hecho imponible se agota en sí mismo el 31 de diciembre.
- (ii) La retroactividad impropia o de grado medio únicamente se puede dar en los tributos periódicos, y tiene lugar cuando la norma afecta a situaciones nacidas, pero no consumadas. En los tributos instantáneos, la retroactividad o es auténtica o absoluta (aplicable a un hecho imponible ya consumado) o simplemente no existe (se aplica a los hechos devengados tras la entrada en vigor de la norma). Luego en este caso no existe retroactividad, porque la norma entró en vigor el 29 de diciembre y el primer devengo se produjo dos días más tarde.
- (iii) En cuanto a la imprevisibilidad, recuerda que como deriva de su consolidada doctrina⁴⁸ 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.

El voto particular refuta íntegramente los argumentos⁴⁹ de la mayoría:

⁴⁷ STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 5.

⁴⁸ STC 182/1997 y STC 62/2023, que se refieren a la modificación del IRPF y a los pactos sucesorios a mitad del ejercicio

⁴⁹ Voto particular de la STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 4.

- (i) Aunque el ITSGF formalmente carezca de periodo impositivo, no grava actos concretos, sino la titularidad de todo el patrimonio de las personas físicas en el momento de devengo, por lo que se trata, en realidad, de un tributo periódico, porque tiene «un hecho imponible duradero o de período, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo», porque se devenga con «carácter periódico» (cada año) y porque cuenta con una «dimensión temporal» que coincide, en cada «ejercicio», con el «año natural». Sería paradójico, además, que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que gravan la titularidad de elementos patrimoniales concretos, sean periódicos y que los que gravan la titularidad de todo el patrimonio sean instantáneos.
- (ii) La retroactividad de las normas tributarias, aunque no sea contraria a la prohibición de retroactividad de las normas del artículo 9.3 CE, puede entrar en colisión con otros principios consagrados en dicho artículo, como el de seguridad jurídica y el de confianza legítima de los ciudadanos. Como como la norma impugnada crea un nuevo impuesto y tiene carácter retroactivo, por afectar materialmente a situaciones de hecho nacidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor (la adquisición de cada elemento patrimonial que condujo a la titularidad de la «totalidad» de un patrimonio), solo cabría apreciar su legitimidad constitucional si (a) fuese «previsible» y (b) concudiesen «cualificadas razones de interés público».
- (iii) En cuanto a la previsibilidad, el ITSGF no formaba parte del contenido inicial de la proposición de ley admitida por el Congreso en agosto de 2022, fue incorporado a través de la enmienda núm. 99 aprobada el 23 de noviembre de ese mismo año y en octubre de 2022 se había anticipado no solo a los ciudadanos sino también a los órganos europeos que su vigencia afectaría a los periodos de 2023 y 2024, por lo que su entrada en vigor de manera sorpresiva

el 31 diciembre de 2022, afectó de manera grave e injustificada a las expectativas legítimas de los ciudadanos.

- (iv) En cuanto a las cualificadas razones de interés público, la finalidad recaudatoria y armonizadora del impuesto, recogidas en el Preámbulo de la Ley 38/2022, no son razones cualificadas de interés público, se trata de meros objetivos que no pueden justificar la cesión del principio de seguridad jurídica en favor de otros derechos de mayor protección, dado que ni la situación de económica de inflación era tan catastrófica ni la armonización de las CC.AA. de régimen común era tan urgente.
- (v) En suma, la entrada en vigor del ITSGF fue absolutamente imprevisible para los destinatarios de la norma y no existir la necesaria justificación para que esta imprevisibilidad no hubiera quebrado ninguna expectativa legítima, se debe concluir que afectó de manera inconstitucional a los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

Para valorar la posible inconstitucionalidad del ITSGF por vulneración del principio de seguridad jurídica es imprescindible distinguir sus dos vertientes: la vertiente negativa, conforme a la cual la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la prohibición de la arbitrariedad (Sentencias del TC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4, y 49/2015, de 5 de marzo, FJ 4), y la vertiente positiva, que supone la protección de la confianza de los ciudadanos frente a los cambios normativos previsibles, las cuales se contienen en el art 9.3 CE y 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, respectivamente. Por lo que procede analizar la retroactividad de la norma por su entrada en vigor en 2022 y la confianza legítima por su imprevisibilidad.

Comparto la opinión del voto particular en cuanto a su consideración del ITSGF como tributo periódico y no instantáneo, porque a pesar de carecer formalmente de periodo impositivo, el hecho imponible no se agota en sí mismo, no se gravan actos concretos, sino que se produce a lo largo del tiempo, esto es,

del periodo impositivo. Luego sí hay retroactividad de grado medio o impropia, al producirse su entrada en vigor el 29 de diciembre (situación nacida) y su primer devengo el día 31 de diciembre (situación no consumada). Esta retroactividad entra indudablemente en conflicto con el principio de seguridad jurídica, por lo que debemos atender a las circunstancias específicas de cada caso. La finalidad recaudatoria no justifica la cesión de la seguridad jurídica, en primer lugar, porque la situación económica no era tan gravosa, y menos ahora por lo que la prórroga de su vigencia inicial carece de sentido y, en segundo lugar, porque la recaudación de los cuatro grandes tributos (IRPF, IS, IVA e IIEE) se incrementó en el año 2022 llegando hasta los 31.359 millones de euros y la recaudación prevista inicialmente para el ITSGF era de tan solo 1.500 millones.⁵⁰ La otra finalidad armonizadora tampoco la justifica, puesto que además de hacerse al margen del procedimiento legalmente establecido, no requería de urgencia.

En cuanto a protección de la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles (Gorospe Oviedo, 2024, p. 38). Como bien sabemos, la sujeción a este impuesto por obligación personal se determina con base en el criterio de residencia habitual del IPRF, que supone la permanencia durante más de 183 días del año natural en territorio español. Como ya hemos expuesto anteriormente, el Plan Presupuestario de 2023 enviado a Bruselas en octubre de 2022, proponía la creación del ITSGF con vigencia para 2023 y 2024, así como en una nota de prensa de septiembre de 2022 en la cual la ministra de Hacienda anunciaba su aprobación diciendo textualmente que era un «impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024». Por lo que, de manera inequívoca, tanto la aprobación de la enmienda en noviembre de 2022 como el sorpresivo primer devengo el 31 de diciembre de ese mismo año y no en 2023, como inicialmente estaba previsto, da lugar a una clara imprevisibilidad, siendo imposible ya para los sujetos pasivos por obligación personal que lo eran en 2022 trasladar su residencia a otro territorio distinto del español, así como reajustar su patrimonio con el objeto de no afrontar el pago del impuesto. Es cierto que el

⁵⁰ Ruiz Gallud, S. (2023): «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico.», *Revista del IEE*, Núm. 1 (p.109).

ordenamiento jurídico cambia constantemente y que no hay derechos tributarios adquiridos, pero la modificación de las normas no puede vulnerar la seguridad jurídica de certeza del derecho y la confianza legítima de los ciudadanos.

6.2. Problemas de conformidad con el Derecho de la Unión Europea

La aprobación del ITSGF no sólo plantea problemas de constitucionalidad, también los suscita de posible desconformidad con el ordenamiento jurídico de la UE en algunos puntos, que analizaremos a continuación.

En primer lugar, los sujetos pasivos del ITSGF por obligación personal que trasladaron su residencia a España y se vieron sorprendidos por la aprobación del impuesto a finales del 2022, sin posibilidad de reacción y con la mayoría de su patrimonio radicado en otros Estados, como resultaron inevitablemente obligados a tributar en el ITSGF por todo su patrimonio mundial, pueden considerar vulnerados los principios comunitarios de seguridad jurídica y confianza legítima, de modo que les cabe impugnar su autoliquidación y tras agotar la vía económico-administrativa acudir a la vía judicial contencioso-administrativa interesando de la Sala de lo Contencioso-administrativo competente la presentación de una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea(en adelante, TJUE).

En efecto, como subraya Almudí Cid (2023, p.37), el principio de seguridad jurídica y su corolario, el de protección de la confianza legítima, pueden ser invocados directamente por los particulares, porque el TJUE los ha considerado como auténticos principios generales del Derecho de la UE⁵¹. Si bien el Derecho originario de la UE no recoge expresamente ninguno de los dos, estos principios encuentran su fundamento en los valores de respeto del Estado de Derecho y los derechos humanos, en los que se fundamenta la Unión Europea, tal y como establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión

⁵¹ Véase la Sentencia del TJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke/Alta Autoridad* (C-111/63, ECLI: EU:C:1965:76).

Europea (en adelante, TUE).⁵² Como señala Almudí Cid (2024, p. 24), a diferencia del TC, la jurisprudencia del TJUE pone la seguridad jurídica y la confianza legítima de los obligados tributarios por encima de las eventuales razones de interés general que puedan justificar la inmediata introducción de un determinado tributo (v. gr.: necesidades recaudatorias, justicia tributaria).⁵³

Como hemos mencionado en el análisis de los elementos esenciales del ITSGF, en la redacción original del artículo 3 Ley 38/2022, el mínimo de exento de 700.000 euros, así como el límite de la cuota íntegra solo les era aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, por lo que su inaplicación a los sujetos pasivos por obligación real constituye un posible motivo de vulneración del acervo de la Unión Europea por suponer una discriminación por razón de residencia y lesionar la libre circulación de capitales.⁵⁴

La cuestión del mínimo exento ha sido resuelta por el RD Ley 8/2023, al suprimir la referencia a los sujetos por obligación personal, con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2022, lo que permite a los afectados que presentaron la declaración en el año 2022 solicitar la devolución de ingresos de ingresos indebidos. Por el contrario, la restricción a los sujetos pasivos residentes de la limitación de la cuota íntegra del ITSGF no ha sido corregida por el RD Ley 8/2023 y puede suponer una notable diferencia en el gravamen para los no residentes en comparación con los residentes. Esta diferencia de gravamen se produce cuando la mayor parte del patrimonio de los no residentes se encuentra en España, y además se acrecienta por la nueva presunción de titularidad indirecta de inmuebles en territorio español a través de participaciones en sociedades no residentes, introducida a través de la reforma del art 5.1 LIP por la Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022. Esta presunción de titularidad

⁵² Almudí Cid, J.M. (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*, núm. 144, pp. 7-24.

⁵³ Véanse las Sentencias del TJUE de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, acumulados, ECLI:EU:C:2004:263), apartado 7, y de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol* (C-201/08, ECLI:EU:C:2009:539), apartado 52.

⁵⁴ Se prohíbe la discriminación por razón de nacionalidad en el art 21.2 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE y la prohibición a la libre circulación de capitales en el artículo 63 TFUE.

indirecta afecta especialmente a los no residentes que invirtieron en inmuebles situados en radicados en territorio español hasta octubre de 2022 (momento en el que se anunció la entrada en vigor del ITSGF) a través de entidades no residentes, bajo la confianza de que no resultarían gravados por el IP. Dicha confianza derivada de anteriores contestaciones a las Consultas de la DGT, que confirmaron que no tributaba por IP el hecho de tener participaciones en entidades no residentes que ostentaran, de manera directa o indirecta, inmuebles en España.⁵⁵ Con lo cual, dicha confianza de los no residentes se ha visto claramente frustrada por esta modificación introducida por la Ley 38/2022, que deberán tributar por el valor de los inmuebles situados en España, y puede dar lugar al pago de una gran suma dependiendo de dicho valor.

Esta restricción del límite de la cuota íntegra del art 31.1 LIP a los sujetos pasivos por obligación personal afecta tanto a los no residentes como a los impatriados del artículo 93 de la LIRPF (personas físicas con residencia fiscal en España a consecuencia de su desplazamiento a territorio español que opten por tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes –IRNR–), a la vista de las contestaciones de la DGT en las consultas V0420-23, de 24 de febrero de 2023, y V0424-23, de 24 de febrero de 2023, porque en ellas se determina que las personas físicas acogidas al régimen fiscal especial de impatriados están sujetas por obligación real al IP y al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

Por esta razón, ambos grupos de sujetos pasivos podrían invocar la vulneración de la libre circulación de capitales conforme al artículo 63 TFUE, con sustento en la doctrina sentada por el TJUE en su la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España* (C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130) en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («ISD» en adelante), aplicable tanto a los residentes en Europa como a los extracomunitarios. En esa sentencia se condenó a España porque la regulación del ISD vulneraba la libre

⁵⁵ Véanse las contestaciones de la DGT a las consultas V3178-19, de 14 de noviembre de 2019, y V2070-21, de 9 de julio de 2021.

circulación de capitales al privar a los no residentes de las ventajas fiscales autonómicas, al negarse su conexión con una Comunidad Autónoma⁵⁶. Según esta jurisprudencia, las herencias y donaciones son indudablemente movimientos de capitales, con lo cual se estaría produciendo una vulneración de libre circulación de capitales al producirse una diferencia de trato entre los herederos y donatarios residentes y no residentes. A consecuencia de dicha sentencia, los sujetos pasivos del IP residentes en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, tienen legitimación para invocar la normativa tributaria de la CC.AA. en la cual se encuentren la mayoría de los bienes o derechos sometidos a gravamen en dicho impuesto.⁵⁷ La sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (recurso de casación 62/2017, ECLI:ES:TS:2018:550) declaró, con base en la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, que tampoco cabe discriminar a los residentes extracomunitarios y ese mismo criterio ha sido seguido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, por ejemplo, en la sentencia de 19 de noviembre de 2020 (recurso de casación 6314/2018, ECLI:ES:TS:2020:4018).

El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares ha defendido, en Sentencia de 1 de febrero (recurso núm. 432/2020, ECLI:ES:TSJBAL:2023:130), la extensión del límite de la cuota íntegra del artículo 31.1 de la LIP a los sujetos pasivos no residentes en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, sin plantear cuestión prejudicial de interpretación al TJUE, con sustento en la doctrina del TJUE en materia de ISD anteriormente mencionada, por considerar que dicho precepto de la LIP infringe la libre circulación de capitales, al discriminar entre residentes y no residentes.

⁵⁶ Ha seguido la línea de la STJUE de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216).

⁵⁷ Disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, y otras normas tributarias.

Sostiene la Sala sentenciadora que, como el artículo 5 de la LIP distingue el sistema de tributación en el impuesto exclusivamente por razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que permitan tener en cuenta su capacidad contributiva, su situación personal, etc., dispensa un trato para los no residentes que resulta irrazonable y desproporcionado, cuando se compara con el trato que se da a los residentes, porque mientras los residentes que tributan por obligación personal podrán limitar su cuota íntegra del IP en un 80%, en aplicación del artículo 31.1 de la LIP, los no residentes que tributan por obligación real, no pueden limitar su cuota íntegra del IP en aplicación del referido precepto.

Esta Sentencia del TSJ de Baleares ha sido recurrida en casación por la representación procesal de la Administración General del Estado y el recurso de casación ha resultado admitido a trámite por auto de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2024 (recurso de casación 4701/2023, ECLI:ES:TS:2024:3690A), en cuya parte dispositiva se lee que la Sección de Admisión acuerda:

«1º) Admitir el recurso de casación nº 4701/2023, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso n.º 432/2020.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio,

puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

Otra posible vulneración de la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE se pudo producir por la imposibilidad para los residentes en territorio español de tributar por obligación real en el ITSGF en el ejercicio 2022, aun cuando hubieran trasladado su residencia fiscal a España en años previos en el convencimiento de no tener que contribuir por el IP, porque al resultar inevitablemente obligados a contribuir por obligación personal en dicho ejercicio, debieron tributar ineludiblemente por todo su patrimonio mundial, aunque la mayoría de su patrimonio estuviera fuera de España y fácilmente en países donde el patrimonio neto no esté gravado, en vez de poder hacerlo únicamente por los bienes o derechos situados en territorio español.

7. Conclusiones.

En este apartado se sintetizan las principales conclusiones que se extraen de este Trabajo de Fin de Grado:

Primera. El ITSGF es un impuesto estatal complementario del IP, no cedido a las CC.AA., que grava los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Es de naturaleza personal, sobre el patrimonio, directo, progresivo, objetivo y discutiblemente calificado como instantáneo, porque se exige cada año natural. Tal y como su propio nombre indica, se configuró como impuesto temporal, con una vigencia prevista

inicialmente de dos años, pero se ha prorrogado *sine die* hasta que se reforme el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común.

Segunda. La creación de un nuevo impuesto estatal sobre el patrimonio neto de las personas físicas aplicable de forma homogénea en todas las CC.AA. de régimen común responde a una decisión política, que resulta muy criticable desde el punto de vista jurídico y que se fundamenta en el hecho indiscutible de que la modificación de la LOFCA y de la Ley 22/2009 requiere un grado de consenso político difícil de alcanzar y unos complejos trámites que hubieran retrasado la deseada armonización de la imposición patrimonial entre las CC.AA. de régimen común. La prórroga de la vigencia inicialmente prevista para el ITSGF confirma que su verdadera finalidad no es otra que la expuesta, esto es, armonizar la imposición patrimonial en las CC.AA., con una clara afectación a la autonomía financiera previa de éstas, particularmente ha afectado a la autonomía financiera de aquéllas que tenían el IP bonificado total o parcialmente, en el ejercicio de sus competencias normativas en este impuesto estatal cedido.

Tercera. Al complementar al IP, se trasladan ineludiblemente al ITSGF los defectos técnicos de la regulación de aquel impuesto, en una muestra más de que la verdadera finalidad del ITSGF no es otra que la limitación de la autonomía financiera de las CC.AA. Es cierto, no obstante, que a través de la modificación del artículo 5 LIP introducida por la Ley 38/2022, se ha intentado reducir la creación de “sociedades pantalla”, sometiendo a tributación a las personas físicas que tengan participaciones en entidades extranjeras y que, a través de estas, sean titulares de inmuebles en territorio español.

Cuarta. A falta de conocer los datos recaudatorios del año 2023, en su primer año de vigencia el ITSGF ha recaudado 623 millones de euros, muy por debajo de lo que se había inicialmente previsto. Dicha recaudación se ha concentrado en las CC.AA. que tenían el IP bonificado total o parcialmente o con tipos de gravamen inferiores a los del ITSGF, lo que las ha llevado a modificar la regulación autonómica del IP, eliminando la bonificación prevista o elevando los

tipos, al objeto de evitar que la recaudación por el patrimonio neto de las personas físicas vaya a parar a la Hacienda estatal por la exigencia del ITSGF.

Quinta. La inesperada y repentina entrada en vigor del ITSGF, en el mismo 2022, y no en el año siguiente, como se había anunciado en un primer momento; su aprobación mediante una proposición de ley presentada por los grupos parlamentarios que sostenían al Gobierno, la inclusión de su regulación mediante enmienda en una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y, en particular, la incidencia de ese nuevo impuesto estatal en la autonomía financiera de las CC.AA. de régimen común determinó que las instituciones de las CC.AA. más afectadas (Madrid, Galicia, Andalucía y Región de Murcia) interpusieran recursos de inconstitucionalidad ante el TC. El primero fue el del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y el resto siguieron su misma línea argumental. Aunque el TC ha avalado la constitucionalidad del ITSGF, rechazando por tanto todos los recursos, las sentencias cuentan con un razonado voto particular discrepante, que resulta más fácil de compartir que la decisión mayoritaria del Supremo Intérprete de nuestra Carta Magna.

Sexta y última. Descartada la inconstitucionalidad del ITSGF por el TC, se comparte o no su decisión, sigue pendiente la vía de impugnación ante el TJUE, mediante la presentación de cuestión prejudicial de interpretación por alguno de los tribunales de justicia nacionales, como consecuencia de la impugnación por los sujetos pasivos del ITSGF, tanto por obligación personal como real, de sus autoliquidaciones por la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea, atendiendo a los principios de seguridad jurídica y su corolario, el principio de confianza legítima, así como los principios de no discriminación por razón de residencia y libre circulación de capitales.

Bibliografía

- Almudí Cid, J.M. (2023): *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*, Paper 21, AEDAF, Madrid, https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf
- Almudí Cid, J.M. (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*, núm. 144, pp. 7-24. <https://doi.org/10.48297/rtt.v1i144.2446>
- AIReF (2023): *Informe sobre los presupuestos iniciales de las administraciones públicas 2023*, Informe 1/23 (pp. 45-46). https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/04/PRESUPUESTOS_INICIALES/AIReF_Informe-Presupuestos-Iniciales-AAPP-2023_web.pdf
- Alvaredo, F., & Saez, E. (2009): «Income and Wealth Concentration in Spain from a Historical and Fiscal Perspective», *Journal of the European Economic Association*, 7(5), pp. 1140-1167, <https://doi.org/10.1162/JEEA.2009.7.5.1140>
- Amo Cifuentes, R., Granell Pérez, R., & Fuenmayor Fernandez, A. (2024): «Impacto regional del nuevo Impuesto sobre Grandes Fortunas: un análisis mediante microsimulación», *Investigaciones Regionales - Journal of Regional Research*, núm. 58. <https://doi.org/10.38191/iirr-jorr.24.003>
- Antoni, F.P. (1997): «Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio relativas a la empresa individual y a determinadas participaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 33. <https://doi.org/10.51302/rcyt.1997.17175>
- «Cinco opciones legales para «escapar» del impuesto a las grandes fortunas», (s. f.). <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12126208/01/23/Cinco-opciones-legales-para-escapar-del-impuesto-a-las-grandes-fortunas.html>
Recuperado 20 de abril de 2024.

- Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.
- Cuatrecasas (2023): «El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas». <https://www.cuatrecasas.com/resources/impuesto-fortunas-text-6583178592873335132380.pdf?v1.65.0.20231214>
- Cuatrecasas (2024): «La Ley Medidas fiscales de la Comunidad Valenciana incorpora novedades fiscales». <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/comunidad-valenciana-novedades-tributarias-2024>
- Durán, J.M., Esteller, A., & Mas, M. (2019): «Behavioural Responses to the (Re)Introduction of Wealth Taxes. Evidence From Spain», *Institut d'Economia de Barcelona (IEB) Working Paper*, 2019/04. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3393016>
- Durán, J.M, Esteller-Moré, A., Mas-Montserrat, M. y Salvadori, L. (2018): «La brecha fiscal: Estudio y aplicación a los impuestos sobre la riqueza», *Institut d'Economia de Barcelona (IEB) Working Paper*, 2018/05. <https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/10/2018-IEB-WorkingPaper-15.pdf>
- Gorospe Oviedo, J.I. (2024): «La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 492. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21377>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022): «Plan Presupuestario 2023», <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública: (2022, 29 de septiembre): «El Ministerio de Hacienda presenta un paquete de medidas fiscales que incidirán en la justicia social y eficiencia económica» [Comunicado de Prensa]. <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/>

[Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx](#) [Acceso el día 10 de mayo de 2024].

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023): «Medidas Autonómicas sobre tributos cedidos aprobadas para 2023», <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-II-Tributacion-Autonomica-2023.pdf>

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023, 20 de septiembre): «*El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones*» [Comunicado de prensa]. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf> [Acceso el 10 de mayo de 2024]

Portillo, J. (2023): «Así queda el cobro de Patrimonio en Madrid para neutralizar a Hacienda», *Expansión*, <https://www.expansion.com/economia/2023/12/08/657224d3e5fdea56158b459a.html> Recuperado 20 de junio de 2024.

Rubio Guerrero, J.J. (2023): «El Impuesto sobre las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica», *Revista del IEE*, Núm. 1 (pp. 92-97). <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Revista-del-IEE-N.o-1-2023.-El-Impuesto-sobre-las-Grandes-Fortunas-1.pdf>

Ruiz Gallud, S. (2023): «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico.», *Revista del IEE*, Núm. 1 (pp. 106-118). <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Revista-del-IEE-N.o-1-2023.-El-Impuesto-sobre-las-Grandes-Fortunas-1.pdf>

Sempere, P. (2023, junio 19): «Las 1.800 mayores fortunas que pagan Patrimonio apenas tributan un 0,03%», *Cinco Días*, <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-06-19/las-1800-mayores-fortunas-que-pagan-patrimonio-apenas-tributan-un-003.html>

Sempere, P. (2024, abril 4): «El fin de las rebajas autonómicas elevará los ingresos por el impuesto de patrimonio en un 60%», *Cinco Días*,

<https://cincodias.elpais.com/economia/2024-04-04/el-fin-de-las-rebajas-autonomicas-elevara-los-ingresos-por-el-impuesto-de-patrimonio-en-un-60.html>