



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en DADE

## El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Presentado por:

***Enrique Casado Carnero***

Tutelado por:

***Susana Aníbarro Pérez***

*Valladolid, 25 de junio de 2024*

## RESUMEN

---

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se configura como una herramienta tributaria singular, cuyo propósito no solo consiste en generar ingresos adicionales para el Estado, sino también en incrementar la solidaridad en la distribución de la carga fiscal. Se erige como un tributo temporal en un contexto de creciente debate sobre el papel que han de cumplir la equidad fiscal y la redistribución de la riqueza, marcado por las secuelas económicas de la pandemia de la COVID-19, así como los conflictos bélicos internacionales, que agudizan la necesidad de financiar políticas públicas para mitigar en lo posible sus efectos adversos en la sociedad.

El artículo 3 de la Ley 38/2022 establece la nueva figura impositiva como complemento al Impuesto sobre el Patrimonio, objeto del presente trabajo, con una finalidad fundamentalmente recaudatoria y armonizadora tratando de reducir las disparidades en la tributación del patrimonio entre las diferentes Comunidades Autónomas. No obstante, su implementación plantea desafíos y controversias, ya que España se convierte en el único país de la Unión Europea con dos impuestos sobre el patrimonio, en contraposición a la tendencia internacional de suprimir estas modalidades de gravamen. Por todo ello, resulta pertinente analizar las características generales del citado impuesto, incluyendo su posible inconstitucionalidad, teniendo en cuenta para ello aspectos tanto de naturaleza jurídico-formal como jurídico-material.

**Palabras Clave:** Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, Impuesto sobre el Patrimonio, Constitucionalidad, Justicia Fiscal.

## ABSTRACT

---

The Temporary Tax of Solidarity of the Great Fortunes is configured as a unique tax tool, whose purpose is not only to generate additional revenue for the State, but also to increase solidarity in the distribution of the tax burden. It stands as a temporary tax in a context of growing debate on the role to be played by fiscal equity and redistribution of wealth, marked by the economic aftermath of the COVID-19 pandemic, as well as international war conflicts, which heighten the need to finance public policies to mitigate as far as possible their adverse effects on society.

Article 3 of Law 38/2022 establishes the new tax figure as a complement to the Wealth Tax, the object of this work, with a fundamentally tax collection and harmonizing purpose, trying to reduce the disparities in the taxation of wealth between the different Autonomous Communities. However, its implementation poses challenges and controversies, since Spain becomes the only country in the European Union with two wealth taxes, in contrast to the international trend of abolishing these forms of taxation. For all these reasons, it is pertinent to analyze the general characteristics of the aforementioned tax, including its possible unconstitutionality, taking into account aspects of both a legal-formal and legal-material nature.

**Keywords:** Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes, Wealth Tax, Constitutionality, Fiscal Justice.

<b>El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas</b>	<b>- 1 -</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN</b>	<b>- 5 -</b>
<b>II. REGULACIÓN Y CARACTERÍSTICAS GENERALES</b>	<b>- 7 -</b>
1. Regulación y caracteres generales	- 7 -
2. Objetivos y dimensión económica	- 14 -
<b>III. ELEMENTOS DE IDENTIFICACIÓN DEL IMPUESTO</b>	<b>- 20 -</b>
1. Aspecto material del hecho imponible	- 20 -
2. Aspecto temporal del hecho imponible	- 23 -
3. Aspectos espacial y subjetivo del hecho imponible	- 25 -
4. Sujetos pasivos	- 28 -
<b>IV. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN</b>	<b>- 32 -</b>
1. Base imponible	- 32 -
2. Base liquidable	- 36 -
3. Cuota íntegra	- 37 -
4. Deducciones y exenciones	- 41 -
<b>V. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ITSGF</b>	<b>- 45 -</b>
1. Motivos de inconstitucionalidad en los recursos y en la doctrina.	- 45 -
2. STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023.	- 58 -
<b>VI. CONCLUSIONES</b>	<b>- 62 -</b>
<b>VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>- 66 -</b>
Libros, revistas científicas y artículos de revistas.	- 66 -

## I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Española de 1978 (en adelante, CE), específicamente en su artículo 31<sup>1</sup>, establece el principio de capacidad económica<sup>2</sup> como base del sistema tributario. Este principio implica que el sistema fiscal debe garantizar que la carga impositiva recaiga de manera proporcional a la capacidad económica de los ciudadanos. La progresividad de los impuestos<sup>3</sup> implica que, a medida que los ingresos de una persona aumentan, el porcentaje de impuestos que paga también aumenta. Este principio busca garantizar una distribución equitativa de la carga tributaria, considerando que aquellos con mayores ingresos pueden soportar una carga impositiva más alta.

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, “ITSGF”) representa una herramienta fiscal innovadora que surge en respuesta a la creciente preocupación por la desigualdad económica y la concentración de la riqueza. En un mundo donde las brechas entre estratos sociales se han acentuado, esta medida tributaria busca no solo generar ingresos para el Estado, sino también promover la justicia social y la solidaridad en el reparto de la carga fiscal. La aplicación de este tributo se debe basar “*en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios*”, tal y como se recoge en el artículo 3.2 de *La Ley General Tributaria, Ley 58/2003 del 17 de diciembre* (en adelante, “LGT”). Así, el deber constitucional del artículo 31.1 CE, y el principio de eficacia que debe presidir toda la actividad administrativa, con arreglo al artículo 103.1 CE, imponen el deber general de colaborar con la Administración tributaria en la aplicación de los tributos.

A lo largo del presente documento, se tratará de explicar en detalle los fundamentos, objetivos y repercusiones de este impuesto, examinando su marco legal, su implementación práctica y sus implicaciones en el contexto de las finanzas públicas y la equidad social. El objetivo principal de este trabajo es analizar y esclarecer las notas configuradoras del ITSGF.

---

<sup>1</sup> . El art 31.3 CE dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley, precepto de indudable aplicación a los tributos ya que, de acuerdo con las demás notas caracterizadoras de su definición, el tributo es una modalidad de prestación patrimonial de derecho público

<sup>2</sup> Un sector doctrinal encabezado por Saínz de Bujanda y Matías Cortés considera que la característica que diferencia a los tributos de los demás ingresos públicos y constituye el fundamento legitimador de su exacción es la capacidad económica de su deudores o destinatarios pasivos.

<sup>3</sup> Los impuestos aparecen definidos en el art. 2.2. c) LGT, diciendo exactamente que “*son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

Este tema se encuentra en la vanguardia de la actualidad, ya que son frecuentes las noticias que informan sobre este impuesto en los tiempos recientes. Como se ha dicho, el aumento de la desigualdad en la distribución de la riqueza y su creciente concentración han generado un notable debate en torno a esta cuestión. En respuesta a esta preocupación, se justifica la realización de un análisis crítico del tributo, examinando detenidamente su contenido.

En la realización de este trabajo, se adoptó la siguiente metodología. En primera instancia, se analizó la *Ley 38/2022, de 27 de diciembre para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*, (en adelante, “LITSGF”) como marco de referencia para el análisis tributario. Para complementar este análisis y su interpretación, se procedió al estudio exhaustivo de la bibliografía doctrinal y de la jurisprudencia más relevante en la materia. Además, se llevó a cabo un análisis de legislación complementaria, como la *Ley del Impuesto de Patrimonio* (en adelante, “LIP”), que resultó esencial para aclarar ciertos aspectos debatidos.

En lo que respecta a la estructura de este trabajo, se organiza en cinco apartados. El primero se dedica a una descripción detallada y un análisis exhaustivo del contenido del ITSGF, incluyendo su regulación, características generales y aspectos económicos inherentes. En el segundo apartado, se examinan los elementos clave para la identificación del ITSGF, mientras que el tercero se centra en el análisis de sus componentes cuantitativos. En el cuarto apartado, se aborda un tema de actualidad relevante: la posible constitucionalidad del impuesto. Cada uno de estos apartados contribuye a una comprensión holística del ITSGF y su posición dentro del sistema tributario español. El análisis concluye con un quinto apartado que presenta una valoración general, destacando la importancia del tributo, identificando las deficiencias más relevantes y sugiriendo posibles soluciones disponibles. Este enfoque sistemático permite explorar a fondo los aspectos tanto teóricos como prácticos del ITSGF.

## II. REGULACIÓN Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

### 1. Regulación y caracteres generales

Los ingresos públicos, según PALAO TABOADA son “*entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos*”<sup>4</sup>. De entre todos los ingresos públicos los más importantes en este momento histórico son los procedentes de los tributos, tanto desde el punto de vista de su capacidad recaudatoria, como por la incidencia social que comporta la aplicación de sus innumerables y complejas normas. De esta forma, el ITSGF es un ingreso público de naturaleza tributaria, que posee una serie de características que se van a tratar a continuación.

La legislación clave para este impuesto se puede dividir entre normas básicas:

- 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.
- Ley 19/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm.136, de 7 junio; rect. BOE núm.236, de 2 octubre [RCL 1991,1453,2389]).
- Real Decreto 1704/1999, de 5 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 (BOE núm. 266, de 6 noviembre [RCL 1999,2803]).
- Real Decreto 25/2000, de 14 de enero, por el que se concretan requisitos y condiciones de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm.13, de 15 enero [RCL 2000,115]).

y otras disposiciones:

---

<sup>4</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023 p.105.

- Real Decreto 111/1986, de 10 enero, desarrolla la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 24, de 28 enero: rect. BOE núm.26, de 30 enero y BOE núm. 53, de 3 marzo [RCL 1986,275,661]).
- 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.
- Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación.

El ITSGF es un tributo de carácter directo, de naturaleza personal<sup>5</sup>, y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “IP”), articulándose dicho carácter mediante su regulación mimética y a través del hecho de que la deducción de la cuota del IP correspondiente al mismo ejercicio efectivamente satisfecha será cero en el caso de los residentes en una comunidad autónoma que lo haya bonificado totalmente, alcanzándose así el resultado pretendido por el legislador, sin perjuicio de lo que luego se dirá en cuanto a la reducción del gravamen debido a la aplicación del límite conjunto a las cuotas del IRPF, del IP y del propio ITSGF<sup>6</sup>. Este nuevo tributo grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, tal y como se recoge en el artículo 3. Uno LITSGF.

Esta nueva figura impositiva fue creada el 29 de diciembre de 2022, a través del artículo 3 de la LITSGF, y su proceso de creación, polémico cuanto menos, tuvo lugar a través de enmienda. El letrado autonómico de la Comunidad de Madrid al plantear el recurso de inconstitucionalidad sobre dicha figura impositiva rechaza esta forma de creación de un nuevo tributo, con cita en la STC 23/1990, de 15 de febrero, FJ 5, y del ATC 118/1999, de 10 de mayo, FJ 3, en donde se invoca la “doctrina de la homogeneidad”, conforme a la cual, una vez que se ha tomado en consideración una proposición de ley, ya no es posible

---

<sup>5</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023.op.cit., p.113. *“entendiéndose como tales, aquellos en los que su hecho imponible se describe haciendo referencia a las personas o entidades y, en la mayor parte de casos, respecto de una manifestación de capacidad económica de carácter general como por ejemplo toda su renta o todo su patrimonio”*

<sup>6</sup> Como puede leerse en la resolución de la DGT V0420-23, de 24 de febrero, *“el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo a aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”*.



introducir enmiendas que no guarden relación con su objeto. *“Al respecto, habría una absoluta desconexión entre el nuevo impuesto y los otros dos gravámenes de la proposición de ley, uno de los cuales recae sobre el sector energético (art. 1 LISTGF) y el otro sobre entidades y establecimientos financieros de crédito (art. 2 LITSGF). Es más, ni siquiera tendrían la misma naturaleza, pues el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un tributo, mientras que los gravámenes citados se configuran como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario”*. Sobre este punto, se examinará más a fondo en el apartado relativo a su constitucionalidad.

Para los magistrados que suscriben el voto particular en la STC 149/2023<sup>7</sup>, el procedimiento legislativo que debe estar regido por los principios de participación, contradicción, publicidad y libre deliberación, lo cual no se ha asegurado a través de este procedimiento que pone en duda *“el ejercicio de la soberanía popular del conjunto de los ciudadanos en el Estado democrático participando en los asuntos públicos a través de sus representantes”*.

A lo largo del presente documento se va a estudiar pormenorizadamente el desarrollo de este artículo que crea este nuevo tributo, realizando a continuación un análisis sucinto sobre el mismo. En la disposición uno se hace referencia a la naturaleza y objeto del Impuesto determinando sus características principales, así como su gravamen. En su disposición dos se hace referencia al ámbito territorial de aplicación del impuesto estableciendo que no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas (en adelante, “CCAA”), mientras que en la disposición tres se establece el hecho imponible, estando los bienes y derechos exentos recogidos en la disposición cuatro. Por su parte, se especifican en las disposiciones cinco y seis el sujeto pasivo, fijando en su disposición séptima la titularidad de los elementos patrimoniales. En la disposición octava se trata la determinación de la base imponible, tras esto la base liquidable y el devengo del impuesto. En cuanto a la cuota íntegra aparece expresamente recogida en la onceava disposición fijándose sus límites en la disposición doceava. A partir de ahí el impuesto trata cuestiones generales como la aplicación del impuesto en el extranjero, la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, la cuota a ingresar del IP, la responsabilidad patrimonial, así como las normas generales de gestión.

En la disposición dieciocho se fija la autoliquidación del impuesto, fijando a continuación las personas obligadas a presentar declaración, así como la forma de presentación de la

---

<sup>7</sup> A través de esta sentencia de 7 de noviembre de 2023, el Pleno del Tribunal Constitucional, desestima el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y avala la validez constitucional del ITSGF. La sentencia va a ser estudiada en profundidad a lo largo del escrito.

declaración. En su disposición veintiuno se fijan las infracciones tributarias en este impuesto que se califican y sancionarán de acuerdo a las normas generales establecidas en LGT, lo mismo que se determina para el IP (art. 38 LIP), mientras que en la veintidós se fija el orden jurisdiccional estableciendo que la jurisdicción contencioso-administrativa será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos, al igual que ocurre con el IP (artículo 40 LIP). El impuesto tiene una vigencia temporal, aunque revisable. Resultará de aplicación en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor, tal y como aparece en la disposición veintiocho del artículo 3, es decir, ejercicios 2022 y 2023. Si bien, la LITSGF contempla la posibilidad de que al término de su periodo de vigencia puedan evaluarse los resultados de su aplicación y proponerse, en su caso, su mantenimiento o suspensión<sup>8</sup>.

Así se ha producido, ya que en el BOE de 28 de diciembre de 2023 se ha publicado el *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*, (en adelante, RDL 8/2023) que en su disposición adicional 5.2 prevé la prórroga para 2024 de los dos gravámenes temporales previstos en la LITSGF, con el fin de que ambos sectores sigan contribuyendo a la justicia fiscal y al sostenimiento del Estado de bienestar. Además, se prorroga de forma “indefinida”: “*Además, en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica, se prorroga la aplicación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*”.

En la disposición veintisiete del artículo 3 de la LITSGF se fijaba que se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de este artículo. Así lo hace, a través de la Orden Ministerial HFP<sup>9</sup>/587/2023, de 9 de junio publicada en el BOE el 12 de junio de 2023, (en adelante, OM), donde a través de su artículo 1 establece los detalles relacionados con la presentación del impuesto, incluyendo el lugar, la forma y los plazos. La presentación se realizará exclusivamente de forma electrónica<sup>10</sup> a través

---

<sup>8</sup> Esta disposición aparece en el Preámbulo 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*, LITSGF, en su punto V, así como en el artículo 3 disposición veintitrés.

<sup>9</sup> En este contexto, "HFP" corresponde a la abreviatura de "Hacienda y Función Pública". Por lo tanto, la Orden Ministerial HFP/587/2023 ha sido emitida por el Ministerio de Hacienda y Función Pública y lleva el número de identificación 587 del año 2023.

<sup>10</sup> Artículo 1. Aprobación del modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas».

de internet, y los contribuyentes deben identificarse utilizando los medios proporcionados por la web de la Agencia Tributaria, como la clave, el certificado, o el DNI electrónico, entre otros. Además, la declaración del impuesto se efectuará mediante el modelo 718.

En lo relativo a la gestión del tributo, tal y como aparece en la LITSGF en su artículo 3. Dos y Diecisiete, al tratarse de un impuesto no susceptible de cesión a las CCAA, las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión corresponden al Estado, a diferencia del IP, ya que, pese a que la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponden al Estado, en la actualidad se encuentran delegadas a las CCAA. Además, mientras que, para el caso del IP, la Inspección del Estado puede incoar actas de investigación y comprobación por el IP con ocasión de actuaciones que lleven a cabo con el IRPF, pero la instrucción y resolución de los expedientes administrativos consecuencia de las actas anteriores corresponde a las CCAA, en el ITSGF al no estar cedido, corresponde plenamente a la Inspección del Estado.

Los sujetos pasivos deben presentar declaración, practicar autoliquidación y, en su caso, ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por orden ministerial, en consonancia con el artículo 36 LIP, tal y como se ha comentado previamente, pudiendo efectuarse el pago mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español en los mismos términos que a efectos del IP. La obligación de declarar alcanza los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada por las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones procedentes, resulte a ingresar sin perjuicio de la obligación de declarar el IP, aunque no sea así.

Quedan excluidos del deber de declarar, tal y como recoge el artículo 3. Diecinueve 2 LISTGF, los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del IP a ninguna CCAA, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen*

---

1. Se aprueba el modelo 718, «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», que figura en el anexo de esta orden.

2. El número de justificante que habrá de figurar en dicho modelo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 718.

3. El citado modelo estará disponible exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizarán por vía electrónica, de acuerdo con las condiciones generales y el procedimiento establecidos en los artículos 4 y 5 de la presente orden.

*común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*, salvo que la cuota tributaria de este impuesto resulte a ingresar.

De esta forma<sup>11</sup>, como consecuencia de la creación del nuevo tributo se darán situaciones diferentes, en algunas ocasiones, el contribuyente no tendrá que tributar ni declarar el tributo, ya que toda la cuota queda absorbida por el IP, como ocurre en las CCAA que no hay bonificación sobre el IP. En otras ocasiones, el contribuyente declarará y pagará la diferencia de la cuota del tributo, ya que la cuota pagada por el IP es inferior a la que corresponde por el ITSGF. Por último, en las CCAA con bonificación sobre el IP, se tributará en su totalidad por este nuevo impuesto. La regulación del impuesto se completa con las mismas reglas aplicables al IP en cuanto a responsabilidad patrimonial, infracciones, sanciones y orden jurisdiccional<sup>12</sup>, con arreglo a lo dispuesto en la LGT.

Por último, se concluye señalando que hoy en día en Europa, únicamente Noruega<sup>13</sup> (Formuesskatt), Suiza (Net Wealth Tax), Luxemburgo<sup>14</sup> (Net Wealth Tax), Países Bajos (Vermogensbelasting), Italia (Imposta sul Valore Degli Immobili Situati All'estero y Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie Detenute All'estero), Portugal (Imposto Municipal sobre Imóveis) y Bélgica (Taxe Annuelle sur les Comptes-titres) gravan el patrimonio.

Por ello, para algunos autores, como CORONA RAMÓN, (2023)<sup>15</sup> es un tributo desactualizado que va en contra de la tendencia internacional, que trata de eliminar este tributo, convirtiéndose en el único país con dos tributos para gravar el patrimonio. Según su perspectiva, establecer un impuesto temporal en el año en que se alcanzó la máxima recaudación histórica en las finanzas españolas, sin ajustar las tarifas por la inflación, carece de justificación alguna.

---

<sup>11</sup> SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, RocaJunyent, 2023, p3.

<sup>12</sup> GARCÍA MORENO, V.A. 2023. Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Vigésima Edición. p.547

<sup>13</sup> FERNÁNDEZ MARTÍN, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2023. Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Francis Lefebvre. pp 16-18.

<sup>14</sup> En Luxemburgo únicamente están sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio Neto las personas jurídicas, tanto residentes, como no residentes titulares de sucursales en dicho país.

<sup>15</sup> CORONA RAMÓN, J.F., “El Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p105.

De esta forma, la tributación patrimonial es ya una de las mayores del mundo, y según el Índice de Competitividad Fiscal<sup>16</sup>, de los 38 países analizados, España se encuentra en el segundo peor resultado. Por tanto, para el Instituto de estudios económicos, no resulta adecuado incrementar la tributación patrimonial<sup>17</sup>. De acuerdo con su criterio, los impuestos en cuestión han demostrado su falta de eficacia en la reducción de las desigualdades en la distribución de la riqueza. Su diseño, que impacta negativamente en las inversiones financieras de individuos con elevados patrimonios en España, genera desincentivos significativos tanto al ahorro como a la inversión. Además, a su juicio, este nuevo tributo adolece de ineficiencia, incoherencia y carece de rigor técnico, factores que dificultan su cumplimiento.

Otros expertos en la materia como GARCÍA NOVOA, (2023)<sup>18</sup> comparten la perspectiva de que el nuevo impuesto es innecesario, pero basan sus argumentos en razones sustanciales. Consideran que, si se quería aumentar la recaudación a través de los patrimonios superiores a 3.000.000 de euros, tendría más sentido intervenir en el actual IP. En este sentido, el autor propone elevar los tramos superiores de la tarifa estatal del IP, que es un impuesto estatal cedido. Citando la sentencia Henrichs vs. Comisión del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, del 24 de junio de 1993, destacan que, *“en términos de exacción de solidaridad para la unidad alemana (clasificado como un impuesto adicional), se podría haber alcanzado el mismo resultado recaudatorio simplemente aumentando los tipos de gravamen”*.

No deja de ser llamativa la creación del ITSGF si se repasa la evolución que ha tenido el IP a lo largo del tiempo. Inicialmente, el IP fue introducido en nuestro ordenamiento por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que creó el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Fue al principio concebido como un mecanismo de control, pero con la LIP, su naturaleza se transformó hacia un enfoque recaudatorio. Esta tendencia fue atenuada con la introducción de exenciones y posteriormente, con las enmiendas de la Ley 4/2008, que establecieron una bonificación general del 100%, devolviendo al impuesto su carácter de control. Sin embargo, el Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre, temporalmente reforzó su capacidad recaudatoria para los ejercicios

---

<sup>16</sup> El Índice de Competitividad Fiscal es el Informe anual, elaborado por la Tax Foundation en Estados Unidos, cuya edición de 2022 ha sido presentada en España por el Instituto de Estudios Económicos (IEE).

<sup>17</sup> “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad” *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, p2.

<sup>18</sup> GARCÍA NOVOA, C. “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (Impuesto de solidaridad)”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, p53.

fiscales desde 2011 en adelante. Finalmente, la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, otorga al IP una vigencia indefinida.

Como se puede apreciar, en diferentes etapas de su desarrollo, se ha intentado limitar el impacto recaudatorio del IP, llegando incluso a aplicar una bonificación general del 100%. No obstante, en la actualidad, no solo se ha restablecido su propósito recaudatorio, sino que además se ha creado esta nueva figura impositiva que grava un hecho imponible prácticamente idéntico.

## **2. Objetivos y dimensión económica**

La evolución económica global de las últimas décadas ha presenciado un fenómeno notable: el aumento desproporcionado de la riqueza en manos de una minoría selecta, a menudo denominada "grandes fortunas"<sup>19</sup>. Este fenómeno, asociado a factores como la globalización, la inflación, y la tecnología, ha planteado desafíos significativos para la estabilidad económica y la cohesión social.

En este contexto, los legisladores se han enfrentado al imperativo de repensar las políticas fiscales tradicionales y adoptar enfoques más progresivos. El ITSGF emerge como una respuesta directa a esta dinámica, proponiendo un mecanismo específico para gravar de manera proporcional la riqueza acumulada por aquellos que se encuentran en la cúspide de la pirámide económica. Este impuesto no solo busca generar ingresos adicionales para financiar programas gubernamentales y servicios públicos, sino que también aspira a corregir las disparidades en la distribución de la carga tributaria, contribuyendo así a la construcción de una sociedad más equitativa, en línea con lo fijado en el Preámbulo de la LITSGF.

El recién establecido ITSGF adopta una configuración análoga al ya existente IP, coexistiendo de manera simultánea. De acuerdo con lo expuesto en la Exposición de Motivos de esta Ley, así como en la justificación de la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Socialista a la Proposición de Ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (en adelante, PPPNT) aplicables a los sectores energético y financiero, donde

---

<sup>19</sup> En 2022, más de la mitad del valor de la riqueza en España se concentraba en manos de apenas un 10% de la población y el 1% más acaudalado tenía una quinta parte, según un informe publicado este lunes por Oxfam Intermón, organización no gubernamental de cooperación para el desarrollo (ONGD) española.

se incorpora dicho impuesto, las metas fundamentales de esta nueva medida impositiva se van a tratar en los párrafos siguientes.

En primer lugar, su propósito recae en el ámbito recaudatorio. En un contexto caracterizado por una crisis energética y un entorno inflacionario, se busca exigir un mayor esfuerzo fiscal a aquellos individuos que ostentan una capacidad económica más elevada. Esto se plantea como un gesto de solidaridad de parte de las grandes fortunas en tiempos de desafíos económicos significativos. Para el letrado autonómico de la Comunidad de Madrid, dicha finalidad es residual, tal y como se analizará más adelante.

En segundo lugar, se persigue una finalidad armonizadora, buscando reducir las disparidades en la tributación del patrimonio entre las diferentes Comunidades Autónomas<sup>20</sup>. Es crucial abordar la noción de "solidaridad" en este contexto, puesto que más allá de su función recaudatoria<sup>21</sup>, el ITSGF se posiciona como un medio para fomentar un sentido de solidaridad colectiva en la sociedad, pretendiendo evitar que la carga fiscal de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desgravado total o parcialmente el IP difiera considerablemente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto. Su creación obedece, efectivamente, a la intención del Estado de que los contribuyentes residentes en las CCAA que han bonificado total o parcialmente el IP en ejercicio de la potestad normativa cedida por el Estado contribuyan por su patrimonio neto de forma similar a los contribuyentes del resto de CCAA de régimen financiero común (GARCÍA MORENO, 2023)<sup>22</sup>.

Para los magistrados que suscriben el voto particular en la STC 149/2023, *“la finalidad última del tributo controvertido es recuperar la tributación patrimonial plena en el territorio de las comunidades autónomas que han ejercido legítimamente sus competencias en materia del impuesto sobre el patrimonio (aquellas que le confirió el propio Estado en cada uno de los diferentes sistemas de financiación autonómica)”*.

---

<sup>20</sup> Este aspecto será abordado posteriormente en la sección de constitucionalidad; sin embargo, se destaca que para lograr este propósito, resulta imperativo llevar a cabo la modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

<sup>21</sup> Esta, sin duda es la finalidad más significativa de los ingresos tributarios, no excluyente de otras, como se pone de manifiesto en el art. 2. 1 LGT (párrafo 2º): *“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

<sup>22</sup> GARCÍA MORENO, V.A. 2023. Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Vigésima Edición. “op.cit” p.541.

Para el letrado autonómico de la Comunidad de Madrid, *“el nuevo tributo únicamente se ha creado con el exclusivo objeto de armonizar la tributación del patrimonio de las personas físicas, eludiendo, en fraude de ley, el procedimiento previsto en normas integrantes del bloque de constitucionalidad, como son el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas y la Ley 22/2009”*. Como se puede apreciar, en el recurso, se afirma que este nuevo tributo únicamente tiene finalidad armonizadora, pero que ello se ha conseguido sin respetar el procedimiento fijado por el Tribunal Constitucional a través de diversos pronunciamientos jurisprudenciales, como, por ejemplo, en la STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 9.

Habiendo resaltado sus objetivos tributarios, se trata ahora un tema vinculado con la Hacienda Pública, como es el total de su recaudación, que el artículo 3. Veinticinco LITSGF, afecto a la recaudación del impuesto, establece que se ingresará en el Tesoro Público, y se destinará a financiar políticas de apoyo a las personas más vulnerables, resaltando su carácter solidario.

El 20 de septiembre de 2023 el Gobierno de España emitió una nota de prensa (en adelante, “NP”) en la que se informaba de algunos datos generales del ITSGF, explicando que recaudó 623 millones de euros en 2023 procedentes de 12.010 grandes patrimonios, que apenas representan el 0,1% de los contribuyentes en España, lo que corresponde a una cuota media de 52.000 euros. Según el propio Gobierno de España, esta figura tributaria cumple su objetivo de avanzar en una política fiscal más progresiva en el que se pide un mayor esfuerzo a quienes más tienen en un contexto de alza de precios por la guerra de Ucrania.

Como estaba previsto, la mayor parte de los contribuyentes del ITSGF residen en comunidades que han renunciado a recaudar el IP. Así, de los de los 12.010 declarantes, la mayoría corresponden a grandes patrimonios de Madrid (10.302 contribuyentes), que han aportado 555 millones de euros. Le siguen los contribuyentes de elevado patrimonio de Andalucía (865), que han abonado 29,7 millones; y los grandes patrimonios de Galicia (91), con una cuota a pagar de 9,8 millones. Las tres comunidades suman más del 95% de los contribuyentes y de la recaudación.



	Número de declarantes	Recaudación (Millones €) <sup>23</sup>
<b>Total</b>	<b>12.010</b>	<b>623,6</b>
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

Esta recaudación final de 623 millones se aleja de la inicial previsión del Gobierno de recaudar 1500 millones de euros, y los 12.010 contribuyentes se alejan también de la inicial previsión de 23.000 contribuyentes. Según fuentes del Gobierno este fallo en las cifras se atribuye únicamente a que la previsión de lo que podrían recaudar con el nuevo impuesto se hizo sobre el supuesto de que todas las comunidades hubieran eliminado prácticamente el IP al tener las competencias para hacerlo.

Otras fuentes privadas atribuyen este hecho a otros motivos<sup>24</sup>. De un lado, el Gobierno podría haber incurrido en un error durante la creación de este tributo al permitir que los contribuyentes residentes en comunidades autónomas, como Madrid o Andalucía, que cuentan con bonificaciones totales o parciales en el IP, incluso llegando al 100%, pudieran restar dichas bonificaciones al calcular la obligación tributaria del nuevo ITSGF. En consecuencia, si la suma de los impuestos pagados superara en un 60% los ingresos del

<sup>23</sup> Tabla extraída de la Nota de Prensa publicada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública el 20 de Septiembre de 2023.

<sup>24</sup> Estos motivos son los que da el diario económico “El Economista”, a través de la periodista Eva Díaz en su editorial del Jueves 21 de Septiembre de 2023, p.55.

contribuyente, se podría reducir la cuota a pagar por el ITSGF en hasta un 80%, tal y como se explicará más adelante en el análisis de la cuota íntegra.

De otro lado, algunas CCAA han tomado “cartas en el asunto”. Cataluña ha subido el tipo de Patrimonio para recaudar ellas en vez de dejarle la diferencia entre Patrimonio y Grandes Fortunas a las arcas del Estado. Por su parte, Madrid ha decidido recuperar parte del IP para que lo recaudado por el ITSGF del Gobierno central se quede en la región. Por el procedimiento de lectura única, la Cámara regional ha dado luz verde así a la modificación de la bonificación del tributo sobre Patrimonio para los afectados por la medida estatal (aquellos declarantes a partir de tres millones de euros), lo que evitará que sea directamente el Estado el que lo recaude.

Para los magistrados que suscriben el voto particular en la STC 149/2023, con la creación del ITSGF, *“el Estado habría buscado atacar el ejercicio legítimo de las potestades normativas de aquellas comunidades autónomas que simplemente se limitaron a aplicar la “normativa estatal” en materia de tributos cedidos, dentro del marco de las competencias que la Constitución, su norma estatutaria y las normas reguladoras del sistema de financiación autonómica, le han atribuido. Con ello, les habría cercenado la posibilidad de desarrollar políticas propias (que, en el caso de la Comunidad de Madrid, habrían supuesto una atracción de inversión y una fuente de generación de riqueza, seriamente comprometida tras la intervención estatal)”*.

Galicia ha seguido los mismos pasos, tratando en palabras de su consejero de Hacienda que *“aquellos sujetos pasivos del impuesto sobre las grandes fortunas no paguen ese impuesto porque pasan a tributar por todo su patrimonio en la comunidad autónoma”*, con lo que esa cuantía que pagarían por el tributo estatal *“se pasa a pagar en Galicia”*. Así, ha asegurado que van a pagar lo mismo, pero, en lugar de a la hacienda estatal, a la autonómica.

Por su parte mientras que en el País Vasco se declinó su aplicación inicialmente, en 2023, las formaciones PNV, PSE y Podemos han alcanzado un acuerdo que garantiza la aplicación del ITSGF en los tres territorios vascos. Se entiende<sup>25</sup> que el impacto del recién implementado tributo será limitado, según las disposiciones establecidas en su normativa. Asimismo, la estructura del impuesto, considerando el mínimo exento y la escala de gravamen, exime de tributación a los primeros 4.000.000 de euros (3.900.000 en Gipuzkoa). En consecuencia, únicamente aquellos contribuyentes con una base imponible cercana a los

---

<sup>25</sup> LÓPEZ TAMAYO, I. 2023. “A vueltas con el Impuesto a las Grandes Fortunas”, El Economista, 2023.

18 millones de euros en Bizkaia, o 20 millones de euros en Álava y Gipuzkoa, serían afectados por este nuevo gravamen. Es relevante tener en consideración que, al aplicar la limitación de la cuota del ITSGF, conocida coloquialmente como "escudo fiscal", los umbrales mencionados podrían incrementarse aún más al integrar la cuota de Patrimonio junto con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, "IRPF") y del ITSGF (LÓPEZ TAMAYO, 2023).

Para algunos expertos como ARMENTIA BASTERRA<sup>26</sup> (2022), esta medida es errónea, ya que su aprobación, con un gravamen adicional sobre un impuesto sobre el cual las Instituciones Forales ya poseen amplia competencia legislativa, plantea interrogantes sobre la coherencia de la política fiscal. La implementación de este nuevo impuesto, con un aumento efectivo en la carga tributaria para los contribuyentes, cuestiona la política fiscal de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa al tomar decisiones basadas en la política fiscal de otra administración, planteándose la pregunta de por qué tener competencia para modificar el IP y no ejercerla, optando en su lugar por replicar un impuesto adicional del Estado sobre el mismo patrimonio.

Además, de acuerdo con el juicio del autor, la necesidad de esta medida se plantea a través de la evaluación de si las Instituciones Forales han percibido la necesidad de ajustar la tarifa u otros elementos estructurales del IP actual, especialmente para que las grandes fortunas contribuyan con una cuota tributaria más sustancial temporalmente. La ausencia de proyectos de Normas Forales en esta dirección sugiere que no se ha sentido dicha necesidad, con lo cual esta medida carece de coherencia por ambos argumentos comentados.

---

26 BASTERRA ARMENTIA, J. "El Nuevo Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y su aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.", Gaceta Tributaria del País Vasco, 2022 pp 83-91.

### III. ELEMENTOS DE IDENTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

#### 1. Aspecto material del hecho imponible

La LGT establece que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (según el artículo 20.1 de la LGT). Según la doctrina (SAINZ DE BUJANDA), se pueden distinguir cuatro elementos, siendo el primero de ellos el aspecto material, que se define como la riqueza o manifestación de capacidad económica que el tributo pretende gravar. Para el impuesto que se está analizando, el aspecto material del hecho imponible es la propiedad de bienes y derechos, tal y como se recoge en el artículo 3. Tres de la LITSGF. *“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”.*

A continuación, se realiza un análisis sobre el concepto de patrimonio y cómo afecta a la determinación del hecho imponible.

La LITSGF establece en el artículo 3. Uno, 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. En el apartado Ocho.2 de ese mismo artículo 3 se establece que *“el patrimonio neto 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”.*

Según GARCÍA MORENO<sup>27</sup> (2023), como en el caso del IP, a efectos de este impuesto también se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del devengo anterior, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial (artículo 3. Tres de la LITSGF). Dado que se trata de un impuesto de nueva creación, en su primer período de aplicación deberá entenderse por devengo anterior el correspondiente al IP.

---

<sup>27</sup> GARCÍA MORENO, V.A. Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Vigésima Edición, Madrid, 2022.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el Código Civil en relación con el concepto de patrimonio, fundamentalmente en los artículos 181 y 185.3, cabe significar que el patrimonio es algo más que una suma de bienes y derechos. Se trata de un conjunto que, en sí mismo considerado, tiene un determinado valor económico, afectado y caracterizado por la forma y el modo de ser atribuido a su titular. Además, se entenderán excluidos del concepto de patrimonio cualquier bien o derecho no susceptible de valoración económica, como los derechos de la personalidad o los concernientes al estado civil de las personas<sup>28</sup>.

En relación con esta nota del contenido económico, como requisito para formar parte del patrimonio objeto del gravamen, conviene precisar la exigencia de un inmediato contenido económico, para diferenciarlo de aquellos bienes y derechos cuyo contenido económico es distinto, en atención a que son susceptibles de indemnización su pérdida, daño o deterioro, sin que su adquisición sea objeto del comercio: la vida el honor o la fama podrían ilustrar esta idea. De igual manera tampoco es preciso asimilar bienes de contenido económico con bienes susceptibles de producir renta. La utilización del nombre como marca, los supuestos de rentabilización del derecho a la propia imagen o de eventos señalados de la vida de ciertas personas, ya habituales en determinados ámbitos, no permite afirmar que esos derechos integran el concepto de patrimonio.

Sobre las deudas como componentes del concepto de patrimonio, pocas dudas pueden generarse, ya que son el pasivo del patrimonio y, junto a los bienes y derechos configuran el conjunto que constituye el patrimonio como expresión de la solvencia de su titular, es decir, el patrimonio neto. Así se llega al auténtico concepto de patrimonio entendido, en valores económicos, como la suma algebraica de bienes y derechos de contenido económico más las deudas, es decir, el patrimonio al neto de su valor. El párrafo segundo del artículo 9.2 b) de la Ley sobre el Impuesto del Patrimonio<sup>29</sup> hace referencia asimismo a las cargas y gravámenes que disminuyen su valor, cuyo alcance se analizará cuando se estudie la base imponible del Impuesto.

Según ESCRIBANO LÓPEZ (2022), la delimitación temporal del concepto determina que quede sujeto el patrimonio actual, es decir aquel del que sea titular el sujeto en el

---

28 ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO. 2022. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Decimosexta Edición. p.592.

<sup>29</sup> Art 9.2 b) LIP: Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre: b) 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.

momento del devengo, quedando fuera del concepto de patrimonio, en cuanto elemento objetivo del hecho imponible, por ejemplo, los bienes futuros y las expectativas de derechos<sup>30</sup>.

Así se recoge en el artículo 3. Tres de la LITSGF, donde se afirma que el ITSGF es un impuesto sobre el patrimonio, y lo integran los bienes y derechos de contenido económico de los que es titular una persona o entidad en un momento determinado.

Es importante tener en cuenta que, aunque el patrimonio también refleja la riqueza de una persona, no es tan determinante como los ingresos al considerar su gravamen, ya que un patrimonio sujeto a impuestos que no se incremente con la adquisición de nuevos bienes y derechos económicos (es decir, nuevas fuentes de ingresos) podría resultar en el empobrecimiento del propietario. En nuestro país, la imposición sobre el patrimonio está sujeta al principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos, tal y como se establece en el artículo 31.1 de la CE. Por esta razón, el IP, la figura más representativa de este tipo de impuestos en nuestra legislación impone una carga fiscal relativamente ligera a los contribuyentes y principalmente busca ser un instrumento de control para el IRPF. Así, se crea un tributo muy similar al IP, residiendo la diferencia principal entre ambos precisamente en el hecho imponible, puesto que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros<sup>31</sup>, (PÉREZ FADÓN, 2023).

Debe destacarse precisamente la estrecha relación entre la renta y el patrimonio, ya que entre estas dos manifestaciones de riqueza hay una sucesión cronológica, en el sentido de que los bienes y derechos que se adquieren y constituyen la renta van conformando a su vez el patrimonio de los adquirentes, puesto que el patrimonio se conforma por la acumulación de la renta no gastada (MENÉNDEZ MORENO<sup>32</sup>, 2023).

Según PÉREZ FADÓN (2023) en la delimitación del hecho imponible se produce un error importante en relación con la escala de tipos del impuesto, ya que en el apartado 3 del artículo 3 de la LITSGF, se establece que: *“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”*,

---

<sup>30</sup> ESCRIBANO, FRANCISCO. 2022. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Decimosexta Edición. “op.cit” p.593.

<sup>31</sup> PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS p.3.

<sup>32</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023.

mientras que la escala de tipos establece que los primeros 3.000.000 de euros están exentos de tributación, lo que significa que el ITSGF se aplica a las personas con un patrimonio superior a 3 millones de euros, por lo que los primeros 3 millones no están sujetos al impuesto, y los siguientes 3 millones, al tener un tipo del 0 %, resultan en una cuota de 0 €. A su juicio para salvar este error interno de la Ley, se debe realizar una interpretación integradora con otros preceptos, como lo fijado en la exposición de motivos: *“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 al tipo 0”*,

Esta delimitación del hecho imponible ha sido objeto de análisis ante el Tribunal Constitucional, ya que en el Recurso de inconstitucionalidad 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, *“El letrado autonómico alega que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas presenta una importante particularidad, sin precedente, y es que su hecho imponible se solapa con el preexistente impuesto sobre el patrimonio, cuya recaudación está cedida a las comunidades autónomas”*. Así, ambos impuestos, se fundamentan en gravar la misma expresión de la capacidad de pago. Sin embargo, la recaudación del impuesto sobre el patrimonio va a parar a las comunidades autónomas, al ser un impuesto cedido, mientras que la del nuevo impuesto corresponde al Estado, ya que, según el artículo 3. Dos.2 de la LITSGF, no puede ser cedido. Esta definición del hecho imponible resulta controvertida por los aspectos establecidos, que se tratarán de aclarar más adelante.

En resumen, el hecho imponible que da lugar al nacimiento del ITSGF es la titularidad, por el sujeto pasivo en el momento del devengo (31 de diciembre), de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros, una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros, tal y como se fija en el artículo 3. Tres de la LITSGF, estando obligadas por tanto a presentar declaración las personas físicas por obligación personal o real, cuyo patrimonio neto, supere el importe de 3.000.000 euros y cuya cuota tributaria calculada de acuerdo con la normativa del impuesto y una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones que procedan, resulte a ingresar (artículo 3. Diecinueve LITSGF).

## **2. Aspecto temporal del hecho imponible**

El segundo de los aspectos del hecho imponible es el elemento temporal de un impuesto, que determina el momento en que se considera realizado el hecho imponible y, por ende, nace la obligación tributaria. El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando la

Ley considera realizado el hecho imponible, momento denominado devengo del tributo, según establece el artículo 21.1 de la LGT.

En el caso específico del ITSGF, el impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio neto del sujeto pasivo en esa fecha, tal y como se recoge en el artículo 3. Tres y Diez de la LITSGF, siendo el mismo devengo que el que se establece para el IP en el artículo 29 LIP.

El ITSGF ha sido considerado como instantáneo en la STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023 en la que se establece que la mayoría de los magistrados han categorizado al tributo como un impuesto "instantáneo", sin período impositivo, cuyo hecho imponible no se desarrolla a lo largo del tiempo, sino que se agota en sí mismo el 31 de diciembre. De esta forma, al ser considerado de carácter instantáneo y no periódico, no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor. En este sentido, algunos autores<sup>33</sup> han precisado, tomando en consideración los elementos de periodicidad presente en el ITSGF, que se trata de un impuesto periódico de devengo instantáneo.

Según la Sentencia, el ITSGF, al igual que el IP (al que hace referencia repetidamente el primero, como se evidencia en los arts. 3.4, 3.5, 3.7, 3.8, 3.12, 3.13 y 3.14 de la LITSGF), carece "formalmente" de un "período impositivo", por lo que no puede considerarse un tributo periódico. Sin embargo, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid en el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023 argumenta que se trata de "*un tributo con un hecho imponible duradero o de período, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo*" (STC 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-). Esto se debe a que posee un carácter periódico, aplicándose "cada año", y presenta una dimensión temporal que se corresponde, en cada ejercicio, con el "año natural". Para los magistrados que suscriben el voto particular de la STC 149/2023 "*de acuerdo con sus "características" se puede afirmar que el ITSGF (como el impuesto sobre el patrimonio) en la medida que tiene "carácter periódico" ("cada año") y cuenta con una "dimensión temporal" que coincide, en cada "ejercicio", con el "año natural" es un tributo "periódico"*".

---

<sup>33</sup> ORÓN MORATAL, G. "El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas", Cinco Días, 3 de marzo de 2023., dato extraído de ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL: "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", p. 45.



A pesar de tratarse, de acuerdo con la opinión mayoritaria de los magistrados del TC de un impuesto instantáneo con devengo el último día del año, su configuración presenta elementos temporales que, debido a su aprobación sorpresiva y casi inmediata a la fecha de devengo, han impedido a ciertos contribuyentes una planificación adecuada de su carga tributaria patrimonial. En particular, ciertas normas como las relacionadas con la exención de la empresa familiar, la valoración de depósitos en cuentas corrientes o de ahorro, y la valoración de acciones negociadas en mercados organizados, han limitado la capacidad de los contribuyentes para adaptarse y responder a este inesperado reflejo estatal del Impuesto sobre el Patrimonio.

En otro orden de cosas, el plazo de presentación de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2022 abarcará del 1 al 31 de julio de 2023. Sin embargo, la fecha límite de presentación será el 26 de julio, en lugar del 31 de julio, cuando la declaración resulte a ingresar y se opte por domiciliar el pago, tal y como se recoge en el artículo 3 de la OM, referido al plazo de presentación y en su disposición final segunda.

La fecha del 31 de diciembre<sup>34</sup> o día del devengo tiene además atribuida a otra función dentro del Impuesto, puesto que constituirá en referencia temporal de la mayoría de los criterios de valoración, cuya función de constituirse en referencia temporal para la valoración de la base imponible tiene notables excepciones, justificables por motivos anti defraudatorios, que consisten esencialmente en tener en cuenta, en la valoración de ciertos elementos patrimoniales, circunstancias acaecidas en un momento diferente a la fecha del devengo.

### **3. Aspectos espacial y subjetivo del hecho imponible**

A continuación, se analiza su elemento espacial, entendido como la determinación del territorio en el que despliega su eficacia. De acuerdo con el artículo 3, Dos.1. de la LITSGF, el impuesto se aplica a 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. Se define el mismo ámbito de aplicación que lo recogido en el artículo 2 de la LIP. En suma, el ámbito de aplicación territorial es

---

<sup>34</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F. 2009. El Impuesto sobre el Patrimonio. En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Tercera Edición. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 581-612.

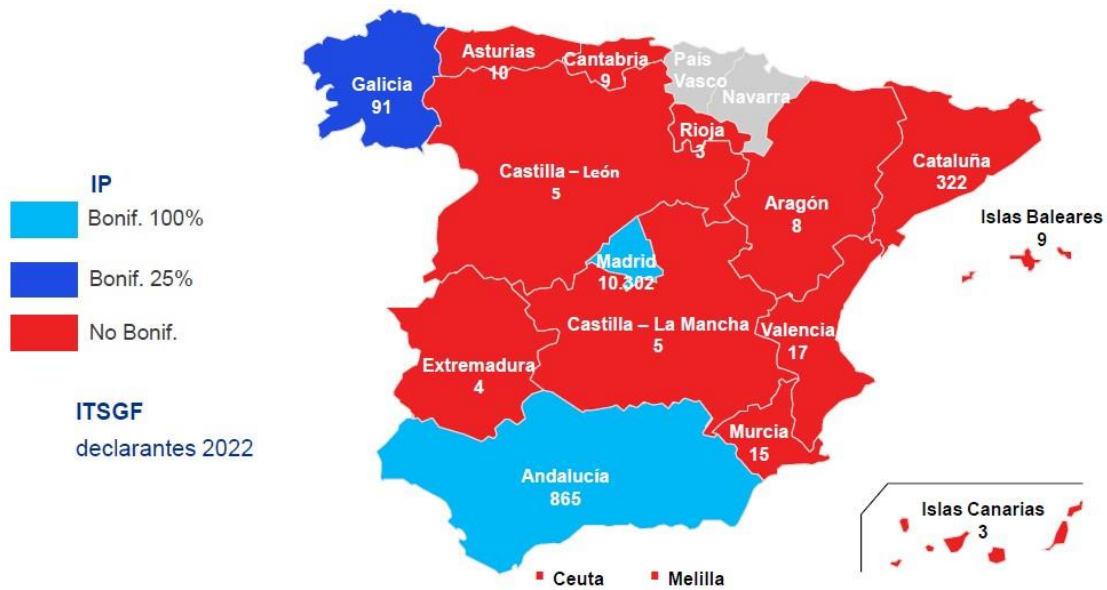
coincidente con el del IP, pero, a diferencia de éste, y por expreso designio del legislador, coherente con su finalidad, no puede ser objeto de cesión a las CCAA (art. 3. Dos.2 LITSGF).

El artículo 3. Veinticuatro LITSGF establece que la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Navarra y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto se acordará en la Comisión Mixta respectiva. Tal y como explica GARCÍA MORENO<sup>35</sup>(2023) ha supuesto ya la modificación de la *Ley 12/2002, del Concierto Económico con el País Vasco*, cuya disposición adicional quinta atribuye al ITSGF el carácter de tributo concertado de normativa autonómica que se exigirá en los mismos términos establecidos en relación con el IP en el artículo 24 del Convenio con efectos para todos los ejercicios en que el referido ITSGF mantenga su vigencia, así como de 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, cuya disposición adicional octava establece ahora, en términos similares que el impuesto se exigirá por esta comunidad en los mismos términos establecidos en el artículo 17 del Convenio Económico en relación con el IP con los mismos efectos. Por tanto, en ambas comunidades este impuesto es tratado como un tributo concertado de normativa autónoma, que se regirá por una normativa análoga a la que está vigente en el territorio de régimen común.

A través del siguiente mapa, se puede apreciar el ámbito de aplicación del ITSGF, así como el número de declarantes de cada comunidad.

---

<sup>35</sup> GARCÍA MORENO, V.A. 2023. Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Vigésima Edición. “op.cit” p.542.



36

El aspecto subjetivo del hecho imponible tal y como define MENÉNDEZ MORENO (2023)<sup>37</sup> se refiere al protagonista o protagonistas de las situaciones o circunstancias descritas en el aspecto objetivo del mismo. Así, el elemento subjetivo en el caso de un impuesto personal como el que se está analizando es la persona física titular del patrimonio, que se configura como el centro de referencia del conjunto de bienes y derechos que lo conforman.

Siguiendo el análisis que hace ESCRIBANO LÓPEZ<sup>38</sup> (2022) para el IP, se puede decir que la regulación de este impuesto sigue un enfoque individual, en línea con la Ley 20/1989 tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, lo cual representa una de las características más destacadas. El hecho imponible se centra en el patrimonio neto, delimitado subjetivamente a personas físicas, destacando que los patrimonios de personas jurídicas no están sujetos a este impuesto.

Esta distinción pone de manifiesto la estrecha relación exigida entre el patrimonio gravado y su propietario, ya que el impuesto busca gravar la relación jurídica que implica la titularidad de un patrimonio, aunque esta se concreta al determinar la base imponible mediante la

<sup>36</sup> Mapa elaborado por KPMG en su documento “Impuesto de las Grandes Fortunas y la exención de la Empresa Familiar”, publicado el 21 de noviembre de 2023.

<sup>37</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023, p.135.

<sup>38</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO. 2022. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Decimosexta Edición. p.594

valoración objetiva de cada elemento, considerando en algunos casos las relaciones jurídicas particulares que puedan modular la base imponible. Esto es evidente, por ejemplo, en situaciones donde existe la titularidad de derechos reales de goce y disfrute.

#### **4. Sujetos pasivos**

Los sujetos pasivos son los destinatarios pasivos del ordenamiento jurídico-tributario en su más amplia acepción, esto es, quienes soporten la obligación de pago y/o cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos. Son sujetos pasivos<sup>39</sup> del ITSGF, y en los mismos términos, quienes lo sean en el IP conforme a lo dispuesto en la LIP, tal y como recoge el artículo 3. Cinco de la LITSGF.

Así, con esta remisión a la legislación del IP, se debe acudir al artículo 5 LIP que fija quienes son los sujetos pasivos del impuesto, siendo tal únicamente las personas físicas. En cuanto a la modalidad de aplicación del impuesto se puede diferenciar entre obligación personal y real, siendo la primera la modalidad normal de aplicación del impuesto.

Tributan por obligación personal<sup>40</sup>, tal y como fija el artículo 5 LIP a) las personas físicas, españolas o extranjeras, que tengan su residencia habitual en territorio español de acuerdo con las normas del IRPF (art 9 LIRPF), en donde se establece un criterio temporal (más de 183 días) en el mencionado artículo 9.1.a, un criterio económico en el artículo 9.1.b, así como un criterio familiar de presunción. Estas personas estarán gravadas con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. No obstante, los residentes españoles que pasen a tener su residencia en otro país pueden optar por continuar tributando del mismo modo en España presentando la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hayan perdido su condición de residentes, lo cual está pensado para los trabajadores desplazados en el extranjero, entre otros.

Tributan por obligación real las personas físicas que no tengan su residencia habitual en territorio español según los criterios del IRPF, por los bienes y derechos de los que sea titular cuando estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, casos

---

<sup>39</sup> El artículo 36.1 LGT establece una definición de sujeto pasivo: “Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto de este”.

<sup>40</sup> ALMUDÍ CID, J.M: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, Asociación Española de Asesores Fiscales p. 9.

en los que el ITSGF se exige exclusivamente por estos bienes o derechos. Son bienes o derechos que entran normalmente en este concepto la propiedad y otros derechos reales sobre inmuebles localizados en España, las cuentas bancarias abiertas en nuestro país o las participaciones en sociedades españolas, entre otros.

Se debe precisar también que los contribuyentes que tributen por el Impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante, "IRNR") *"quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR"* (DGT V0420-23, y V0424-23, ambas de 24 de Febrero). En la consulta V0424-23, el consultante plantea si los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del ITSGF, pueden tributar en este último impuesto también por obligación real dado el carácter complementario de dicho impuesto respecto del Impuesto sobre el Patrimonio. Así, la consulta establece que: *"En la regulación del sujeto pasivo del ITSGF no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son "en los mismos términos" que los sujetos pasivos del IP. Como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR"*.

A estos efectos se debe destacar que, tras la modificación operada por la LITSGF en su disposición final tercera, la LIP establece que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad -residente o no-, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español.

Además, el artículo 3. Seis LITSGF establece que los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán 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 en relación con sus obligaciones por este impuesto<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> En relación con dichos sujetos pasivos esta obligación es, por tanto, general, y no a requerimiento de la Administración en los casos que establece el artículo 6. Uno LIP.

A diferencia de lo establecido en la esfera del IP, (artículo 6.2 LIP), el legislador no ha tipificado como infracción grave, a la que se anuda una multa pecuniaria fija de 1000 euros (susceptible de ser incrementada en los supuestos de reincidencia), el incumplimiento de la obligación de nombrar representante, ya que, al actuar el Impuesto sobre el Patrimonio como una suerte de pago a cuenta del ITSGF, podría llegar a incurrirse en bis in idem en el supuesto de sancionarse ambas conductas.

Además, en el mencionado artículo 3. Seis LITSGF también se recoge la normativa de aplicación para los siguientes casos: *“No obstante, en el caso de estados que forman parte del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE) que no sean Estado miembros de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 EEE 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”*.

Por lo demás, al tratarse de un impuesto estatal no susceptible de cesión, no se plantea aquí, lógicamente, la posible opción de los sujetos pasivos no residentes de tributar conforme a la normativa de una Comunidad Autónoma en los términos de la disposición adicional cuarta LIP<sup>42</sup>.

Se excluyen como sujetos pasivos del ITSGF las entidades jurídicas y los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, como las herencias yacentes, las cuales se debe precisar que en la normativa aplicable no se establece la forma de atribuir a los herederos los bienes y derechos que la forman. Por lo tanto, cuando la herencia sea aceptada, los herederos tendrán que hacer declaraciones complementarias a los ejercicios transcurridos desde el fallecimiento del causante, ya que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento de la persona de quien se hereda. Asimismo, es preciso advertir que, a diferencia de la LIP, la LITSGF no contempla la posibilidad de

---

42 La Ley 26/2014, de 27 de noviembre ha introducido la DA 4ª que establece las especialidades para los residentes en otros EM de la UE, habiéndose ampliado éstas a los extracomunitarios por la Ley 11/2021.

considerar responsable solidario de la deuda tributaria derivada del ITSGF al gestor de los bienes o derechos del contribuyente no residente que den lugar a tributación en nuestro país por dicho concepto<sup>43</sup>, tal como sí recoge el artículo 6.3 LIP.

Desde una perspectiva subjetiva y dada la necesidad de individualizar los bienes patrimoniales, es necesario establecer normas de atribución de estos, siendo de especial relevancia para ello, los artículos 7 y 8 de la LIP, ya que establecen una serie de reglas. La primera es que los bienes y derechos se atribuyen a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la administración. Así, son aplicables las normas sobre titularidad de las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia. La titularidad de los bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. Si no resultase debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la administración tributaria puede considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. Respecto de las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los bienes y derechos.

Por último, se establecen normas particulares para los bienes o derechos con contraprestación aplazada. Así, el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto se imputará íntegramente al adquirente del mismo, quien incluirá entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada. Por su parte, el vendedor incluirá entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada. En caso de venta de bienes con reserva de dominio, mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de éste se computará por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo. Dichas cantidades serán deudas del vendedor.

---

<sup>43</sup> ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL: “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”, p. 10.

## IV. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN

### 1. Base imponible

La base imponible (en adelante, “BI”), aparece regulada en el artículo 50.1 LGT indicando que es *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*, y es también relevante lo establecido en los artículos 55.1 y 56.1.a) de la misma LGT, que al referirse al tipo de gravamen y a la cuota tributaria, respectivamente, permiten complementar esta definición de base en el sentido de que consiste también en la magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria, (MENÉNDEZ MORENO, 2023)<sup>44</sup>.

La base imponible de este impuesto aparece regulada en el artículo 3.Ocho.1 de la LITSGF determinando que *“constituye 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”*, siendo de aplicación el mismo concepto recogido en el artículo 9 LIP. Así, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos, y en el caso de que haya exención parcial habrá minoración proporcional. En los supuestos de obligación real, 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, tal y como fija el artículo 9 LIP.

Con carácter general, la base se determina en régimen de estimación directa (art 26.1 LIP), siendo aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria (art 26.2 LIP).

El método de estimación directa se utiliza por el contribuyente y por la Administración, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, esta última acudirá a: las declaraciones o documentos presentados, datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, así como los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria (art 51 LGT).

---

<sup>44</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023, p.142.



El artículo 3. Ocho.3 de la LITSGF, establece que para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en la LIP (artículos 9 y siguientes). Doctrinalmente en un impuesto sobre el patrimonio como es el ITSGF, la BI se puede calcular en base a dos criterios: De acuerdo con valores de mercado, o acudiendo a valores fijados normativamente. La normativa española acude al segundo sistema respecto de los bienes de mayor importancia cuantitativa lo cual, si bien simplifica la gestión, aleja la determinación de la base del verdadero valor del patrimonio. De esta forma, es básico para la determinación de la BI la adecuada valoración de los diferentes elementos que componen el patrimonio, por lo que es necesario examinar las diferentes reglas especiales de determinación de estos valores, siendo de aplicación lo recogido para el IP en sus artículos del 10 al 23.

En ellos se fijan determinadas reglas especiales, entre otros, para:

- Los bienes inmuebles, como regla general, se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: (i) el valor catastral, (ii) el determinado o comprobado por la administración a efectos de otros tributos o (iii) el precio, contraprestación o valor de la adquisición.
- Los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales y profesionales (aplicándose las normas del IRPF, computándose el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible).
- La valoración de los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo (se tomará el saldo que arrojen en la fecha del devengo, salvo que resulte inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará éste).
- La valoración de los títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados (se realiza según el valor de negociación medio del cuarto trimestre).
- Para el resto de estos valores (valor nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso).

- Los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados (se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre).
- Para el resto de estos valores (valor teórico resultante del último balance aprobado), para los seguros de vida (su valoración se realiza por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto).

Como se aprecia, hay que poner de relieve la aparente inexistencia de una regla general de valoración, ya que hay una lista de bienes que tienen sus propias reglas especiales que son muy variadas. Sin embargo, sí existe una regla general de valoración respecto a la cual el resto de los criterios se configuran como reglas excepcionales, ya que en aplicación del artículo 24 LIP, los elementos del patrimonio se valorarán por su precio, el valor de mercado<sup>45</sup> en la fecha del devengo del Impuesto y las deudas, por su nominal en la fecha del devengo del Impuesto (artículo 25 LIP), siendo solo deducibles cuando estén debidamente justificadas. Este criterio fijado en el artículo 24 LIP, aparentemente residual, se constituirá en regla de general aplicación para casos de dudosa o imposible aplicación del criterio excepcional o en todos aquellos supuestos en los que no se ha previsto regla alguna.

En definitiva, nótese que la inexistencia de regla específica de valoración no significará la no sujeción al impuesto del bien o derecho de que se trata -estarán sujetos todos los de contenido económico no exentos-, sino la directa aplicación de esta regla general de valoración (valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto). Es apreciable la falta de sistema o idea racional de base en el establecimiento de los criterios de valoración, que, a juicio de algunos autores como ESCRIBANO LÓPEZ<sup>46</sup>(2022) están establecidos de forma acentuadamente errática.

No obstante, de su lectura es posible extraer algunas ideas generales. En primer lugar, en no pocas ocasiones el criterio de valoración consiste en la determinación del mayor posible entre varios, primando aquí la idea del incremento de recaudación sobre otros posibles objetivos y se diseña una norma de difícil encaje constitucional, además de difícil gestión, por

---

<sup>45</sup> El valor de mercado se define en la normativa tributaria como el valor que pactarían partes independientes en condiciones normales de mercado.

<sup>46</sup> ESCRIBANO, FRANCISCO. 2022. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Decimosexta Edición.

lo que puede generar situaciones de discriminación, al albor de un sector doctrinal en el que se encuentra de nuevo ESCRIBANO LÓPEZ (2022).

Además, en algunas ocasiones con las reglas especiales de valoración que se determinan, el IP, y por extensión el ITSGF renuncian a ser el punto de referencia para la valoración de bienes y derechos convirtiéndose en impuestos que toman valores del resultado de la aplicación de otros, señaladamente el de Transmisiones Patrimoniales al que con frecuencia se remiten para la determinación del valor para determinados bienes, como por ejemplo, la valoración de los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad (art 20 LIP), las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública (art 21 LIP), o las opciones de contratos (art 23 LIP). Salvo los supuestos de existencia o mercado efectivo del que pueda deducirse un valor definido – el mercado de valores, por ejemplo, – la mayoría de los supuestos en que el criterio o regla de valoración sea el valor de mercado, se producirán controversias que solo se podrán solventar mediante tasación pericial (art 27 LIP).

Se ha generalizado para el IP, en numerosos casos como espacio de tiempo de referencia para la valoración del bien o derecho el último trimestre del año, sin que se atribuya relevancia alguna a las circunstancias acaecidas durante los 3 primeros trimestres del año, como se puede apreciar en el artículo 13 de la LIP para la valoración de los títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, o en el artículo 15, en referencia a los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados, que se computará según su valor de negociación media del cuarto trimestre.

Por último, señalar también que en ocasiones, la regla de valoración está lejos de representar el valor en el momento del devengo en cuanto se remita a un momento alejado en el tiempo: un claro ejemplo sería el valor teórico resultante del último balance aprobado, al que se refiere el artículo 16.1 LIP, ya comentado previamente, en relación a los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados.

## 2. Base liquidable

La base liquidable aparece expresamente recogida en el artículo 54 LGT, definiéndose como *“la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”*. Estas reducciones son exenciones parciales que se aplican en la base imponible y se establecen por razones de política legislativa, con objeto de minorar la carga económica del tributo.

En relación con el análisis del nuevo tributo, la LITSGF establece en su artículo 3. Nueve que, en el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros<sup>47</sup>. En esta disposición, se evidencia una de las pocas disparidades entre la LIP y la LITSGF, ya que mientras que el primero es un impuesto cedido, el segundo se encuentra exclusivamente bajo competencia estatal. Así, mientras que el artículo 28.1 LIP establece que *“la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”*, para el ITSGF no se da esta posibilidad, ya que las CCAA no pueden fijar un mínimo exento al ser únicamente de aplicación lo fijado por el Estado en 700.000 euros.

Se debe exponer que durante los años 2022 y 2023 las personas físicas no residentes que han tributado en el ITSGF por obligación real no han podido aplicar el mínimo exento de 700.000 euros, a diferencia de los contribuyentes que tributan por obligación personal. Algunos autores como GARCÍA MORENO (2023) consideran que esta situación podría ser contraria al Derecho Europeo por suponer una discriminación de la normativa tributaria española con respecto al diferente tratamiento ofrecido a los no residentes con respecto a los residentes.

En esta línea PÉREZ FADÓN<sup>48</sup>, afirma que en relación a esta cuestión ha de recordarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, “TJUE”) en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), determinó que los no residentes, en cuanto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), debían, por aplicación del principio de libertad de capitales recibir el mismo trato que los residentes, doctrina que ha llevado, no solo a modificar su tratamiento en el IP y en el ISD, sino a que el TS, en una

---

<sup>47</sup> Al no contemplarse la opción por la tributación conjunta de la unidad familiar, esta cantidad es por cada contribuyente.

<sup>48</sup> PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS p.3.

reciente sentencia de 2 de noviembre de 2022, número 1424/2022, expusiera de forma clara, en su fundamento de derecho quinto, que: *“No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE”*.

Según el autor, de esta sentencia, se infiere que una legislación nacional que transgreda un principio de la normativa de la Unión Europea, como es el caso del principio de libre circulación de capitales, el cual, además, tiene un alcance global, no debería implementarse en ningún Estado miembro de la UE, incluido España. Por este motivo, sugiere la aplicación del umbral mínimo exento de 700.000 € para cualquier individuo no residente, sin importar su domicilio fiscal.

Parece que el gobierno ha escuchado las voces críticas que denunciaban esta situación, y con la aprobación del RDL 8/2023, esta situación ha cambiado, extendiéndose para 2024 la aplicación del mínimo exento de 700.000 euros en el ITSGF a los sujetos pasivos por obligación real (no residentes).

### **3. Cuota íntegra**

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable. En el siguiente gráfico, se puede apreciar la tabla representativa del porcentaje aplicable a la base liquidable a través del cual se calcula la cuota íntegra. El legislador ha decidido fijar un primer tramo en el que la base liquidable comprende 3.000.000, y va hasta 5.347.998,03, en el que el tipo aplicable es 1,7%, siguiendo un segundo tramo que va desde 5.347.998,03 hasta 10.695.996,06 en el que el tipo aplicable es igual a 2,1%. Y por último un tercer tramo que va desde este previo límite superior en adelante con un tipo aplicable igual al 3,5%, que es el tipo máximo de gravamen.

En este caso se aprecia la misma diferencia que la comentada previamente para la base liquidable, ya que mientras el artículo 30 LIP fija que la cuota bonificada se calcula aplicando la escala que hayan fijado las CCAA, progresiva, sobre la base liquidable, y en caso de que éstos no hubiesen fijado ninguna la fijada en dicho artículo, para el ITSGF no interviene en este caso las CCAA al no tener competencias delegadas y por lo tanto los tipos que gravan la base liquidable serán los fijados por el Estado.

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 <sup>49</sup>

En este apartado que se está analizando resulta de gran importancia mencionar el límite de la cuota íntegra, que es de aplicación para los sujetos pasivos por obligación personal. De esta forma, la cuota íntegra del ITSGF junto con las cuotas correspondientes al IRPF y del IP, no puede exceder el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF, tal y como fija el artículo 3.Doce.1 de la LITSGF. Para garantizar este límite, se aplicarán las reglas establecidas en la LIP <sup>50</sup> respecto al límite de la cuota íntegra del IP, recogidas en el artículo 31 LIP.

En el caso de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite mencionado, se procederá a reducir la cuota del ITSGF hasta alcanzar dicho límite, asegurando que la reducción aplicable a este impuesto no sea superior al 80%. Además, tal y como recoge el artículo 3. Doce.2 de la LITSGF, cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas del IRPF, el IP y del ITSGF se determinará acumulando las cuotas íntegras devengadas por los contribuyentes en estos dos últimos tributos. En caso de reducción, esta se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el ITSGF.

La regulación de este límite a la cuota íntegra del ITSGF puede restar capacidad armonizadora al Impuesto, pues si no debe tenerse en cuenta el IP bonificado, en su caso, por la correspondiente Comunidad Autónoma, sino la cuota íntegra de este impuesto, en un buen número de casos el importe de la cuota por ITSGF quedará reducido al impuesto mínimo de un 20% de su cuota íntegra. Es decir, como la reducción de la cuota íntegra del

<sup>49</sup> Mapa elaborado por KPMG en su documento “Impuesto de las Grandes Fortunas y la exención de la Empresa Familiar”, publicado el 21 de Noviembre de 2023.

<sup>50</sup> De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 de la LIP, no se tomará en consideración 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. Asimismo, 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.

ITSGF se corresponde con la diferencia entre ambos sumatorios (cuotas íntegras - bases imponibles), y dicha reducción no puede exceder del 80 % de la cuota íntegra inicialmente determinada, esto es equivalente a afirmar que la cuota íntegra reducida nunca puede ser inferior al 20% de la cuota íntegra.

Según lo expuesto, en términos de tributación individual, se pueden identificar dos situaciones para aplicar el límite a la cuota íntegra:

- Si el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF es mayor o igual a la suma de las cuotas íntegras de los tres impuestos, no se aplica ningún límite y la cuota íntegra permanece como la inicialmente determinada.
- Si el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF es menor que la suma de las cuotas íntegras de los tres impuestos entra en juego el límite de la cuota íntegra del ITSGF establecido legalmente.

Aunque este límite a la cuota parece asegurar la neutralidad del impuesto, no es suficiente para algunas voces influyentes en esta materia, como es el caso de lo recogido en la STC 149/2023 por parte del letrado autonómico de la Comunidad de Madrid este límite a la cuota, *“no es suficiente para no cuestionar la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad reconocidos en el artículo 31.1 CE puesto que, por sí solo, no evitan el efecto de agotar toda la capacidad económica, real o potencial, sometida a gravamen”*.

Aunque la norma parece clara en su literalidad, el hecho de que se tome en consideración la cuota íntegra en lugar de la cuota líquida del IP desvirtúa significativamente el efecto organizador que inspira el ITSGF. Sin embargo, a pesar de un planteamiento inicial diferente en el proyecto de orden ministerial del Ministerio de Hacienda y Función Pública, el Consejo de Estado, en su dictamen 464/2023 del 8 de junio, ha indicado que la magnitud a considerar es la cuota íntegra de los tres impuestos, rechazando la posibilidad de tomar como referencia la cuota líquida para el cálculo del límite, lo cual tendría gran importancia, ya que podría anular los efectos de beneficios fiscales o bonificaciones introducidos en el IP por las CCAA. Sin embargo, a pesar de las propuestas parlamentarias en relación con esta situación, el legislador se refiere exclusivamente a la "cuota", lo que lleva a considerar que la magnitud a contrastar con el límite del 60 % de la base imponible del IRPF es el sumatorio de la cuota íntegra del IRPF, el IP y el ITSGF.

Para VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS (2023)<sup>51</sup> al referirse el art 3. Doce LITSGF a las cuotas íntegras del ITSGF, del IP y del IRPF, puede producirse una deducción superior a la que el legislador quiso, ya que al tomar como referencia a la cuota íntegra del IP, que puede ser muy superior a la realmente abonada por el contribuyente (que puede ser cero, por ejemplo, en Madrid y Andalucía), se estaría otorgando relevancia a una cantidad que el contribuyente nunca llegó a pagar. Atendiendo por tanto a la finalidad de la ley, según los autores, esta regulación obedece a un error técnico del legislador, que podría corregir precisando que aquel sumando se debería referir a la cuota líquida del IP (a la que habría que añadir la deducción por doble imposición internacional, recogida en el artículo 32 LIP), a fin de evitar un exceso de deducción que difícilmente se pretendió.

Tal y como explica ALMUDÍ CID (2023), el límite de la cuota íntegra fue objeto de debate parlamentario durante la tramitación de la proposición de ley que resultó en la LITSGF, en donde la enmienda número 72 presentada en el Senado por el grupo parlamentario Esquerra Republicana-Euskal Herria Bildu, aunque no se incorporó al texto final, cuestionaba la inclusión, para la determinación del límite de la cuota íntegra del ITSGF, de la cuota del IP, proponiendo una redacción que solo considerara, a efectos del límite, las cuotas íntegras de IRPF e ITSGF. Se argumentaba en la enmienda que los impuestos estatal y autonómico deberían tener un "recorrido" de liquidación paralelo, interactuando solo en el último momento, es decir, al fijar la cuota a ingresar del ITSGF mediante la deducción de la cuota líquida ingresada por el contribuyente en concepto del Impuesto sobre el Patrimonio autonómico <sup>52</sup>.

Según el autor, el beneficio del límite conjunto consiste por lo tanto en una reducción técnica de la cuota del IP y del ITSGF, que opera en los sujetos pasivos por obligación personal, y no resulta de aplicación para los sujetos pasivos por obligación real, puesto que no es posible incorporar el resultado de su IRPF, al no ser contribuyentes de este.

Al igual que ocurría con el mínimo exento de 700.000 euros, tampoco es aplicable, según el criterio administrativo, este beneficio fiscal, a los no residentes que hayan optado por la tributación personal de contribuir en el IP (y, en consecuencia, también por el ITSGF),

---

<sup>51</sup> VARONA ALABERN, J.E; ARRANZ DE ANDRÉS, C 2023. “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, Nueva Fiscalidad, núm 1, 2023, p. 28.

<sup>52</sup> ALMUDÍ CID, J.M: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, Asociación Española de Asesores Fiscales p. 12-14.



conforme a lo previsto en el artículo 5.1 a) de la LIP (caso de los no residentes cuando con anterioridad fueron residentes en territorio español y optasen por ello en la primera declaración en la que hubieran dejado de ser residentes).

Para algunos autores, como MORAL CALVO<sup>53</sup>, esto representa una discriminación negativa para aquellas personas sujetas a tributación por un impuesto similar al IRPF en cualquier país de la Unión Europea que no sea España, si estas personas son gravadas por el IP o el ITSGF (sobre los bienes y derechos ubicados, utilizados o que deben cumplirse en territorio español), y no pueden aplicar la reducción considerando las cuotas de sus impuestos sobre la renta en el extranjero.

Según algunos expertos legales, esta medida podría infringir los principios fundamentales del Derecho de la Unión Europea, y que, por lo tanto, los contribuyentes no residentes del IP y del ITSGF podrían reclamar el mismo trato que los residentes en España, incluso impugnando sus autoliquidaciones si resultara en una reducción en estos impuestos. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares nº 81/2023, de 1 de febrero, respalda esta posición al reconocer la primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el nacional, considerando que la aplicación de esta medida puede constituir discriminación contraria al principio de libre circulación de capitales establecido en la normativa comunitaria y en la jurisprudencia del TJUE en relación con los artículos 63 y 65-1a) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

#### **4. Deducciones y exenciones**

La norma reguladora del ITSGF en su artículo 3. Trece tan solo ha previsto la aplicación de la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero, aplicable a los contribuyentes por obligación personal de contribuir, en los mismos términos que se encuentra regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 32 LIP).

Tal y como explica ALMUDÍ CID<sup>54</sup> (2023), 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: i) El importe efectivo de lo

---

<sup>53</sup> MORAL CALVO, J.M, “Cuestiones sobre el límite conjunto renta-patrimonio”, Carta Tributaria. *Revista de Opinión*, Nº 81, Sección Observatorio, Diciembre 2021, LA LEY p.13.

<sup>54</sup> ALMUDÍ CID, J.M: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, Asociación Española de Asesores Fiscales p.14.

satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto; ii) El resultado de aplicar sobre la parte de base liquidable gravada en el extranjero el tipo medio efectivo de gravamen del Impuesto. A diferencia del IP, en el ITSGF las CCAA no pueden aprobar deducciones adicionales que se apliquen con posterioridad ya que es un tributo estatal no cedido. De esta forma, la cuota líquida del ITSGF se determina de esta manera. Además, tal y como recoge el artículo 3.Catorce LITSGF, si dentro de los bienes y derechos de contenido económico hay propiedades o derechos ubicados o que deben ejercerse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se aplicará la bonificación del 75% según lo establecido por el IP a la parte proporcional de la cuota íntegra que corresponda a dichos bienes o derechos, bonificación que no resulta de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiere a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en ellas o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas<sup>55</sup>.

Además, como se ha comentado previamente, para evitar que se produzca una doble imposición entre el IP y el ITSGF, se establece la deducibilidad en la cuota a ingresar del ITSGF<sup>56</sup> de la cuota realmente ingresada del IP, obteniéndose de esta forma la cuota diferencial.

En relación con las exenciones fiscales del ITSGF, en las que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la LITSGF en el artículo 3. Cuatro de la LITSGF establece que estarán exentos los mismos bienes y derechos que lo estén a efectos del IP según la ley reguladora de este impuesto. Así el artículo 4 LIP, recoge entre otras:

- Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de Bienes muebles, así como los calificados como bienes de interés cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos.
- También los bienes integrantes del patrimonio histórico de las CCAA, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas.

---

<sup>55</sup> Art. 33 de la LIP.

<sup>56</sup> Pérez-Fadón Martínez, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS p.5.

- Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan por Ley, gozan asimismo de exención: determinados objetos de arte y antigüedades, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados, así como la obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor;
- El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de la LIP (joyas y objetos de arte).
- Los derechos consolidados de los partícipes en un plan de pensiones;
- Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no esté afecta a actividades empresariales. En situaciones de cesión a terceros, estos deben incluir la propiedad industrial en su patrimonio por su valor de adquisición.
- Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.
- Los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges. Así, se debe señalar que los bienes gananciales no están exentos y responden directamente ante la Hacienda Pública por las deudas tributarias.
- Las participaciones en entidades, ya se tengan en plena propiedad, nuda propiedad o usufructo, cuando concurra que las entidades no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos definidos en la LIP, que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15%, computado de forma individual, o del 20% de forma conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, así

como que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal (reglas especiales con familiares).

- la vivienda habitual con el límite máximo de 300.000 euros.

Algunos autores afirman que la normativa reguladora del Impuesto ha incluido un listado de supuestos exentos, sin reparar en que algunos de los bienes y derechos incluidos en él no son susceptibles de integrar el presupuesto de hecho del Impuesto, simplemente porque carecen de cualquier contenido patrimonial y, por ello lo propio habría sido considerarlos directamente como supuestos de no sujeción. Piénsese por ejemplo<sup>57</sup> (GARCÍA MORENO, 2023) en los derechos de imagen de cualquier afamado futbolista o la obra de un artista, en estos casos, mientras no se transmiten a un tercero, no pueden ser cuantificados porque su valor es, en principio indeterminado y, por tanto, no tienen un concreto contenido patrimonial. En el segundo caso (obra de un artista) la LIP los declara exentos, cuando, en realidad, encubren supuestos de no sujeción.

---

<sup>57</sup> Ejemplo extraído de GARCÍA MORENO, V.A. 2023. Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Vigésima Edición. “op.cit” p.508

## V. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ITSGF

### 1. Motivos de inconstitucionalidad en los recursos y en la doctrina.

El impuesto ha sido objeto de recurso de inconstitucionalidad por parte del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid (Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023), por el Consejo de Gobierno de Andalucía (Recurso de inconstitucionalidad n.º 1258-2023), por la Xunta de Galicia (Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023) y por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Recurso de inconstitucionalidad n.º 1993-2023).

En primer lugar<sup>58</sup>, se discute acerca de una posible vulneración de la reserva de ley orgánica establecida en el artículo 157.3<sup>59</sup> de la Constitución Española y la defraudación de las normas constitucionales sobre iniciativa legislativa del Gobierno, según los artículos 87 y 88 de la misma. Aunque se argumenta que el Estado podría regular un impuesto similar al IP, se plantea la necesidad de articularlo mediante una ley orgánica o modificando la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, “LOFCA”), dado que este nuevo impuesto se asemejaría a un ejercicio de competencias financieras de las CCAA.

Los recurrentes hacen referencia al artículo 28.2 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, que permite declarar inconstitucionales aquellos preceptos de una norma con rango de ley ordinaria que regulen materias reservadas a leyes orgánicas, destacando la importancia de respetar la reserva de esta última modalidad de leyes, establecida en el artículo 157.3 de la CE, que se refiere a las normas para regular el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA, incluyendo los tributos cedidos. Hay también jurisprudencia relevante en esta materia, donde se menciona la aplicación de esta reserva como es el caso de la Sentencia del TC 31/2010.

En el supuesto que se está analizando, en lugar de seguir el procedimiento establecido en los artículos 87 y 88 de la CE, que otorgan al Gobierno la iniciativa legislativa, se ha optado por utilizar enmiendas introducidas en una proposición de ley presentada por dos grupos

---

<sup>58</sup> SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J 2023. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, RocaJunyent.

<sup>59</sup> Art 157.3 CE: “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”.

parlamentarios (Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común), situación calificada por la Comunidad de Madrid y de Andalucía como anómala y se acusa al Gobierno de defraudar las disposiciones constitucionales al no ejercer su iniciativa legislativa de manera directa..

De esta forma<sup>60</sup>, los diputados recurrentes en amparo alegan la vulneración de su derecho al ejercicio del cargo representativo de conformidad con lo establecido en la ley (art 23.2 CE), en relación con el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos por medio de aquellos representantes (art 23.1 CE), como consecuencia de la introducción de enmiendas por parte de la mayoría parlamentaria a la referida proposición de Ley Orgánica que no guardan conexión de homogeneidad con el texto enmendado. Es decir, la normativa en cuestión se tramitó como una proposición de Ley en lugar de un proyecto de ley, lo cual conlleva la exención de ciertos procedimientos, como la audiencia y la solicitud de informes. Además, como ya se ha dicho, el texto normativo regulador del impuesto no estuvo presente desde el inicio, sino que se incorporó durante el proceso de enmiendas. Así, para el letrado autonómico se vulneraron también los artículos 66.2 y 87 CE, en conexión con los artículos 110 y 126.5 del Reglamento del Congreso, ya que se ha impedido a los legítimos representantes de las minorías el ejercicio de su derecho fundamental a enmendar el texto de la iniciativa incorporada a la enmienda propuesta.

El TC en el fundamento 5º de la sentencia 59/2015, de 18 de marzo, no ve inconveniente en que esta enmienda tenga como objeto disciplinar ex novo una figura tributaria siempre y cuando exista homogeneidad con el procedimiento legislativo respecto al cual la enmienda se plantea (TC 119/2011; 136/2011 y 172/2020). En el caso que se analiza, el impuesto aparece a través de una enmienda a una proposición de ley para crear dos gravámenes temporales a sectores energético y financieros, por lo que, para algunos autores, como GARCÍA NOVOA (2023)<sup>61</sup>, no existe una conexión de homogeneidad entre la enmienda y el procedimiento legislativo, por lo que se vulnera el requisito establecido por el TC, ya que se presencia una nueva iniciativa legislativa sin aplicar el procedimiento ordinario para la misma. Así, de acuerdo con el criterio del autor, este aspecto relativo a la producción legislativa está afectando no sólo al artículo 157, sino también a uno de los fundamentos de

---

<sup>60</sup> FERNÁNDEZ MARTÍN, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2023. Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Francis Lefebvre. p.25.

<sup>61</sup> GARCÍA NOVOA, C. “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (Impuesto de solidaridad)” Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p53.

la reserva de ley tributaria, que es la seguridad jurídica, que se concreta en garantizar la publicidad, el debate y el contraste de opiniones.

De esta forma, se ha considerado que la cuestión planteada en este recurso de amparo tiene especial trascendencia constitucional al estimar que el asunto suscitado trasciende del caso concreto ya que plantea una cuestión jurídica de “*relevante y general repercusión social*”, que, además tiene “*unas consecuencias políticas generales*” (STC 155/2009).

Los magistrados que suscriben el voto particular en la STC 149/2023 argumentan esta falta de homogeneidad a través de estas diferentes cuestiones teóricas: “*¿qué conexión existe entre los “sectores materiales” de entidades de crédito/energía (art. 149.1.11 y 25 CE) y de hacienda general (art. 149.1.14 CE)?, y ¿entre un gravamen no tributario y otro tributario?, y, ¿qué relación existe entre una finalidad principal que se dice recaudatoria (fiscal), aunque tenga accesoriamente un efecto intervencionista (extrafiscal), y otra que es meramente armonizadora (extrafiscal), con un efecto recaudatorio adicional (fiscal)? Solo con que unas y otras medidas puedan tener un efecto recaudatorio (accesorio y principal o principal y accesorio) ¿es suficiente para apreciar la “conexión de homogeneidad?”*”

Así, de acuerdo con FERNÁNDEZ MARTÍN y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2023)<sup>62</sup>, se presencia una tacha de inconstitucionalidad ya que una interpretación sistemática de la Constitución llevaría a no considerar como sinónimas la expresión “tributos” de la CE (art 133.1), y la más genérica de “prestaciones patrimoniales de carácter público” de la CE (art 31.3), de manera que, si bien podría afirmarse que todo tributo lo es, no todas ellas tienen naturaleza tributaria (STC 185/1995). La definición de las PPPNT “*se realiza por exclusión, de modo que no se trata propiamente de una categoría homogénea de prestación en sí misma, sino que obedecen a diferentes finalidades, y que únicamente tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa) la cual actividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar todos los gastos públicos (STC 63/2019), pero que cuentan con inequívoca finalidad de interés público (STC 83/2014 Y 167/2016)*”. Por tanto, de acuerdo con el criterio de los autores no existe conexión de homogeneidad.

Siguiendo esta línea argumental, para RUBIO GUERRERO<sup>63</sup> (2023) existen serias dudas de constitucionalidad del proceso de aprobación de este tributo, dado que su magnitud se aprobó como enmienda a un proyecto de Ley sin relación directa con el tributo. Para este

---

<sup>62</sup> FERNÁNDEZ MARTÍN, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2023. Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Francis Lefebvre. p.35

<sup>63</sup> RUBIO GUERRERO, J.J. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): Una valoración crítica”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, pp87-99.

autor, el proceso no garantiza un debate parlamentario adecuado y podría haberse mejorado a través de los procedimientos establecidos para la aprobación de leyes tributarias, permitiendo, en su caso, un margen de mejora del tributo. La urgencia, según el autor no se justifica más que desde una perspectiva preelectoral y de las exigencias de apoyo político de los socios del Gobierno.

Otros expertos en materia tributaria,<sup>64</sup> VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS (2023), añaden que no solo se ha impedido la discusión parlamentaria respecto de este impuesto, sino que se ha eludido también la intervención de los órganos consultivos correspondientes, obviando la opinión tan necesaria como conveniente, de las instituciones y sectores implicados, anulándose igualmente la participación en el proyecto de la opinión pública.

En segundo lugar, habiendo analizado ya uno de los posibles motivos de inconstitucionalidad que se alegan, se pasa a estudiar lo relativo al análisis de la potencial vulneración del principio de autonomía financiera de las CCAA, consagrado en el artículo 156<sup>65</sup> de la CE, ya que existe una seria preocupación de que el ITSGF pueda invadir competencias de las CCAA al gravar un hecho imponible sumamente similar, al ya gravado por el IP<sup>66</sup>.

El artículo 156 de la CE establece el principio de autonomía financiera de las CCAA, y la LOFCA, desarrolla este principio crucial. Según el Tribunal Constitucional, (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4,) la autonomía financiera implica no solo la libertad de sus órganos de gobierno si no también la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones. En otras palabras, implica la capacidad de las CCAA para dirigir sus gastos y definir los ingresos necesarios para ello.

El artículo 157 de la CE detalla los recursos financieros de las CCAA, entre los cuales se encuentran los tributos cedidos por el Estado, siendo el IP uno de los tributos cedidos en su totalidad, incluida su gestión, a las CCAA. La LOFCA, específicamente en su artículo 19.

---

<sup>64</sup> VARONA ALABERN, J.E; ARRANZ DE ANDRÉS, C 2023. “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, Nueva Fiscalidad, núm 1, 2023, p. 32.

<sup>65</sup> Art. 156 CE: 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

<sup>66</sup> SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J 2023. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, RocaJunyent.



Dos b), otorga a las CCAA la potestad normativa en la determinación del mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones relacionadas con este impuesto.

El ITSGF comparte el hecho imponible y la mayoría de sus elementos delimitadores con el IP. No obstante, la recaudación del ITSGF no se cede a las CCAA, sino que beneficiará a la Hacienda Estatal, siendo competente de su aplicación la Agencia Estatal de Administración Tributaria, discrepancia que, dada la notable similitud con el IP, podría interpretarse como una vulneración del artículo 19. Dos b) de la LOFCA y, por ende, del principio de autonomía financiera establecido en el artículo 156 de la CE.

Así se puede considerar, según SILVA SÁNCHEZ y GUARCH RECAJ (2023), que el Estado estaría gravando un espacio fiscal cedido a las CCAA, configurando un régimen de cesión de tributos diferente al definido en el artículo 10 de la LOFCA, lo cual podría representar también un obstáculo para la recaudación de las CCAA derivada del IP. En este escenario, cabe cuestionarse si el artículo 156 de la CE no solo otorga a las CCAA la potestad de fijar sus niveles de ingresos y gastos, sino también la capacidad de excluir al Estado de los espacios tributarios que han sido cedidos por este. La posible invasión de competencias se vuelve más palpable al considerar que algunas CCAA han decidido dejar vacíos de contenido estos espacios tributarios, como ha quedado ejemplificado en el análisis realizado anteriormente en los casos de Madrid y Andalucía.

Para MARTÍN FERNÁNDEZ (2023)<sup>67</sup>, el ITSGF supone un fraude de ley frente a la LOFCA, pues altera la estructura del IP, ya que el artículo 19. Dos. c) de dicha ley otorga a las comunidades autónomas estos poderes normativos sobre el IP: “*la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones*”. Al constituirse el ITSGF como un recargo de aquel, su establecimiento significa desvirtuar estos poderes, ya que la LOFCA no prevé la opción de que el Estado imponga recargos sobre los impuestos transferidos a las Comunidades Autónomas, por lo que, a ojos del autor, se podría dar una invasión del Estado en competencias de las CCAA.

En línea con esta idea, RUBIO GUERRERO<sup>68</sup> afirma que se produce una invasión clara de las competencias normativas de las CCAA, ya que opera sobre la base de aplicar a estas

---

<sup>67</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p68.

<sup>68</sup> RUBIO GUERRERO, J.J. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): Una valoración crítica”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p97.

los criterios fiscales del Gobierno central actual, conculcando la autonomía fiscal y alterando de manera indirecta el actual sistema de financiación autonómica al intervenir en las competencias normativas reconocidas a estas entidades de manera indebida.

Por otro lado, para RUIZ ALMENDRAL (2022)<sup>69</sup>, aunque a primera vista la creación del ITSGF no parece coherente con la idea de autonomía financiera, y, específicamente, con el desarrollo de la corresponsabilidad fiscal, no puede afirmarse de acuerdo con su criterio que, en el contexto actual, esta medida suponga una merma excesiva. La autora no identifica riesgo de inconstitucionalidad por la violación del principio del artículo 156, sino que sostiene que, desde su perspectiva, la medida fortalece la idea implícita en el mecanismo de distribución de la materia tributaria, ya que la cesión de impuestos no supone simplemente la transferencia de un ámbito fiscal, ya que este sigue siendo propiedad del Estado.

Para RAGUÉ (2023)<sup>70</sup> se presentan serias dudas en cuanto a su encaje constitucional en materia de autonomía financiera, pues resalta que en la redacción del ITSGF hay cuestiones de índole competencial que inciden en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, conforme a lo establecido en LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos, lo cual puede haber provocado un vaciamiento de competencias y una reasunción de las mismas por parte del Estado.

Para PÉREZ FADÓN<sup>71</sup> (2023) en un determinado contexto, especialmente en tiempos de crisis, un criterio limitador importante es el establecido por el Tribunal Constitucional, como se expone en la Sentencia 179/1987 del 12 de noviembre. En esta sentencia, el Tribunal afirma que, si la Constitución prevé instrumentos específicos para la coordinación entre la Hacienda estatal y autonómica, es esencial que tales instrumentos estén explícitamente contenidos en el artículo 156 de la Constitución Española (C.E.) (FJ 3). Esta posición se refuerza en otras sentencias, como la STC 201/1988 del 27 de octubre y la STC 96/1990 del 24 de mayo, en donde se determina que *“este principio no permite al Estado adoptar medidas que limiten la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, salvo aquellas que estén directamente relacionadas con las necesidades de la política económica general, de carácter presupuestario, dirigida a lograr*

---

69 RUIZ ALMENDRAL, V. 2022. “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm 43, 2022.

70 RAGUÉ, J. (2023): “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Luces y Sombras”, *Revista de l'Il·lustre Col·legi de l'Advocacia de Barcelona*, 5, pp. 20-21.

71 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS p.13.

*y mantener la estabilidad económica interna y externa*” (FJ 3). De esta forma, en su opinión existe justificación suficiente para que el Estado adopte medidas extraordinarias como las exacciones temporales que recoge la proposición de ley en que se incluye el ITSGF, con lo que en aplicación de esta justificación debiera dar lugar a excluir cualquier otro motivo de inconstitucionalidad del nuevo impuesto.

Para VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS (2023)<sup>72</sup> el ITSGF debe reputarse inconstitucional ya que vulnera el artículo 156 de la Constitución Española, al ignorar la LOFCA, que forma parte del bloque de constitucionalidad e incide materialmente en una competencia tributaria de los entes autonómicos. Así, según estos autores, el legítimo deseo de lograr que las comunidades autónomas obtengan una recaudación mínima por el IP, no justifica que se prescindiera del marco normativo que regula la distribución de competencias financieras entre el estado y las comunidades autónomas.

En tercer lugar, analizadas ya la posible vulneración de la reserva de ley orgánica establecida en el artículo 157.3 de la CE, y la potencial vulneración del principio de autonomía financiera de las CCAA, consagrado en el artículo 156 de la CE, se estudia la posible vulneración del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la constitución española) por incurrir en una retroactividad en grado medio o impropia. El ITSGF se incorporó por primera vez en la Ley 38/2022, publicada en el BOE el 28 de diciembre de 2022, y su aplicación comenzó al día siguiente, el 29 de diciembre de 2022. Esto significa que entró en vigor dos días antes de su fecha de devengo, fijada el 31 de diciembre del mismo año, lo cual podría ser considerado como una infracción del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución<sup>73</sup>, puesto que se entiende que las actuaciones de la Administración deben ser previsibles para el contribuyente y deben acogerse a una confianza legítima a la hora de poder gestionar y tomar decisiones que afectan a su patrimonio.

Para el mencionado letrado autonómico de la Comunidad de Madrid se vulnera el principio de seguridad jurídica, ya que el preámbulo de la LITSGF solo alude a las finalidades recaudatoria y armonizadora, pero en ningún caso se aducen motivos de urgencia que amparen la retroactividad. Los magistrados que suscriben el voto particular en la STC

---

<sup>72</sup> VARONA ALABERN, J.E; ARRANZ DE ANDRÉS, C 2023. “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, Nueva Fiscalidad, núm 1, 2023, p. 36.

<sup>73</sup> Art. 9.3 CE: La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

149/2023 van más allá, al afirmar que “*el poder público no puede traicionar abiertamente las expectativas generadas en los ciudadanos de cara al cumplimiento de las obligaciones impuestas*”.

Para algunos autores como GOROSPE OVIEDO<sup>74</sup>, esta situación involucra una alteración relevante de la carga tributaria que podría entrar en conflicto, en mayor o menor medida, con el principio constitucional de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la CE, a menos que se justifique de manera apropiada, según lo indicado en las Sentencias del Tribunal Constitucional 173/1996 y 182/1997. Además, si a esta alteración del marco tributario en una fecha próxima a su devengo sin justificación adecuada, se le suma la ausencia de claridad en ciertas disposiciones de la LIP, a la cual hace referencia el recién implementado impuesto, y las deficiencias en la técnica legislativa de la propuesta de ley, será difícil justificar que el ITSGF proporcione seguridad jurídica.

Para RUIZ GALLUD<sup>75</sup>, si se examinan de manera conjunta: el origen de la disposición; el proceso seguido para su aprobación parlamentaria; la rápida entrada en vigor; su obvia falta de necesidad desde la perspectiva económica; los efectos retroactivos; y la imprevisibilidad, según su opinión, queda clara la vulneración del ITSGF de los principios fundamentales de seguridad jurídica.

Vistas algunas opiniones de la doctrina en relación con el caso a analizar, se estudia también una aplicación retroactiva del ITSGF, ya que incide en elementos o variables relevantes para la calificación de su base imponible. Dichos elementos se determinan con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del impuesto, la cual tuvo lugar el 29 de diciembre de 2022. En el ámbito tributario en el que nos encontramos, las normas, salvo disposición legal carecen de efecto retroactivo tal y como se invoca en el artículo 10.2 LGT<sup>76</sup>, y en el artículo 2.3 del Código Civil<sup>77</sup>.

Sobre esta cuestión se exponen a continuación las consideraciones del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que se consideran de mayor interés.

---

<sup>74</sup> GOROSPE OVIEDO, J.I. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023.

<sup>75</sup> RUIZ GALLUD, S.S. “El Impuesto sobre las grandes fortunas”, Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p115.

<sup>76</sup> Art. 10.2 LGT: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”.

<sup>77</sup> Art. 2.3 CC: “Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario”.

El Tribunal Supremo, se plantea entre otras cuestiones de interés casacional, determinar “*si vulnera el principio de irretroactividad exigir un tributo en el mismo ejercicio en que entre en vigor su ley reguladora, cuyo periodo impositivo es el año natural y que se devenga el último día del año natural cuando dicha entrada en vigor se produjo con anterioridad a la fecha de devengo*” (TS auto 23-11-22, EDJ 745656, rec. Casación 208/2022) para determinar si es contraproducente exigir un tributo en el mismo año en que se activa su ley reguladora. El recurso de casación se centra en la normativa que establece el impuesto autonómico sobre depósitos de clientes en entidades de crédito en Canarias (Ley 4/2012 de 25 de junio), que establece el devengo del impuesto en el último día del año natural, similar a la situación del ITSGF. Así, a través de esta revisión judicial, se busca dilucidar si exigir el impuesto en el mismo año de la entrada en vigor, con devengo al final del año natural, vulnera el principio de irretroactividad.

El Tribunal Constitucional admite la aprobación de un tributo a lo largo de un período impositivo no concluido y antes de su devengo (supuesto de retroactividad en grado medio o impropia), siempre y cuando la norma cumpla con los siguientes requisitos<sup>78</sup>. Así, se requiere que la norma aprobada sea previsible entendida como “efecto anuncio” que pone en aviso a la ciudadanía, con suficiente antelación<sup>79</sup>. Se requiere también que concurren claras exigencias de interés público para la aprobación de la norma<sup>80</sup>, así como se precisa que las medidas adoptadas tengan un alcance limitado. De esta forma, si la norma aprobada cumple con dichos requisitos, a pesar de tener efectos retroactivos, no se entenderá vulnerado el principio de seguridad jurídica. En este sentido, se pueden recordar algunos pronunciamientos anteriores (STC 126/1987; 197/1992 Y 173/1996), cuando manifiestan que “*la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal*”.

---

<sup>78</sup> Argumentos expuestos por: SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J 2023. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, RocaJunyent.

<sup>79</sup> En la STC 182/1997 se entiende que esta previsibilidad puede tener lugar “*mediante anuncio en los medios de comunicación o publicación del proyecto de ley, de la posibilidad de realizar cambios legislativos que pueden afectar a su capacidad económica, dándole la oportunidad de adecuar su comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas de un posible cambio legislativo (STC 182/1997)*”.

<sup>80</sup> De acuerdo con la STC 182/1997: “*la concurrencia de claras exigencias de interés público resulta fundamental, aunque la norma impacte negativamente en la seguridad jurídica de los ciudadanos*”.

La falta de previsibilidad en el ITSGF cabe cuestionarse pues el texto no se conoció hasta el 11 de noviembre de 2022, y aunque hubo un "efecto anuncio" en septiembre, la ambigüedad sobre su entrada en vigor en 2022 o 2023 podría ser generadora de confusión<sup>81</sup>. Incluso el debate sobre el tercer requisito es susceptible de cuestionamiento, ya que difícilmente se puede determinar si el ITSGF realmente tiene un alcance limitado, puesto que aunque afecta solo al 0,1% de los contribuyentes del IRPF y, aparentemente, su vigencia se restringiría a dos ejercicios según el texto normativo, su impacto económico sería significativo, ya que se estima una cuota media efectiva de 58.500€ por contribuyente.

En cuarto lugar, una vez analizados los tres motivos anteriores que afectan a la forma de la regulación, se pasa a analizar un principio nuclear del ordenamiento tributario como es la posible vulneración del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 CE. Partiendo de la doctrina del propio TC, puede afirmarse que un tributo puede ser calificado como confiscatorio *“cuando somete a tributación manifestaciones irreales, ficticias o inexistentes de capacidad económica o bien cuando con su gravamen agota la riqueza imponible, viéndose obligado el contribuyente a disponer de otros bienes o riqueza a su disposición para atender el pago del impuesto”*.

Existen precedentes en relación con esta posible inconstitucionalidad, pues así lo estableció Tribunal Constitucional, en su sentencia de 31 de octubre de 2019, para declarar inconstitucional el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) cuando la cuota a pagar sea mayor que el beneficio efectivamente obtenido, lo que implica que la porción de la cuota tributaria que excede el beneficio real corresponde a la imposición indebida sobre una renta inexistente. Esto va en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, los cuales deben funcionar, en todo momento, como elementos que legitiman el gravamen y establecen su límite, respectivamente.

Para el Instituto de Estudios Económicos<sup>82</sup> (2023), el impuesto se percibe como potencialmente confiscatorio, ya que no tiene en cuenta la capacidad económica real de los contribuyentes. El elevado tipo máximo de este impuesto, fijado en un 3,5%, se considera

---

<sup>81</sup> El nuevo tributo fue anunciado el 29 de septiembre de 2022 por la ministra de Hacienda, María Jesús Montero. Ahora bien, en la citada rueda de prensa, la ministra explicó que el tributo tendría carácter temporal, de aplicación en los ejercicios 2023 y 2024, por lo que podría generar confusión entendiéndose que el nuevo tributo iba a entrar en vigor en 2023, y no en 2022.

<sup>82</sup> “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad” *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, p11.

excesivo, especialmente dado el contexto actual en el que muchos de los activos gravados no generan rendimientos que lleguen a ese nivel, lo cual podría agotar por completo los rendimientos y obligar a la venta de los activos para cubrir la cuota de este nuevo impuesto, además de la del IRPF.

De acuerdo con los autores SILVA SÁNCHEZ y GUARCH RECAJ (2023)<sup>83</sup> la imposición de restricciones, tanto en la exclusión de bienes improductivos como en el cálculo del límite conjunto, junto con la excepción que limita la reducción de la cuota a ingresar del ITSGF al 80% (siempre debiendo abonar un 20% de la cuota), podría dar lugar a situaciones en las que el citado impuesto violara el principio de capacidad económica al tener un carácter confiscatorio.

En opinión de VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS (2023)<sup>84</sup> el impuesto no vulnera el principio de capacidad económica, ya que este recae sobre una riqueza real y efectiva que coincide con la gravada por el IP. Ambos incorporan al régimen de estimación directa como cuantificación y medida de la riqueza gravada, por lo que las mismas razones que justifican la existencia del impuesto sobre el patrimonio desde el principio de capacidad económica sirven también para fundamentar el ITSGF. Según ambos autores, el tributo no exhibe carácter confiscatorio, ya que se aplican las mismas exenciones contempladas en la LIP, la tarifa es progresiva y el gravamen es inferior al establecido en el IP. En este sentido, si estas últimas no han sido objeto de cuestionamiento constitucional por el concepto que se analiza, con menor razón se debería considerar confiscatorio este tributo. Además, el carácter temporal del impuesto constituye un argumento sólido para sostener que no vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad.

Para otros autores, como CALVO VÉRGEZ,<sup>85</sup> el ataque a los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad podría darse al gravar un mismo hecho imponible, como el patrimonio neto, mediante dos impuestos estatales idénticos. El artículo 25.3 de la LIP “*autoriza al Estado a realizar la eventual supresión o modificación del Impuesto sobre el Patrimonio*”, es decir, la posibilidad de cambiar la tasa impositiva o reducir las bonificaciones

---

<sup>83</sup> SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J 2023. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, RocaJunyent.

<sup>84</sup> VARONA ALABERN, J.E; ARRANZ DE ANDRÉS, C 2023. “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, Nueva Fiscalidad, núm 1, 2023, p. 45-48.

<sup>85</sup> CALVO VÉRGEZ, J. 2023. “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Revista Quincena Fiscal, núm 4, 2023, Editorial Aranzadi.

en la cuota. Este proceso implicaría la extinción o alteración de las condiciones de la cesión del impuesto, lo que, como se ha mencionado anteriormente, requeriría negociaciones con las regiones, ya que afectaría al sistema actual de cesión de impuestos del Estado a las CCAA, regulado por la LOFCA. Así, CALVO VÉRGEZ (2023) critica que, en vez de haber llevado a cabo este proceso, más “laborioso” política y jurídicamente, se ha decidido implementar de manera rápida un nuevo impuesto estatal que comparte el mismo hecho imponible que el IP.

Según el propio TC puede indicarse que, en principio, la doble imposición interna es un fenómeno no prohibido<sup>86</sup>, por lo que debe, prima facie, afirmarse su admisibilidad dentro del sistema tributario. Así se recoge, por ejemplo, en la STC 242/2004, de 16 de diciembre. A lo largo de los años<sup>87</sup>, las Comunidades Autónomas han ejercido su autonomía financiera al desarrollar nuevos tributos, algunos similares a los impuestos estatales, pero que no estaban contemplados en los casos específicos mencionados en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En particular, la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 validó la coexistencia entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre los bienes inmuebles creado por la Comunidad Catalana, ya que no consideraba inconstitucional esta doble imposición interna.

Por su parte, en el Auto del Tribunal Supremo 96164/2019, de 1 de julio, se reconoció que "la interdicción de la confiscatoriedad, en efecto, opera, de una parte, como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y, de otra parte, constituye un límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario". Dicho de otra forma, la relación que existe entre ambos principios se concreta en la necesidad de garantizar una igualdad tributaria entre los contribuyentes, así como la de evitar que el patrimonio del obligado se vea gravemente afectado por el monto sustraído<sup>88</sup>.

Para FERNÁNDEZ MARTÍN y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2023)<sup>89</sup> se daña el principio de capacidad económica, como consecuencia de un evidente error de salto, que se produce en el artículo 3.Uno de la LITSGF donde se establece que se grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a tres millones de euros., de forma que a partir

---

<sup>86</sup> PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS p.12.

<sup>87</sup> REGUEIRO LEMOS, S. “El Impuesto de solidaridad de las grandes fortunas.”, Stellvest, núm 2, 2022.

<sup>88</sup> REGUEIRO LEMOS, S. “El Impuesto de solidaridad de las grandes fortunas.”, Stellvest, núm 2, 2022.

<sup>89</sup> FERNÁNDEZ MARTÍN, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2023. Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Francis Lefebvre. p.23.



de esa cifra, la base liquidable será gravada con un porcentaje de 1,7 que se eleva al 3,5 si supera los 10.695.996,06. Para los autores la aplicación del límite supone un error de salto de difícil amparo constitucional. El ordenamiento fiscal español solo contempla este error, cuándo de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que, a un incremento de la base corresponde, una porción de cuota superior al mismo (LGT art 56.3), en cuyo caso, la cuota debe reducirse como mínimo, en dicho exceso. Para el caso del ITSGF, un sujeto tributaría 0 euros si cuenta con una base liquidable de 3.000.000 de euros y tendrá que satisfacer la cuota resultante de aplicar las tarifas, de superarla, por lo que el error tiene difícil justificación

Por último, algunos autores como GARCÍA NOVOA,<sup>90</sup> discuten también los aspectos sustantivos del tributo, ya que se establece que su finalidad es recaudatoria, pero no se introduce un impuesto adicional con el propósito de gravar una nueva fuente de riqueza identificada, ya que el objeto de tributación se encontraba sujeto a gravámenes en nuestro sistema legal (IP). Tal y como está configurado el impuesto, en el artículo 3. Quince de la LITSGF en donde se recoge que «de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha», esto significa que en algunos casos no va a haber recaudación, lo que va a ocurrir en las Comunidades donde las tasas impositivas sobre el Patrimonio coincidan con las proyectadas para el nuevo impuesto. Por ello, para el autor, la instauración del impuesto carece de justificación, ya que no pasa por un examen exhaustivo de su idoneidad, necesidad y proporcionalidad elementos esenciales que determinan la racionalidad de una medida legislativa, ya que, si su finalidad es recaudatoria, pero en algunas situaciones puede no haber recaudación, se produce una inadecuación de fines a medios, lo que lleva a cuestionar su razonabilidad legal.

Además, siguiendo esta línea, RUBIO GUERRERO plantea que, ante esta situación, las Comunidades Autónomas se verán compelidas a restablecer, e incluso aumentar, el Impuesto sobre el Patrimonio para aquellos patrimonios que superen el umbral establecido a nivel estatal en el ITSGF. Aquellas regiones que no realicen esta modificación observarán que la recaudación de este impuesto en su jurisdicción se dirigirá hacia las arcas del Estado, sin que ello implique un beneficio económico para sus residentes. En consecuencia, se restringe la capacidad de las Comunidades Autónomas para ajustar la fiscalidad sobre el

---

<sup>90</sup> GARCÍA NOVOA, C. “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (Impuesto de solidaridad)”, Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE), núm 1, 2023, p62.

patrimonio, un poder otorgado por la legislación actual. Esta idea se comentaba al principio del estudio, indicando que es lo que ha hecho la Comunidad de Madrid, por ejemplo.

## **2. STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023.**

Como referencia a la solución de lo visto hasta ahora, en este apartado se va a tratar los pilares fundamentales de la Sentencia nº 149/2023, de 7 de noviembre, por la que el Pleno del Tribunal Constitucional, desestima el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y avala la validez constitucional del ITSGF.

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, en calidad de recurrente, señaló diversas infracciones constitucionales atribuidas al precepto impugnado, que han sido comentadas en el apartado anterior cuando se ha hecho referencia a los motivos de inconstitucionalidad. Estas incluyen: (i) la vulneración del artículo 23.2 de la Constitución Española (CE) al promover la iniciativa legislativa mediante una proposición de ley en lugar de un proyecto de ley, así como la falta de homogeneidad con el texto original de la proposición de ley que introdujo el ITSGF; (ii) la infracción de los artículos 156.1, y 157.3 de la CE, al crear un nuevo tributo para armonizar de manera inadecuada el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), en lugar de modificar su régimen de cesión a las Comunidades Autónomas, además de quebrantar los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del artículo 156.1 de la CE; (iii) la infracción del artículo 31.1 de la CE por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y (iv) la vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE al establecer un impuesto de carácter retroactivo.

Sobre la posible vulneración del artículo 23.2 CE, el TC en primer lugar se remite a la STC 19/2023, que rechazó una objeción similar en relación con la tramitación de la Ley Orgánica 3/2021, de 24 de marzo, de regulación de la eutanasia. La sentencia sostiene que la supuesta "identidad funcional" entre el Gobierno y la mayoría en las Cámaras es una apreciación política y no jurídica, que no concuerda con la lógica de la democracia parlamentaria. En este sentido, no se puede reprochar la utilización de una proposición de ley en lugar de un proyecto del Ejecutivo para iniciar el procedimiento legislativo. El TC afirma que por lo que respecta al artículo 3 de la LITSGF, los requisitos procedimentales inherentes a los proyectos de ley no hubieran sido aplicables en ninguna circunstancia, ya que fue introducido como una enmienda durante la tramitación en el Congreso y su presentación

no está sujeta a requisitos documentales ni a informes preceptivos. La inclusión, mediante enmienda, del ITSGF en el texto original de la Ley que lo regula, con el propósito de aumentar los ingresos públicos y armonizar la imposición patrimonial, muestra la homogeneidad necesaria y suficiente con las demás medidas de la proposición de ley, pues todas ellas buscan incrementar los recursos en un contexto de crisis energética y aumento de precios.

La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado argumentan en segundo lugar que el recurrido tributo no tiene impacto en la normativa ni en la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, las cuales permanecen inalteradas. Subrayan que el nuevo tributo no incidirá en la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que no se vulneran las competencias autonómicas ni los principios del artículo 156.1 de la Constitución Española, incluida la autonomía financiera y política. La sentencia resuelve que artículo 3 de la LITSGF no viola el principio de "corresponsabilidad fiscal", ya que el nuevo tributo no afecta la capacidad de la Comunidad de Madrid para desarrollar un sistema propio de recursos. Tampoco contraviene el "principio de coordinación", ya que esta ampara la creación de un tributo estatal con propósitos armonizadores, incluso si implica la limitación de la competencia autonómica. Además, no transgrede el principio de "lealtad institucional", según el cual se debe evaluar el impacto positivo o negativo de las acciones legislativas del Estado y las Comunidades Autónomas en materia tributaria, ya que el impuesto impugnado no resulta en una pérdida recaudatoria para estas últimas.

Por otra parte, al no haber cambios en el régimen de cesión ni regulación de medios de resolución de conflictos, tampoco consideran aplicable la mayoría de los magistrados la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la CE. Según la STC 26/2015, FJ 5 a), el recién instaurado ITSGF no se establece en virtud de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, sino que se crea en el ejercicio de las competencias del Estado, tal como se dispone en los artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE. Estas competencias no requieren ser implementadas mediante una ley orgánica.

En tercer lugar, la sentencia aclara que el tributo solo podría ser considerado confiscatorio si agotara el valor de los bienes gravados, no la renta generada por dichos bienes, ya que esta última representa una manifestación diferente de capacidad económica, tal y como dispone la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 2. Además, el TC justifica que para determinar si los tipos de gravamen del ITSGF son elevados, es necesario considerar los tipos de gravamen efectivos, los cuales no solo están determinados por la tarifa del impuesto, sino también por

otros elementos que cuantifican el tributo. Así, el TC considera que el tributo no es desproporcionado, debiendo desestimarse la vulneración del principio de capacidad económica y, con ello, la infracción del artículo 31.1 CE.

Por último, el TC justifica que la retroactividad impropia, que denuncia la demanda, se manifiesta exclusivamente en los tributos periódicos, donde la norma puede afectar a un periodo impositivo iniciado, pero aún no concluido. Así, al estar ante un impuesto instantáneo, no puede existir retroactividad impropia, ya que en estos o existe retroactividad auténtica si la modificación se aplica a un hecho imponible ya producido, o no hay retroactividad en absoluto si se aplica a los devengados a partir de su entrada en vigor, según establece el artículo 10.2 de la LGT; no hay un tercer escenario. Sin embargo, para los magistrados que suscriben el voto particular de la STC 149/2023, este argumento es insostenible ya que el tributo tiene carácter periódico. De esta forma el TC concluye que tampoco existe vulneración del artículo 9.3 CE, ya que: *“Desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, no se puede objetar ninguna crítica al hecho de que la creación del impuesto no se anunciara hasta octubre de 2022, ya que dentro de las demandas de seguridad jurídica no se encuentra ningún derecho a la inmutabilidad del régimen fiscal ni a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"”*.

La posición predominante entre los miembros del TC fue respaldada por siete magistrados, mientras que el voto particular fue formulado por los restantes cuatro magistrados de la instancia, los cuales discreparon en su totalidad con la posición mayoritaria. Cabe destacar que la argumentación sigue, esencialmente, una línea argumentativa similar a la propugnada en el recurso por la Comunidad de Madrid. Resumiendo muy sucintamente este voto particular, se puede concluir que los magistrados sostienen que la disposición legal impugnada es claramente inconstitucional ya que atenta contra la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas (arts. 2, 137, 156.1 y 157.3 CE), al menoscabar la defensa de sus respectivos intereses en el ejercicio de las competencias propias. Argumentan también que la forma de aprobación de la iniciativa legislativa que condujo a la LITSGF constituye un claro menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, lo que implica una vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE. Además, señalan que la disposición impugnada infringe el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y la protección de la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos, debido a la aplicación sorpresiva del impuesto.

Se debe señalar por último que el Tribunal Constitucional ha rechazado por mayoría los recursos de inconstitucionalidad presentados por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia que, a diferencia de la Comunidad de Madrid, no alegaban la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del artículo 31.1 CE.

## VI. CONCLUSIONES

En el presente estudio cabe destacar que la clasificación tributaria del ITSGF ha generado un intenso debate político, jurisprudencial, doctrinal y constitucional.

Los detractores del tributo consideran que se ha cometido un claro fraude de ley, y por consiguiente consideran que es un tributo inconstitucional, por los motivos anteriormente expuestos, ya que su forma no ha sido considerada, no cumple con los estándares que propugna el principio de seguridad jurídica, siendo también cuestionable que respete el principio de capacidad económica y la prohibición de no confiscatoriedad, tratándose de un tributo que comporta una sobreimposición.

La primera conclusión que se puede extraer del análisis que se ha venido exponiendo es que el Gobierno debería haber creado esta nueva figura impositiva dotándola de mayor seguridad, mayor rigor técnica, y especialmente debería haber tratado de garantizar un debate parlamentario adecuado que hubiera mejorado las características del tributo. Aunque el TC no encuentre discusión en este aspecto, ya que a su juicio hay una homogeneidad entre la proposición de ley y la enmienda, se ha visto que no es así para la mayoría de los autores y expertos en la materia.

La segunda conclusión, que presenta escasas controversias en su análisis, se refiere al efecto desincentivador que podría conllevar el mencionado tributo, tanto en la atracción de nuevos residentes como en la captación de inversiones para España. Además, se apunta la posibilidad de una salida de grandes fortunas del país, motivadas por la percepción de una presión fiscal que consideran excesiva.

La tercera conclusión se centra en los efectos generados por la instauración de este tributo en las CCAA. A este respecto, algunas de ellas han implementado determinadas medidas, como se evidenció al inicio del estudio, afectando particularmente a aquellas comunidades que cuentan con mayores bonificaciones e incentivos en el Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, estas regiones que habían renunciado completamente a la recaudación del IP se ven compelidas a tomar acciones con el fin de evitar que la recaudación quede exclusivamente en manos del gobierno central. De esta forma, podría ocurrir que la mayor tributación por la imposición patrimonial lleve a las CCAA a tomar medidas compensatorias reduciendo la carga fiscal de otras figuras impositivas; por ejemplo, bonificaciones en otros impuestos como el IRPF, cuestión en la que las autonomías tienen cierta potestad.

En este aspecto, se observa una diversidad de opiniones doctrinales. Un sector sostiene la idea de que aquellos con mayores recursos no solo deben contribuir más, sino que han de hacerlo de manera significativa, respaldando así la implementación de este tributo como medio para lograr una redistribución más equitativa de la riqueza. Esta parte de la doctrina argumenta que tales impuestos promueven la utilización más eficiente y efectiva del capital y el patrimonio de las personas físicas, fundamentándose en los principios rectores de una carga tributaria equitativa.

Contrario a esta idea, otro importante sector doctrinal defiende que siendo capaces de atraer inversión extranjera de grandes fortunas, así como nuevos residentes que gocen de alto poder adquisitivo se consigue mejorar la situación del país, aumentando la riqueza no solo del propio país, sino que se crean más trabajo, el paro disminuye, los salarios suben, y se atrae el talento, por lo que de esta forma se consigue también una mejor redistribución de la riqueza, ya que el gobierno también va a aumentar sus ingresos pero haciéndolo de otra manera es decir sus ingresos no proceden de las grandes fortunas ya instaladas en España, sino que proceden de los impuestos ya existentes, pero si existen más contribuyentes, se recauda más, financiando los gastos gubernamentales de manera más eficiente y sin depender excesivamente de la deuda. Por ello, este sector considera el impuesto perjudicial para conseguir su objetivo, llevando también a la deslocalización. Este mismo sector defiende también que nuestro país debe convertirse en un país con mayor facilidad fiscal facilitando las condiciones para que se atraiga tanto a personas físicas como para residir aquí, como la inversión tanto de personas físicas como jurídicas. De esta forma, se contribuye a la recuperación económica mejorando los diferentes sectores de la economía.

Por otra parte, mientras esta situación no cambie, y tal y como se analizaba al principio del presente estudio, siendo España uno de los pocos países de Europa que grava el patrimonio, no solo no se trata de rebajar esta presión fiscal sobre este impuesto, para muchos anacrónico, sino que se incrementa su gravamen a través de este nuevo tributo. Es decir, para algunos autores los perjuicios son demasiado evidentes sin existir una razón detrás que justifique esta imposición, pues ni siquiera su finalidad recaudatoria lo puede hacer, ya que hay otras maneras menos perjudiciales de aumentar la recaudación, como es tratar de incentivar el crecimiento económico, o luchar contra la economía sumergida, que no deja de crecer y se sitúa entre el 15 y el 20% del PIB, es decir, un dato muy preocupante. La OCDE ha argumentado que este tipo de impuesto apenas logra cumplir sus objetivos de redistribución, ya que su base imponible es bastante restringida. Además, se destaca su

elevado coste administrativo para asegurar su cumplimiento, así como sus ingresos relativamente bajos.

Se observa también que, en una situación de crisis, como consecuencia de la guerra de Ucrania que provocó la creación del tributo no es justificación suficiente, ya que una nueva figura impositiva necesita un mecanismo de estudio previo a su creación, y por la rapidez de la decisión, parece que este análisis no se ha producido exhaustivamente.

La realidad es que las resoluciones del TC en cuanto a la inconstitucionalidad de los tributos no dejan indiferente a nadie, como así fue en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en la que el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal), pero acompañado de una limitación de efectos, donde la nulidad de los artículos de la Ley de Haciendas Locales se limitó temporalmente a aquellos casos en los que el contribuyente, a la fecha de dictarse la sentencia, hubiera recurrido una liquidación o instado una rectificación de su autoliquidación. Con este precedente, se pensó inicialmente que el TC actuaría en el mismo sentido, en donde únicamente podrían beneficiarse de la eventual declaración de inconstitucionalidad aquellos contribuyentes que hubieran impugnado en tiempo y forma el Impuesto sobre Patrimonio, no siendo posible su devolución en cualquier otro caso por incurrir en una situación consolidada

Es importante señalar asimismo que la resolución del TC no confiere una validez indefinida al impuesto, ya que existen vías disponibles para cuestionar su conformidad legal, tanto desde una perspectiva constitucional interna como en el contexto del Derecho de la Unión Europea.

Con base en las consideraciones expuestas en el presente estudio y prescindiendo de emitir juicios sobre su eventual inconstitucionalidad, parece razonable sostener la opinión, en línea con lo defendido por uno de los letrados autonómicos, cabe sostener que estos impuestos sobre el patrimonio deben ser revisados: *“El informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014 (“informe Lagares”), que recomendaba la supresión del impuesto sobre el patrimonio, así como el Libro blanco para la reforma tributaria de 2022, que aconseja su revisión en profundidad”*.

No parece desdeñable la posibilidad de que España aspirase a consolidarse como una de las potencias económicas dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo



Económicos (OCDE), para lo cual resulta pertinente seguir el ejemplo de aquellas naciones que ocupan posiciones destacadas en este ámbito. Si la tendencia general es la supresión de tributos que gravan el patrimonio debido a que sus resultados no cumplen las expectativas y generan más perjuicios que beneficios, hay quien argumenta que carece de lógica la instauración de un nuevo tributo que pueda desincentivar inversiones y la residencia de individuos con elevado poder adquisitivo en nuestro país, ya que se obstaculiza el crecimiento económico con consecuencias adversas significativas.

En virtud de lo expuesto, se considera por una parte de la doctrina que carece de sentido la introducción de esta nueva figura impositiva, y además se aboga por una revisión y modificación del IP, ya que la importancia de contar con un sistema fiscal eficiente se destaca como un imperativo para promover el desarrollo económico. Ahora bien, habría que propugnar la posibilidad de evaluar si este impuesto cumple una de sus funciones principales, como es la de control, en ese caso, su existencia podría estar mejor justificada ya que contribuye a luchar contra la evasión fiscal.

En última instancia, en vista de los datos con que se cuenta a este respecto, es posible concluir que el nuevo tributo en cuestión no ha cumplido las expectativas recaudatorias y objetivos para los cuales fue promulgado, generando además un complejo entramado de desafíos jurídicos y fiscales, así como la imposición dual al contribuyente, quien se ve obligado a tributar no solo en el momento de obtener ingresos mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino también al integrar su patrimonio.

## VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Libros, revistas científicas y artículos de revistas.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Legislando en fraude de ley: El Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp2-50.

ALMUDÍ CID, J.M: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, *Asociación Española de Asesores Fiscales*, 2023.

BASTERRA ARMENTIA, J. “El Nuevo Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y su aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*. 2022, pp 83-91.

CALVO VÉRGEZ, J. “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 4, 2023, Editorial Aranzadi, 2023.

CORONA RAMÓN, J.F., “El Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp 99-106.

“El Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas en 80 preguntas” *Asociación Española de Asesores Fiscales*, 2023.

“El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad” *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. El Impuesto sobre el Patrimonio. En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Tercera Edición*. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 581-612, 2009.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Decimosexta Edición. Madrid, 2022.

FERNÁNDEZ MARTÍN, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas*. Francis Lefebvre. Madrid, 2023.

GARCÍA MORENO, V.A.. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. Vigésima Edición, Madrid, 2022.

GARCÍA NOVOA, C. “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (Impuesto de solidaridad)”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp 50-67.

GARCÍA NOVOA, C. “Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas”, *Revista Técnica Tributaria*, núm 141, 2023.

GOROSPE OVIEDO, J.I. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp 75-84

LÓPEZ TAMAYO, I. 2023. “A vueltas con el Impuesto a las Grandes Fortunas”, *El Economista*, 2023.

MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; MARÍN, C.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”. FEDEA, 2023.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp 67-75.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*. Vigésimocuarta edición. Pamplona, 2023.

MORAL CALVO, J.M, “Cuestiones sobre el límite conjunto renta-patrimonio”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N° 81, Sección Observatorio, Diciembre, 2021.

PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Decimosexta edición. Madrid, 2022.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, “El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N° 97, Sección Observatorio, Abril 2023, CISS.

RAGUÉ, J. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Luces y Sombras”, *Revista de l'Il·lustre Col·legi de l'Advocacia de Barcelona*, 5, pp. 20-21, 2023.

REGUEIRO LEMOS, S. “El Impuesto de solidaridad de las grandes fortunas.”, *Stellvest*, núm 2, 2022.

RUBIO GUERRERO, J.J. “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): Una valoración crítica”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023, pp87-99.

RUIZ ALMENDRAL, V. “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm 43, 2022, pp 127-181.

RUIZ GALLUD, S.S. “El nuevo impuesto sobre el patrimonio: Los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico”, *Revista de Instituto de Estudios Económicos (IEE)*, núm 1, 2023.

SILVA SÁNCHEZ, M.J; GUARCH RECAJ, J. “Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Motivos de inconstitucionalidad”, *RocaJunyent*, 2023.

VARONA ALABERN, J.E; ARRANZ DE ANDRÉS, C. “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, *Nueva Fiscalidad*, núm 1, 2023, pp 23-55.

VEGA BORREGO, F.A. “Impuesto sobre grandes fortunas, no residentes y Derecho Europeo”, *Nueva Fiscalidad*, 2023, (en prensa).

