



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Doble Grado en Derecho y Administración de Empresas

Título del Trabajo Fin de Grado: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Presentado por:

Ignacio Cortés Santamaría

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, 14 de julio de 2025

RESUMEN

El Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas fue introducido en España a finales de 2022 con la finalidad de incrementar la recaudación en un momento de crisis, derivada de la pandemia y del encarecimiento energético, así como de armonizar la tributación patrimonial de las Comunidades Autónomas de régimen común. Este trabajo analiza la configuración del tributo: su hecho imponible, su cuantificación y sus destinatarios pasivos, y explora también su naturaleza jurídica como impuesto directo, personal y complementario al Impuesto sobre el Patrimonio. Previa conclusión, se examinan los procedimientos de gestión y autoliquidación, incluido el régimen de no residentes, la colaboración con los regímenes forales y los sistemas automatizados de análisis de riesgo.

PALABRAS CLAVE: Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas; hecho imponible; base liquidable; gestión tributaria; constitucionalidad.

ABSTRACT

The Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes was introduced in Spain at the end of 2022 with the aim of increasing revenue at a time of crisis, stemming from the pandemic and rising energy costs, as well as harmonizing wealth taxation across the common regime Autonomous Communities. This paper analyzes the tax's design, its taxable event, its calculation and its taxpayers, and also explores its legal nature as a direct personal tax complementary to the Wealth Tax. Before the conclusion, the management and self-assessment procedures are examined, including the non-resident regime, cooperation with the foral regimes and automated risk analysis systems.

KEY WORDS: Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes; taxable event; tax base after exemptions; tax administration; constitutionality.

IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD A LAS GRANDES FORTUNAS

<i>I. INTRODUCCIÓN.....</i>	<i>3</i>
<i>II. HECHO IMPONIBLE</i>	<i>5</i>
a. Aspecto Objetivo	6
b. Aspectos temporales	12
c. Aspecto espacial	15
<i>III. CUANTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN</i>	<i>19</i>
a. Base imponible	19
b. Base liquidable	22
c. Cuota íntegra	24
d. Deducciones y exenciones	27
<i>IV. DESTINATARIOS PASIVOS DEL GRAVAMEN.....</i>	<i>32</i>
<i>V. NATURALEZA JURÍDICA Y SU IMPLEMENTACIÓN EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESTATAL</i>	<i>36</i>
a. Naturaleza jurídica	36
b. Justificación de su implementación.....	39
<i>VI. GESTIÓN Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO</i>	<i>42</i>
<i>VII. CONCLUSIONES</i>	<i>45</i>
<i>VIII. BIBLIOGRAFÍA.....</i>	<i>47</i>

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación se centra en el Impuesto Temporal de Solidaridad a las grandes fortunas (en adelante, ITSGF), tributo aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, con el objetivo de gravar de manera selectiva y transitoria los grandes patrimonios. Esta norma surge en un contexto de gran tensión económica, marcado por la recuperación pospandemia y los elevados costes energéticos, y responde a la necesidad de reforzar la recaudación sin incrementar permanentemente la carga sobre el trabajo o el consumo.

El ITSGF se articula como un impuesto directo y personal, cuyo hecho imponible consiste, según se refleja en el artículo 3. Uno LITSGF “*grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros*”. Para determinar la base imponible y liquidable, la ley remite expresamente a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), manteniendo así una coherencia técnica y administrativa.

Introduce un mínimo exento de 700.000€ y una escala de gravamen estatal progresiva con tipos de 1,7%, 2,1% y 3,5% combinando la progresividad con la limitación de la complejidad administrativa. Estas características buscan concretar el esfuerzo contributivo en las grandes fortunas y limitar las posibilidades de planificación fiscal autonómica.

El presente trabajo se aborda desde una doble perspectiva. Por un lado, explora su encaje técnico y normativo dentro del sistema tributario español, evaluando su diseño legal, sus implicaciones constitucionales y su coherencia con los principios de capacidad económica, solidaridad y no confiscatoriedad y, por otro lado, examina su aplicación práctica, detallando los procedimientos de gestión, autoliquidación e inspección adoptados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). Todo lo referido se combina el estudio de la normativa vigente y la discusión doctrinal especializada.

Este estudio del ITSGF lo integran siete capítulos continuos que examinan, respetivamente, el hecho imponible; la cuantificación del gravamen; a la sujeción

al impuesto; la naturaleza jurídica del tributo; la justificación de su implementación; su gestión y aplicación, y, por último, las conclusiones derivadas de este análisis integral sobre el ITSGF.

Así pues, el objetivo de este estudio es ofrecer una visión global y crítica del ITSGF, identificando sobre todo sus fortalezas, como la capacidad recaudatoria en contextos de crisis y su contribución a la justicia distributiva pero también sus posibles áreas de mejora sobre todo en términos de simplicidad administrativa, seguridad jurídica y coordinación autonómica.

II. HECHO IMPONIBLE

Siguiendo la doctrina de D. JARACH, los autores, al analizar el hecho imponible, acuerdan que su estructura se constituye principalmente por dos elementos. Los denominados elemento objetivo y el subjetivo. Dentro del elemento objetivo se distinguen a su vez el elemento material, espacial y temporal.

El art. 20.1 Ley General Tributaria (en adelante, LGT) define el hecho imponible diciendo que es *“El presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. F. SAINZ DE BUJANDA afirma que es *“El conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”*.

De esta introducción se sacan tres conclusiones. En primer lugar, el hecho imponible está integrado por el conjunto de circunstancias descritas en la ley, en segundo lugar, la obligación tributaria es fruto del hecho imponible, y en tercer lugar el hecho imponible es fundamental para configurar la estructura del tributo, tal y como refleja el propio art. 20.1 LGT al referirse a la expresión *“Para configurar cada tributo”*

En la LITSGF el hecho imponible queda recogido en su art 3. Tres: *“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”*.

En este artículo se puede observar claramente como queda descrita en una norma con rango legal, la capacidad económica de los sujetos obligados, cumpliendo con las exigencias de los principios constitucionales de legalidad y capacidad.

La consecuencia jurídica deriva por tanto del cumplimiento del hecho imponible, tal y como refleja el citado artículo 20. Uno LGT *“Origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. Según A. MENÉNDEZ

MORENO¹ en rigor esta expresión de la LGT es incorrecta ya que aun siendo cierto que el hecho imponible origina la obligación tributaria principal, su realización puede conllevar también el deber de pagar *“los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”*. Siguiendo la doctrina, el término *“origina”* es vital para comprender que existen excepciones. Es por ello por lo que, la obligación que ha nacido como consecuencia del hecho imponible puede ser no exigible si se contempla una exención.

En la LITSGF las exenciones se plasman en el artículo 3. Cuatro: *“Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991², de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*

De igual manera, hay que reiterar que el efecto principal del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria, que se enmarca en el conjunto de deberes y obligaciones que paralelamente recoge el artículo 17 LGT.³

Además, el hecho imponible determina la configuración de los demás elementos de su estructura en lo referido al nacimiento, a la cuantía y a los destinatarios de la obligación tributaria.

a. Aspecto Objetivo

¹ MENÉNDEZ MORENO, A. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra. 2024. Aranzadi la ley. p.168

² Artículo 4 Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

³ Artículo 17 LGT: *“1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.*

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

El aspecto material del hecho imponible delimita el objeto sobre el que recae el impuesto. En el caso del ITSGF, constituye su hecho imponible la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros cuya obligación tributaria viene establecida en el artículo 20. Uno LGT.

Para la configuración del aspecto material, el legislador ha tomado como referencia el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) ya que ha aplicado una estructura similar, pero con una diferencia fundamental y es que el ITSGF va a gravar a aquellos contribuyentes que tienen una riqueza significativa.

Cabe destacar que la LITSGF no establece una definición de lo que se considerará patrimonio neto, como consecuencia de ello, va a seguir un esquema análogo al IP. Se debe acudir en este caso al artículo 1 LIP *“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.”*

Por tanto, la LITSGF define en su artículo 3 qué debe entenderse por patrimonio neto, tomando como referencia el ya citado artículo 1 LIP. En el apartado Uno de dicho artículo se establece que el patrimonio neto de una persona física está constituido por *“el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que sea titular, una vez deducidas las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales por las que deba responder”*. Además, el apartado 8. Dos del mismo precepto concreta 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”*. La diferencia fundamental si se realiza una comparación con el IP es que en el ITSGF se introduce un mínimo cuantitativo de 3.000.000 de euros.

La introducción del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas en España ha supuesto un hito relevante en el panorama fiscal nacional,

especialmente desde un punto de vista objetivo. Este marco requiere analizar diversos aspectos que determinan qué fortunas están sujetas a su jurisdicción y cómo se calcula la base imponible. Estos dos elementos son cruciales para poder comprender las implicaciones del impuesto para las personas y las entidades con un patrimonio significativo.

Un hecho imponible recoge uno o varios supuestos que generan las correspondientes obligaciones tributarias. En el caso de ITSGF, este hecho está vinculado muy estrechamente a la posesión y valoración de activos sustanciales. Según J.M. ALMUDÍ CID⁴ (2023), un hecho imponible no se limita a la propiedad, sino que implica una valoración del patrimonio que supera un umbral determinado, lo que da lugar al devengo del tributo. La definición actual que otorga la LGT mantiene los aspectos esenciales que poseía la misma ley en 1963. En el artículo 20 LGT lo define como “el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”

El impuesto está estructurado para aplicarse a las fortunas que supere un valor de 3.000.000 de euros en su patrimonio neto, lo que sirve como criterio objetivo para la obligación tributaria. Este enfoque se alinea con los objetivos generales de todo impuesto: promover la equidad y redistribuir la riqueza en tiempos de disparidad económica.

Teniendo en cuenta los artículos 181, 183 y 560 del Código Civil (en adelante, CC) es bastante claro que el patrimonio es algo más que una mera suma de bienes y derechos. Principalmente se trata de un conjunto al que se le atribuye un valor económico afectado y caracterizado por la forma y el modo de ser atribuido a su titular. Por ello, se debe de excluir cualquier derecho o bien que no pueda ser susceptible de valoración económica.

Se prevé una característica fundamental en esta definición, la inmediatez. Esta nota va a permitir diferenciarlo de los bienes y derechos cuyo contenido

⁴ ALMUDÍ CID, JM. 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. 2023. AEDAF. p.9

económico es susceptible de indemnización sin que su posesión sea objeto de comercio como es la vida y o el honor.

Las deudas son la parte pasiva del patrimonio que, junto con los bienes y derechos de este se configuran como la expresión de solvencia de su titular, es decir, el patrimonio neto.

Así llegamos a la definición de patrimonio neto entendido como la suma de bienes y derechos de contenido económico más las deudas. En el artículo 9. Dos. b) LIP⁵ se hace una referencia a las cargas y gravámenes que disminuyan su valor.

Es destacable que en la caracterización del hecho imponible es fundamental hablar de la capacidad económica. Esto conecta directamente con los principios constitucionales. *“El legislador va a ver limitado su arbitrio en la búsqueda de nuevos hechos imponibles por el principio de capacidad económica ya que no se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica”* según J. PÉREZ ROYO (2024).

Siguiendo esta misma línea, según A. MENÉNDEZ MORENO⁶ (2024), las reglas configuradoras del aspecto objetivo de los hechos imponibles de los tributos habrán de ser aprobadas por normas de rango legal y respetuosas con el principio de capacidad económica y los demás principios establecidos en el artículo 31 Constitución Española (en adelante, CE). A través del establecimiento de diversos hechos imponibles, el legislador va concretando el genérico deber de contribuir en función de la capacidad económica. Esta concreción no solo debe manifestarse al valorar la capacidad económica, sino que ha de extenderse a todas las fases del tributo, tal y como ocurre con el ITSGF al fijar un mínimo exento de 700 000 euros.

La definición de hecho imponible es crucial en este contexto, ya que se sientan los fundamentos para determinar quién está sujeto al impuesto. Se establecen así parámetros claros y objetivos, minimizando las ambigüedades y

⁵ Artículo 9.2 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”.

⁶ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra*. 2024. Aranzadi la ley. p.67

garantizando así que los contribuyentes puedan evaluar con precisión sus obligaciones.

V. RUIZ ALMENDRAL⁷ (2022) señala que el ITSGF funciona como una medida complementaria al IP existente, centrándose en los patrimonios que superan un umbral específico. Este umbral es indispensable ya que se establecen las bases de la obligación tributaria, garantizando que solo quienes poseen ese patrimonio van a contribuir en la medida fiscal. Es por esto, que es sumamente importante comprender cual es la interacción entre el IP y el ITSGF, ya que ambos impuestos conjuntamente buscan abordar las disparidades patrimoniales sin solaparse. Al centrarse uno de ellos en las grandes fortunas, el impuesto busca captar claramente a un segmento de la población.

Además de la valoración de activos, existen otros factores como la residencia y la actividad económica que pueden influir en la obligación tributaria. La creación de este impuesto se ve en parte influida por la necesidad de armonizar los distintos regímenes regionales de impuestos sobre el patrimonio lo que hace indicar que la residencia influye en la determinación de esta obligación tributaria. Esto hace que se combinen la valoración de los activos con criterios de residencia para terminar de definir el marco tributario integral.

En el diseño del ITSGF, el legislador ha optado por remitir expresamente a las reglas de valoración del IP, para definir los bienes y derechos que integran la base imponible y liquidable. Así pues, el artículo 3. Ocho LITSGF establece que: *“Para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”* De este modo, todos los elementos patrimoniales recogidos en dicho capítulo pasan a formar automáticamente de la configuración del ITSGF.

El capítulo IV LIP define los elementos que integran el patrimonio neto gravable y sus reglas de valoración: bienes inmuebles (artículo 10) valorados al mayor entre valor catastral, administrativo o precio de adquisición; activos

⁷ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España. Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid. 2022. p.130

empresariales y profesionales (artículo 11) por diferencia activo–pasivo; depósitos y cuentas (artículo 12) por saldo o saldo medio; valores negociados y participaciones (artículos 13 a 16) según cotización media o valor teórico de balance; seguros de vida y rentas vitalicias (artículo 17) por valor de rescate o capitalización; bienes de lujo, arte y antigüedades (artículo 18 y 19) al valor de mercado; derechos reales y concesiones (artículos 20 y 21) conforme a transmisiones; propiedad intelectual, opciones contractuales y resto de bienes (artículos 22 a 24) por valor de adquisición o mercado; y deudas deducibles valoradas al nominal, con régimen de valoración directa o indirecta (artículos 25 y 26), complementadas por tasación pericial contradictoria para bienes complejos (artículo 27).

Esta remisión normativa asegura que el ITSGF utilice un catálogo homogéneo y técnicamente probado para evaluar la capacidad económica de los contribuyentes con patrimonios elevados.

El establecimiento de la base imponible es un componente crucial en el ITSGF ya que determina el montante a pagar por cada patrimonio que cumpla con los requisitos. Esta base imponible se calcula evaluando el valor total de los activos, incluyendo bienes inmuebles, inversiones financieras y otras participaciones sustanciales. Esta evaluación provoca que se consideren todos los aspectos del patrimonio lo que proporciona una visión integral de la situación financiera de una persona o entidad.

La metodología para calcular la base imponible está diseñada para ser equitativa, transparente y que refleje fielmente la capacidad económica, evitando valoraciones arbitrarias que puedan generar cargas fiscales injustas. Al estar sujeto a estos principios de valoración, el impuesto mantiene una integridad, fomentando así su cumplimiento normativo y reduciendo las dispuestas sobre el valor de los activos.

Además, existen exenciones y deducciones que son fundamentales para el diseño del impuesto, garantizando que se tengan en cuenta determinadas situaciones singulares como puede ser la propiedad de una empresa o las obligaciones

familiares. Estas exenciones son un alivio para los contribuyentes, lo que mejora la equidad del impuesto.

Es por ello que el impuesto ha establecido una base imponible mediante un proceso metódico que equilibra la precisión con la equidad. Este impuesto se ha creado para reducir la desigualdad económica y su éxito va a depender exclusivamente del valor real de las grandes fortunas.

Al haber definido los hechos imponibles, establecer criterios precisos de inclusión y calcular la base imponible, se puede ver claramente como el impuesto pretende alcanzar los objetivos de redistribución de la riqueza y equidad económica. Estos elementos no solo van a definir el alcance el impuesto, sino que también subrayan el papel de las disparidades fiscales en España.

b. Aspecto temporal

El ITSGF es una iniciativa fiscal que busca abordar las disparidades económicas y fomentar la solidaridad entre los ciudadanos más ricos del país. Para poder comprender su funcionalidad y el impacto de este impuesto son fundamentales su aspecto temporal que abarca su duración, periodos de aplicación e implicaciones para la planificación fiscal del contribuyente. Es por ello que en este apartado se va a tratar de profundizar en las dimensiones temporales del impuesto y su importancia para la planificación fiscal estratégica del contribuyente.

Se introdujo en el sistema tributario como una medida de aplicación temporal. A diferencia de los impuestos permanentes, que se mantienen como un elemento fijo del panorama fiscal, los impuestos temporales están diseñados para poder solucionar circunstancias específicas dentro de un periodo de tiempo determinado. La decisión de implementar este impuesto temporalmente refleja un enfoque claro de política fiscal, con el objetivo prioritario de alcanzar objetivos económicos sin comprometerse a cambios en la estructura a largo plazo⁸ siguiendo la doctrina de J.M. ALMUDÍ CID.

⁸ 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. 2023. AEDAF. p.8

La duración del impuesto fue fijada por el Gobierno español, especificando el inicio de este el 29 de diciembre de 2022 como fecha de entrada en vigor con un periodo de existencia de dos años; aunque el RD 8/2023 en su DA Quinta⁹ ha prorrogado indefinidamente el impuesto. La introducción de este impuesto se debió principalmente a la gran necesidad de generar ingresos adicionales como consecuencia de los tiempos económicos difíciles que se vivieron durante la COVID-19 que tuvo un profundo impacto en la economía de nuestro país. Por tanto, la ausencia de un límite temporal preciso significa que el impuesto debería extinguirse una vez cumplido su objetivo, bien mediante la propia disposición legal que lo creó o a través de una nueva norma que declare expresamente su cese.

Así la obligación tributaria nace en el momento en que la Ley determina que se ha producido el hecho imponible, lo que se conoce como el devengo del tributo, conforme a lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LGT. En el ITSGF se devenga el 31 de diciembre de cada año, tomando como referencia el patrimonio neto del sujeto pasivo en esa fecha. En este contexto, el término “sujeto pasivo” no alude solamente al obligado tributario genérico, sino específicamente a la persona que, al devengo, no haya fallecido con anterioridad a esa fecha. Así lo establecen los artículos 3. Tres¹⁰ y Diez¹¹ de la LITSGF, coincidiendo con el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, regulado en el artículo 29¹² LIP.

Los aspectos temporales de este impuesto influyen claramente en su recaudación y aplicación. La duración y los periodos proporcionan claridad y previsibilidad lo que permite a las autoridades fiscales gestionar el proceso de recaudación de manera eficiente. Además, la temporalidad del impuesto tiene grandes implicaciones en su aplicación. Existe una urgencia inherente para

⁹ “Se prorroga la aplicación del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica.”

¹⁰ Artículo Tres. 3 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. Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

¹¹ Artículo 10 LITSGF: El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

¹² Artículo 29 LIP: “El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.”

garantizar el cumplimiento y poder maximizar así la recaudación dentro de un plazo limitado. Esta urgencia requiere de mecanismos y estrategias de aplicación robustos para poder identificar con rapidez los incumplimientos generados por los contribuyentes.

En la STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023, el Tribunal Constitucional calificó al ITSGF como un impuesto de carácter “instantáneo”, ya que su hecho imponible no se prolonga en el tiempo, sino que se consume en un único momento: el 31 de diciembre. Esta calificación fue respaldada por la mayoría de los magistrados, quienes señalaron que, al no desarrollarse a lo largo de un período impositivo, el tributo no afecta a situaciones anteriores a su entrada en vigor.

No obstante, algunos autores¹³ han argumentado que, pese a su devengo puntual, el ITSGF presenta ciertos rasgos de periodicidad, lo que lleva a considerarlo como un impuesto periódico con devengo instantáneo, reflejando así una interpretación más matizada sobre su naturaleza.

Para los contribuyentes, esta temporalidad del impuesto influye en su planificación financiera y en la toma de decisiones. La duración fija y los periodos de aplicación proporcionan un marco claro para la previsión de obligaciones tributarias, lo que permite a los contribuyentes afectados por este tributo una planificación estratégica. Implica que estos deberán de minimizar el impacto que este impuesto tendrá en sus carteras sin dejar de lado la maximización de los beneficios.

Además de los aspectos temporales del impuesto, se planean consideraciones sobre la residencia fiscal y la movilidad. Los sujetos pasivos según la LIP pueden explorar diferentes opciones para modificar su estatus de residencia o reubicar sus activos en jurisdicciones con regímenes fiscales más bajos. Esta medida estratégica sirve para minimizar la responsabilidad fiscal pero también requiere de un minucioso estudio para cumplir con la legalidad y la regulación (ALMUDÍ CID, 2023).

¹³ Almudí Cid, J. M. (2023, 13 de julio). Análisis del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Paper 21, p. 45). Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

Los aspectos temporales del ITSGF desempeñan un papel fundamental en la configuración del impuesto y su recaudación, aplicación y planificación fiscal. La duración y los periodos definidos proporcionan estructura y previsibilidad lo que permite a las autoridades fiscales una organización eficiente.

c. Aspecto espacial

El hecho imponible presenta una dimensión espacial, una relación con el ordenamiento establecida con criterios territoriales. Se encuentra regulado en el artículo 3. Dos. Uno¹⁴ Ley 38/2022. Este estipula que quedarán sujetos todos los bienes y derechos de una persona residente en España sea cual sea el lugar de estos, en España o fuera de ella.

Se exigirá también cuando una persona no tenga su residencia habitual en España, pero sea titular directa o indirectamente de una serie de bienes que se encuentren en España. Por ello, se tributa como una obligación real. El ámbito de aplicación es el mismo que el establecido en el art. 2. Uno¹⁵ de la LIP. Es por ello que el ámbito territorial de aplicación coincide con el del IP, pero, a diferencia de este, y por decisión expresa del legislador, en coherencia con su finalidad, no podrá ser cedido a las Comunidades Autónomas art. 3. Dos¹⁶ LITSGF.

El ámbito territorial del ITSGF está diseñado para abarcar el patrimonio de los residentes en España. Según ALMUDÍ CID (2023) el impuesto se aplica a los residentes pasivos que pueden abandonar España tras el hecho imponible, con disposiciones específicas para la declaración y autoliquidación, a menos que regresen antes de la liquidación definitiva del impuesto.

¹⁴ Artículo 3.2.1 LITSGF: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.”

¹⁵ Artículo 2.1 LIP: “El Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

¹⁶ Artículo 3.2 LITSGF: “El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.”

Por ello, la jurisdicción entiende que el impuesto va más allá de la mera presencia física de las personas en el momento de la imposición del impuesto, incluyendo potencialmente a las personas que habiendo salido del territorio español mantienen vínculos con la nación mediante sus propiedades u otros activos.

Para aquellos que tengan su residencia habitual en España a excepción del País Vasco y Navarra, se deberá de determinar la residencia habitual atendiendo a las normas reguladoras del IRPF.

Por ello, se entiende que una persona es residente en España cuando, según el artículo 9 LIRPF, haya permanecido al menos 183 días en suelo español durante un año natural. Cabe destacar que la condición de sujeto pasivo no se pierde en las personas físicas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia en un país extranjero en el periodo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los siguientes 4 periodos impositivos¹⁷. Además, se entiende que una persona tiene su residencia en España cuando radique en este país su actividad principal. Independientemente de lo expuesto anteriormente la LIRPF establece una presunción de residencia, admitiendo prueba en contrario.

Por lo que la residencia fiscal desempeña un papel fundamental a la hora de determinar la responsabilidad en virtud de este régimen fiscal. ALMUDÍ CID (2023) destaca cuales son los restos constitucionales de este impuesto relacionados con la armonización fiscal entre regiones, indicando que la determinación de la residencia puede ser controvertida, especialmente en aquellas zonas con políticas fiscales autónomas. Es por ello que la residencia se va a definir no solo teniendo en cuenta la presencia física sino también los intereses económicos y la residencia habitual. Los criterios de residencia requieren una gran comprensión para evitar controversias y garantizar el buen cumplimiento

¹⁷ Artículo 8. Dos LIRPF: “No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”

La gestión de los patrimonios ubicados fuera del territorio español añade un nivel adicional de complejidad. En virtud de la DA tercera¹⁸ de la Ley 38/2022, se introduce una modificación relevante en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio. Concretamente, se modifica el art 5. Uno, relativo a los supuestos de sujeción por obligación real.

La nueva redacción amplía y concreta los criterios que determinan la localización en España de ciertos bienes y derechos, a efectos de gravar a los contribuyentes no residentes. En particular, se establece que estarán sujetos por obligación real aquellas personas físicas que sean titulares de bienes o derechos que se encuentren situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español.

Dentro de esta categoría, se incluyen expresamente los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no cotizadas, siempre que más del 50 % de su activo esté compuesto directa o indirectamente por bienes inmuebles ubicados en España. Para efectuar este cálculo, se sustituyen los valores contables netos de los activos por sus valores de mercado a la fecha del devengo del impuesto. En el caso particular de los inmuebles, se utilizarán los valores que correspondan como base imponible en el propio tributo, a los que se hará referencia después.

Esta modificación refuerza la capacidad del legislador español para gravar el patrimonio vinculado con bienes inmuebles situados en España, incluso cuando la participación se posea a través de estructuras societarias y el contribuyente no sea residente fiscal en el país. En consecuencia, se amplía el alcance del impuesto bajo la modalidad de obligación real, alineándolo con el principio de territorialidad en materia fiscal.

RUIZ ALMENDRAL¹⁹ (2022) hace una comparación entre el ITSGF y el IP que, inherentemente captura los activos extranjeros en poder de residentes

¹⁸ Disposición final tercera Ley 38/2022: *Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto Se modifica el apartado uno del artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*

¹⁹ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España. *Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*. 2022. p.136

españoles. Esta estructura dual puede generar dudas acerca de la doble imposición y los convenios internacionales destinados a prevenir estas situaciones.

Cabe realizar en este punto una mención específica a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco y Navarra.²⁰ Se considerará que una persona tiene como residencia habitual uno de estos dos territorios si ha sido residencia habitual durante un mayor número de días en el periodo impositivo, cuando tenga en éste su núcleo principal de actividades o cuando uno de estos dos territorios sea el de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

El artículo 3. Veinticuatro LITSGF establece que la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto será acordada en la Comisión Mixta correspondiente. A tal efecto ha tenido lugar la modificación de la Ley 12/2002, del Concierto Económico con el País Vasco, a través de la DA quinta, que otorga al ITSGF el carácter de tributo concertado bajo normativa autonómica, aplicable en los mismos términos establecidos en el artículo 24 del Convenio respecto al IP, con efectos para todos los ejercicios en los que el ITSGF esté vigente.

Asimismo, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, mediante su DA octava, establece ahora, en términos similares, que este impuesto será exigido por dicha comunidad bajo los mismos términos establecidos en el artículo 17 del Convenio Económico en relación con el IP, con efectos idénticos. Por tanto, en ambas comunidades, el impuesto se considera un tributo concertado con normativa autonómica, que se registrará por una normativa similar a la vigente en el territorio de régimen común.

²⁰ En el caso del País Vasco se seguirá la Ley 12/2002 artículo 43. En el caso de Navarra se rige por la Ley 25/2003 artículo 8 y artículo 43.

III. CUANTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN

a. 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. Uno y 56. Uno. a) de la misma LGT, que al referirse al tipo de gravamen y a la cuota tributaria, respectivamente, permite inferir en otra definición de base consistente en la magnitud que se aplica a todo tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria, (MENÉNDEZ MORENO, 2023)²¹.

La base imponible de este impuesto aparece regulada en el artículo 3. Ocho. 1 LITSGF determinando que *“Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo”*. Además, el artículo 3. Ocho. 2 hace referencia a lo que se considera que es patrimonio neto *“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 lo establecido en el artículo 9. Cuatro de la LIP: *“en los supuestos de obligación real únicamente podrán deducirse las cargas y gravámenes que recaigan sobre bienes y derechos situados en territorio español, que puedan ejercerse o deban cumplirse en dicho territorio, así como las deudas vinculadas a capitales invertidos en tales bienes”*. Por otra parte, no se permitirá la deducción de cargas o gravámenes relativos a bienes exentos a la hora de calcular el patrimonio neto. En caso de existir una exención parcial, se aplicará una minoración proporcional.

²¹ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra*. 2024. Aranzadi la ley. p.178

Siguiendo el artículo 26 LIP²² la base se determina en régimen de estimación directa, siendo aplicable también el régimen de estimación indirecta cuando concurren las circunstancias que se recogen en el artículo 50.4 LGT²³. A tal efecto el artículo 51 LGT: *“El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.”* Este precepto regula el uso del método de estimación directa como mecanismo para determinar la base imponible de un tributo, tanto por parte del contribuyente como por la Administración. Se trata de un sistema basado en datos reales y comprobables, lo que permite reflejar con mayor fidelidad la capacidad económica del obligado tributario.

El artículo 3. Ocho. 3 LITSGF: *“Para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*. La base del ITSGF se puede determinar siguiendo dos criterios: mediante la valoración a precios de mercado o a través de valores establecidos por norma. La legislación española opta por este segundo criterio en relación con los bienes de mayor peso económico. Si bien este enfoque facilita la gestión tributaria, también implica un distanciamiento respecto al valor real del patrimonio. Por ello, resulta fundamental una correcta valoración de los distintos elementos patrimoniales, lo que exige analizar las reglas específicas aplicables a cada tipo de bien. En este sentido se aplican las disposiciones establecidas en los artículos 10 a 23 LIP:

- i. Bienes inmuebles: se valoran por el mayor valor entre el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, y el valor de adquisición.

²² Artículo 26 LIP: *“Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa”*.

²³ Artículo 50.4 LGT: *“La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley.”*

- ii. Bienes y derechos afectos a actividades económicas: se valoran por su valor contable, corregido en su caso por amortizaciones y provisiones, siempre que estén reflejados en la contabilidad conforme al Código de Comercio.
- iii. Depósitos bancarios (cuentas corrientes, de ahorro o a plazo): se valoran por el saldo existente a 31 de diciembre o por el saldo medio del último trimestre del año, el que resulte mayor.
- iv. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (como bonos, obligaciones y préstamos): se valoran por su cotización oficial a 31 de diciembre. Si no cotizan, se toma el valor de adquisición.
- v. Participaciones en entidades no cotizadas: se valoran por su valor teórico contable resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido auditado; si no, puede aplicarse un criterio más restrictivo.
- vi. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias: se valoran por su valor de rescate a la fecha de devengo del impuesto.
- vii. Bienes suntuarios (joyas, pieles de lujo, vehículos de alta gama, embarcaciones, aeronaves): se valoran según su valor de mercado.
- viii. Objetos de arte y antigüedades: se valoran igualmente por su valor de mercado, salvo que estén declarados bienes de interés cultural, en cuyo caso pueden aplicarse exenciones.
- ix. Propiedad intelectual, industrial, derechos de imagen y similares: se valoran por el valor de capitalización de los rendimientos obtenidos durante los cinco años anteriores.
- x. Derechos reales (usufructo, uso, habitación, etc.): se valoran aplicando un porcentaje sobre el valor del bien sobre el que recaen, según fórmulas legales específicas.
- xi. Deudas: se deducen del patrimonio siempre que estén debidamente justificadas y reconocidas, valoradas por su importe nominal.

En aplicación del artículo 24 LIP, los elementos del patrimonio deben valorarse por su precio o valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto, mientras que las deudas se valoran por su importe nominal en dicha fecha, conforme al artículo 25 IP. Este criterio general, aunque pueda parecer residual frente a la

amplia casuística de reglas específicas, actúa en realidad como una norma supletoria de carácter general. Así, se aplica siempre que no exista una regla específica o cuando la aplicación del criterio especial resulte dudosa o imposible.

Como se puede observar, la normativa establece una serie de reglas especiales de valoración para distintos tipos de bienes, lo que da la impresión de que no existe una regla general. No obstante, dichas reglas especiales deben entenderse como excepciones a la regla general contenida en el artículo 24, que se mantiene como referente básico para la valoración del patrimonio en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por extensión, en el ITSGF.

b. Base liquidable

La base liquidable aparece regulada en el artículo 54 LGT *“la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”*. Estas reducciones²⁴ son exenciones parciales que se aplican a la base imponible y que se establecen por razones de política legislativa con objeto de minorar la carga económica del tributo. Sin embargo, algunos autores afirman que esta distinción carece de rigor y consideran que la expresión base del tributo es suficiente sin perjuicio de que se lleve a cabo una reducción o exención parcial de la base del tributo. En este caso se debería de acudir a la expresión “base reducida” a la que se refiere J. RAMALLO MASSANET.

Por ello, desde el punto de vista doctrinal de A. MENÉNDEZ MORENO, enfatiza la relevancia del establecimiento de mínimos exentos como instrumentos fundamentales para poder garantizar que el impuesto sea proporcional y justo, así como para proteger aquellos patrimonios de menor tamaño que podrían verse afectados por este tributo de manera injusta.

Por ello, un adecuado diseño del mínimo exento es fundamental para asegurar que la carga tributaria del tributo recaiga única y exclusivamente sobre aquellos contribuyentes que realmente posean capacidad económica evitando así una imposición desproporcionada o confiscatoria.

²⁴ MENÉNDEZ MORENO, A. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra. 2024. Aranzadi la ley. p.180

Es destacable que, si bien la base liquidable del ITSGF posee una gran similitud con el IP, el contexto temporal y el fin específico del tributo objeto de estudio requiere una interpretación rigurosa. Así, en el análisis de la base liquidable debe considerarse los aspectos relacionados con la proporcionalidad y la no confiscatoriedad del impuesto, así como su adecuación al principio de capacidad económica reflejado en el artículo 31.1 CE. (Centro Garrigues 2024)

En el supuesto de obligación personal, la base imponible del LITSGF, tal y como establece el artículo 3. Nueve “*se reducirá en concepto de mínimo exento en 700.000 euros*” por cada contribuyente ya que no se contempla la opción de tributación conjunta de la unidad familiar tal y como sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Como consecuencia de esta exención, solo van a tributar los patrimonios netos superiores a 3.700.000 euros.

La gran diferencia entre el ITSGF y el IP se encuentra precisamente en que el primero se trata de un impuesto que se encuentra bajo competencia estatal y el segundo está cedido a las CCAA. Es por ello que, en este caso, mientras en el IP la base imponible se va a reducir en concepto de mínimo exento según lo estipulado por cada CCAA²⁵, en el caso del ITSGF no va a ser así ya que las CCAA no pueden fijar un mínimo exento ya que únicamente es de aplicación lo fijado por el Estado.

Cabe resaltar que durante los años 2022 y 2023 los contribuyentes por obligación real, las personas físicas no residentes que tributan el ITSGF, no pueden aplicar el mínimo exento de 700.000 euros a diferencia de las personas que tributan por obligación personal, lo que podría vulnerar el Derecho de la Unión Europea al introducir en la normativa tributaria española un trato diferencial que discrimina a los no residentes frente a los residentes.

Esta situación se solucionó mediante con la aprobación del RDL 8/2023 que extendió la exención de 700.000 euros en el ITSGF a sujetos pasivos por obligación real.

²⁵ Artículo 28.1 LIP: “*En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma*”

En concreto, el texto recoge que “se modifican determinadas normas tributarias, a fin de extender el mínimo exento de 700.000 euros a todos los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de que sean o no residentes en España”. La modificación se aplicó con efectos retroactivos, lo que permite a los no residentes no solo beneficiarse de la exención de 700.000 euros en las autoliquidaciones correspondientes al año 2023 y años sucesivos, sino también a rectificar la declaración presentada en el año 2022 pudiendo solicitar la oportuna devolución de impuestos.

c. Cuota íntegra

La cuota íntegra se determina aplicando el tipo de gravamen a la base imponible o liquidable.

Base liquidable (millones de euros)	Cuota íntegra (miles de euros)	Resto base liquidable (millones de euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	3,000,000.00	0
3,000,000.00	0	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

26

Según se observa en la tabla, el legislador ha decidido fijar un primer tramo en el que la base liquidable comprende desde ellos 3.000.000 hasta los 5.347.998,03 euros, al que se va a aplicar un tipo impositivo del 1,7%. Sigue con un segundo tramo que abarca desde los 5.347.998,03 hasta los 10.695.996,06 millones de euros, que se grava con un tipo impositivo del 2,1%. Por último, el tercer tramo gravará con un tipo impositivo del 3,5% a aquellos patrimonios netos superiores a 10.695.996,06 millones de euros, siendo este el máximo tipo de gravamen.

El artículo 3. Doce Ley 38/2022 limita el importe de la cuota íntegra. En primer lugar, el tributo se inserta en el sistema fiscal patrimonial mediante un tope conjunto que resulta decisivo para calibrar su verdadero alcance. En concreto, la norma establece que la suma de las cuotas íntegras del IRPF, IP e ITSGF no podrá

²⁶ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, página 15. Elaboración propia.

superar el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF, En caso de excederlo se deberá de ajustar hasta ese límite con un máximo de rebaja del 80%²⁷.

En segundo lugar, si los miembros de la unidad familiar han optado por la modalidad de tributación conjunta en el IRPF, el cálculo del límite aplicable a la suma conjunta de las cuotas íntegras del citado impuesto del IP y del ITSGF se realizará sumando las cuotas íntegras devengadas individualmente por los miembros de la unidad familiar en estos dos últimos impuestos. Si resulta aplicable la reducción, esta se distribuirá proporcionalmente entre los sujetos pasivos conforme a la cuantía de sus respectivas cuotas íntegras en el ITSGF, sin perjuicio de las reglas específicas que establece la normativa tributaria al respecto.

Por ello, en lo que se refiere a la tributación individual, se puede distinguir dos situaciones al objeto de aplicar el límite a la cuota íntegra:

- Si el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF es mayor o igual que la suma de cuotas íntegras de los tres impuestos, no se aplica límite alguno y la cuota íntegra sigue siendo la inicialmente determinada.
- Si el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF es menor que la suma de las cuotas íntegras de los tres impuestos, si entra en juego el límite de la cuota íntegra del ITSGF previsto legalmente.

Es fundamental destacar que el límite que nos ocupa no toma en consideración la cuota líquida de los tres impuestos, lo que conllevaría anular los efectos de los beneficios fiscales introducidos por el IP a las CCAA.

La ley se refiere a la “cuota íntegra” y no a la “cuota líquida”, lo que implica que para el cálculo del límite debe tomarse el importe bruto de la cuota, sin

²⁷ De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio: *No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada 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*

descontar las deducciones o bonificaciones. El Dictamen 464/2023 emitido por la Comisión de Asuntos Constitucionales y Jurídicos del Consejo de Estado, constituye un pronunciamiento fundamental para la correcta interpretación del límite conjunto de cuotas íntegras en el ITSGF. Fue solicitado por el Ministerio de Hacienda para poder resolver las cuestiones relativas a si debía computarse la cuota íntegra o la cuota líquida de los tributos implicados.

Para comenzar, el Consejo de Estado analizó el texto legal correspondiente a la Ley 38/2022 en cuyo artículo 8. Once hace referencia a la “cuota íntegra”. De este análisis se puede extraer que la cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable, sin compensar deducciones ni bonificaciones. Esta interpretación llevó al órgano consultivo a concluir que el término “cuota íntegra” no debe confundirse con la “cuota líquida” pues hacerlo desvirtuaría la voluntad legislativa de medir la presión fiscal bruta antes de la aplicación de beneficios.

Asimismo, durante la tramitación de la Ley 38/2022, J. M. ALMUDÍ CID (2023) señaló que el grupo parlamentario Esquerra Republicana-Euskal Herria Bildu presentó la enmienda 72 al Senado, que finalmente no se incorporó al texto final, que pretendía excluir la cuota del IP del cálculo de la cuota íntegra del ITSGF²⁸. Durante el debate parlamentario se defendió la idea de que el impuesto estatal (ITSGF) y el autonómico (IP), debería llevar un recorrido de liquidación paralelo, es decir, cada uno se debe de calcular de forma independiente siguiendo sus propias reglas para luego ponerse en común al final del proceso. Por consiguiente, la deducción prevista en el ITSGF se aplicaría sobre la cuota líquida efectivamente ingresada en concepto del IP autonómico, integrando únicamente el resultado neto de la liquidación autonómica.

En el texto aprobado finalmente refleja en el artículo 3. Doce dispone lo contrario: la deducción se aplica sobre la cuota íntegra del IP, en lugar de hacerlo sobre la cuota líquida satisfecha. De este modo, la deducción alcanza un importe

²⁸ Almudí Cid, J. M. (2023, 13 de julio). Análisis del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Paper 21, p. 13). Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

mayor, ya que no se ven afectados por las reducciones o bonificaciones autonómicas que hubieran reducido previamente la cuota líquida del IP.

Esta interpretación se ve reflejada también en la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, mediante la que se aprueba el modelo 718 y se determina el lugar, forma y plazos, condiciones y procedimiento para su presentación. Se crea por ello un desequilibrio en la armonización tributaria, las CCAA que bonifican el IP poseen una ventaja ya que permiten una deducción más amplia en el ITSGF, mientras que aquellas que no ofrecen bonificaciones autonómicas no generan una deducción. Por ello, la aplicación de una deducción sobre la cuota íntegra del IP, en lugar de sobre la cuota líquida efectiva, incumple el objetivo de armonización buscado.

d. Deducciones y exenciones

Acudiendo al ITSGF, en el artículo 3. Trece se puede observar que se ha previsto una deducción por impuestos satisfechos en el extranjero: *“En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, resultará aplicable en este impuesto la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”*

Esta deducción evita la doble imposición internacional y permite a los contribuyentes por obligación personal, deducir, por razón de los bienes gravados que se sitúen en el extranjero, la menor de las dos cantidades tal y como se refleja en el artículo 32. Uno LIP²⁹.

Mediante esta remisión a la LIP se establece una limitación que persigue dos objetivos esenciales. En primer lugar, evitar la doble imposición, garantizando que el contribuyente no soporte simultáneamente dos gravámenes equivalentes

²⁹ Artículo 32. Uno LIP: *“En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.”

sobre un mismo elemento patrimonial en distintos territorios. En segundo lugar, se protege el principio de capacidad económica ya que se permite que la deducción se ajuste efectivamente al impuesto pagado en el extranjero evitándose así que el ITSGF imponga una tributación adicional excesiva.

A. MENÉNDEZ MORENO (2024) señala que la deducción por doble imposición internacional es imprescindible en un tributo globalizado, dado el creciente desplazamiento de patrimonios más allá de las fronteras nacionales.

Tal y como explica J.M. ALMUDÍ CID (2023), el mecanismo de deducción previsto para los elementos patrimoniales situados en el extranjero tiene por objeto prevenir la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal. Se asegura por tanto que la carga tributaria sea equivalente a la realmente soportada, evitando así imponer un gravamen adicional que supere el nivel de tributación nacional.

Cabe resaltar que, a diferencia del IP, en el ITSGF las CCAA no pueden en ningún caso aprobar deducciones adicionales al tratarse de un impuesto de carácter estatal no cedido. Además, tal y como recoge el artículo 3. Catorce LITSGF: *“Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*.

La cuantía de esta bonificación es del 75%³⁰ para estos bienes y derechos situados en las ciudades autónomas. Por ello, cuando el contribuyente incluye en su patrimonio bienes o derechos ubicados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, la parte de la cuota íntegra del ITSGF correspondiente a esos activos recibe la correspondiente bonificación. Así estos elementos solo tributan sobre el 25% de su

³⁰ Artículo 33 LIP: *“Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos (...).”*

cuota teórica, manteniendo el trato fiscal especial de las Ciudades Autónomas y evitando que el impuesto penalice patrimonios realmente vinculados a estos territorios. Esta norma responde a la necesidad de armonizar el tratamiento fiscal especial conferido en el IP, se aplicará a la cuota íntegra atribuible a los elementos patrimoniales en dichas regiones.

En este caso, la bonificación no se extiende a las personas no residentes en Ceuta y Melilla, salvo para los valores representativos de capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en dichas ciudades y para establecimientos permanentes ubicados en las mismas.

Por ello, se garantiza que la bonificación se conceda solamente a aquellos contribuyentes con una vinculación efectiva y económica real, evitando que el incentivo se utilice con fines de planificación fiscal.

En cuanto a las exenciones fiscales, se recogen en el artículo 3. Cuatro LITSGF: *“Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”*

A estos efectos, el artículo 4 LIP enumera los bienes y derechos exentos:

- i. Bienes Del Patrimonio Histórico Español:
 - ⇒ Inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles (Ley 16/1985, art. 13).
 - ⇒ Aquellos comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la misma Ley, siempre que hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.
 - ⇒ Excepción para Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos: solo se eximen los inmuebles con protección especial en el planeamiento urbanístico (arts. 20 y 21, Ley

16/1985) o los catalogados con antigüedad ≥ 50 años (R.D. planeamiento, art. 86).

- ii. Bienes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas
 - ⇒ Aquellos calificados e inscritos conforme a la normativa de cada CCAA.
- iii. Objetos de arte y antigüedades de escaso valor
 - ⇒ Con valor inferior a los límites establecidos para el artículo 26.4 de la Ley 16/1985.
- iv. Otros bienes y objetos de arte
 - ⇒ Objetos de arte y antigüedades (art. 19 Ley 16/1985) cedidos en depósito permanente (≥ 3 años) a museos o instituciones culturales sin ánimo de lucro.
 - ⇒ Obra propia de los artistas mientras permanezca en su patrimonio.
- v. Ajuar doméstico
 - ⇒ Efectos personales y del hogar, utensilios y demás bienes muebles de uso particular, excluidos los contemplados en los artículos 18 y 19 de la Ley 19/1991.
- vi. Derechos económicos en planes de pensiones y productos análogos
 - ⇒ Derechos consolidados de partícipes y derechos económicos de beneficiarios en planes de pensiones (LIRPF, art. 51.3).
 - ⇒ Primas satisfechas a planes de previsión asegurados (LIRPF, art. 51.3).
 - ⇒ Aportaciones a planes de previsión social empresarial (LIRPF, art. 51.4), incluidas contribuciones del tomador.
 - ⇒ Primas satisfechas a seguros colectivos de compromisos por pensiones (Texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones).

- ⇒ Primas a seguros privados de dependencia (LIRPF, art. 51.5).
- ⇒ Aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales (Reglamento UE 2019/1238).

vii. Propiedad intelectual e industrial

- ⇒ Derechos de autor e industriales mientras permanezcan en el patrimonio del autor y, en el caso de la propiedad industrial, no estén afectos a actividades empresariales.

viii. Valores con rendimientos exentos

- ⇒ Aquellos cuyos rendimientos estén exentos según el art. 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

ix. Bienes y derechos necesarios para la actividad empresarial o profesional

- ⇒ Aquellos utilizados de forma habitual, personal y directa como principal fuente de renta del contribuyente (LIRPF, art. 68.1.1).
- ⇒ Bienes comunes de la unidad matrimonial cuando se usen en la actividad de cualquiera de los cónyuges.
- ⇒ Participaciones (plena propiedad, nuda propiedad y usufructo) en entidades cuya actividad principal no sea la mera gestión de patrimonios, con participación $\geq 5\%$ individual o $\geq 20\%$ en grupo familiar, y con el sujeto pasivo ejerciendo funciones de dirección remuneradas $\geq 50\%$ de sus rendimientos (Ley 19/1991, art. 16.1).

x. Vivienda habitual

- ⇒ Valor de la vivienda habitual hasta 300.000 €, según definición del art. 68.1. 3.º LIRPF.

IV. DESTINATARIOS PASIVOS DEL GRAVAMEN

En el ámbito del ordenamiento jurídico-tributario, los sujetos pasivos son aquellas personas que, en sentido amplio, están obligadas a cumplir con el pago de tributos o con cualquier otro deber vinculado a su aplicación. De acuerdo con el artículo 3. Cinco de la LITSGF: *“Son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*.

Esto nos lleva a la definición que propone la LGT en su artículo 36. Uno donde establece que *“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 (...)”*.

Después de esta breve referencia a la LGT se debe de volver a comparar el ITSGF con el IP. Los sujetos pasivos coinciden en los mismos términos, siendo la LIP³¹ la que marque quienes son los titulares de los bienes y derechos gravados. Sin embargo, la LIP no incluye a los obligados tributarios sino solamente a los sujetos pasivos, es decir, únicamente a los contribuyentes sin prever la figura del responsable tributario³². Es por ello que, en el ITSGF no se aplica la figura del responsable solidario que se prevé en el artículo 6³³ LIP respecto del gestor de los bienes y derechos de los no residentes sobre las deudas que se deriven de la titularidad de tales bienes y derechos.³⁴

De tal manera que los contribuyentes, en función de si son residentes o no, tributarán por obligación personal o real según el artículo 5. Uno LIP. Tributarán de manera personal las personas físicas que tengan por residencia habitual el territorio español, exigiendo a estas personas la totalidad de su patrimonio neto,

³¹ Artículo 5 LIP

³² Artículo 36.2 LGT: *“Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.”*

³³ Artículo 6.1 LIP: *“Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria (...)”*.

³⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Francis Lefebvre. 2023. p.49

independientemente del lugar donde estén situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Según el artículo 5. Uno. a) LIP³⁵ se ofrece la posibilidad de que aquella persona que haya abandonado España y pasando a tener su residencia en otro país, pueda seguir tributando por obligación personal en España. Esto en principio carece de sentido ya que implica la sujeción de la totalidad del patrimonio del contribuyente independientemente de dónde se encuentre este. La justificación se encuentra en el mínimo exento, que, en el ITSGF es bastante elevado, y que únicamente resulta de aplicación a los sujetos por obligación personal. En conclusión, si el valor de los bienes situados fuera de España es superior a 700.000 euros, es recomendable ejercitar esa opción.

Respecto a las personas que tributen por obligación real cabe definirlos como la persona física que tribute por los bienes y derechos de los que sea titular cuando los mismos estuvieran situados o pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español³⁶. Tal y como dice el artículo 5. Uno. b) LIP se entenderá que están localizados en España aquellos valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no cotizadas en mercados organizados. Siempre que al menos el 50% de su activo (indirecta o directamente) esté compuesto por bienes inmuebles ubicados en dicho territorio.

Para poder determinar ese porcentaje, los valores netos contables de los bienes incluidos en el activo se sustituirán por sus respectivos valores de mercado a la fecha de devengo del impuesto. En el caso particular de los bienes inmuebles, se tomarán como referencia los valores que deban emplearse como base imponible del impuesto, conforme a los establecido en el artículo 10 LIP³⁷.

³⁵ Artículo 5.1.a: “Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.”

³⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Francis Lefebvre. 2023. p.50

³⁷ Artículo 10 LIP: “Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Por último, se ha de hacer una mención a los considerados no residentes a efectos del ITSGF, los impatriados, aquellos que estén sujetos al régimen de trabajadores desplazados a territorio español. Estas son personas físicas que tienen su residencia fiscal en España y que pueden optar por tributar su Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR), manteniendo así su condición de contribuyente en el IRPF durante el periodo impositivo que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes.

En la consulta V0424-23 del 24 de febrero, se trató de aclarar si los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF y que sean también sujetos pasivos del ITSGF, pueden tributar en este último impuesto también por obligación real debido al carácter complementario de dicho impuesto respecto al IP. La consulta vinculante establece que los contribuyentes acogidos al régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 LIRPF (régimen especial de impatriados), están sujetos por obligación real al ITSGF durante el periodo en que opten por tributar por el IRNR.

Esta conclusión se basa en el artículo 93. Uno. c) LIRPF donde se establece que los contribuyentes que opten por tributar por el IRNR quedan sujetos por obligación real al IP. A su vez, el artículo 3 LITSGF dispone que los sujetos pasivos de este impuesto son, en los mismos términos, los que lo sean del IP. Por lo tanto, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) interpreta que la sujeción al IP también implica la sujeción al ITSGF en los mismos términos.

Por ello, los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados deben de tributar por obligación real en el ITSGF, es decir, por los bienes y derechos de los

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas:

a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.

b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos”.

que sean titulares y estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el territorio español durante todo el periodo en que estén acogidos al régimen especial del artículo 93 LIRPF. Ello supone que todo contribuyente que opte por la tributación del IRNR quedará sujeto al IP y por ende se extenderá al ITSGF.

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. En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo, pero no sean Estado miembro de la Unión Europea³⁸ no se aplicará lo anterior en el caso de que exista una normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos que establece la LGT.

Una última apreciación sobre las infracciones y las sanciones. En este caso las infracciones tributarias del ITSGF se califican y sanciona con arreglo a lo estipulado en el artículo 3. Veintiuno LITSGF³⁹. Esta remisión genérica⁴⁰ hace que no se considere aplicable la sanción específica que se contempla en el artículo 6 LGT⁴¹. Esta disposición se refiere al incumplimiento de la obligación que recae sobre los contribuyentes en régimen de obligación real, bien sea por operar a través de un establecimiento permanente o por la magnitud y naturaleza de su patrimonio en España, cuando la Administración Tributaria exija que comuniquen el nombramiento de representante antes de que concluya el plazo de presentación de la declaración. Esto constituye una infracción grave sancionada con una multa pecuniaria de 1000 euros que se incrementará un 100 por 100 cuando se produzca en repetidas ocasiones.

³⁸ Islandia, Liechtenstein y Noruega

³⁹ Artículo 3.21 LITSGF: “Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”

⁴⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Francis Lefebvre. 2023. p.87

⁴¹ Artículo 6 LGT: “El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.”

V. NATURALEZA JURÍDICA Y SU IMPLEMENTACIÓN EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESTATAL

a. Naturaleza jurídica

El 28 de diciembre de 2022 fue publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Ley 38/2022 mediante la que se aprueba el Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas entrando en vigor el 29 de diciembre de 2022. Se trata de un impuesto temporal pues su vigencia se había declarado únicamente para los ejercicios 2022 y 2023. Sin embargo, el artículo 3. Veintitrés Ley 38/2022 *“Al término del periodo de vigencia de este impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión”* establece que el Gobierno podrá proponer su mantenimiento o su supresión previa realización de una evaluación para conocer cuáles han sido los resultados.

Todo ello teniendo en cuenta que el apartado 2 de la Disposición Adicional V del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía ha prorrogado la aplicación del ITSGF *“en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica”*.

Esta justificación se puede encontrarse en el capítulo VIII del preámbulo del Real Decreto-ley 8/2023 *“La adopción de esta medida se estima imprescindible y urgente para que dicha reformase lleve a cabo en las debidas condiciones de armonización tributaria, de manera que, en su punto de partida, las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas no difieran sustancialmente. En segundo lugar, la medida se entiende necesaria para seguir*

exigiendo un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica.”

La exposición de motivos de la Ley 38/2022 afirma que el ITSGF es creado con un carácter temporal y con una finalidad doble. Se trata en primer lugar de un tributo de carácter recaudatorio ya que el legislador lo justifica por el incremento de la presión fiscal, crisis energética e inflación lo que hace que se requiera un mayor esfuerzo económico. En segundo lugar, armonizador, ya que tiene el objetivo de disminuir las diferencias que pueden existir en el gravamen del Patrimonio Neto de las personas físicas en las distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), es decir, el objetivo es que aquellos contribuyentes residentes en las CCAA que hayan decidido bonificar total o parcialmente el IP como pueden ser Andalucía o Madrid, no paguen significativamente menos impuestos que aquellos con mayor capacidad económica que viven en regiones donde no se ha aplicado esa bonificación.

Cabe destacar, por tanto, que el Estado lo que pretende es restaurar la tributación del IP en aquellas CCAA que han decidido no aplicarla, aunque solo sea para patrimonios netos superiores a 3.000.000 de euros. Sin embargo, la deficiente formulación del límite de la cuota íntegra del ITSGF ha provocado que el objetivo de la armonización fiscal no se haya podido lograr plenamente.

Se configura como un impuesto complementario al del Patrimonio y su creación proviene de la necesidad del Estado de que aquellos contribuyentes de las CCAA que han bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio total o parcialmente en el ejercicio de la potestad normativa cedida por el Estado contribuyan por su patrimonio neto de forma similar a los contribuyentes del resto de las CCAA de régimen financiero común.

De acuerdo con el carácter solidario que atribuye el artículo 3. Veinticinco Ley 38/2022, afecta al rendimiento del tributo, ya que se ingresará al Tesoro Público con el fin de financiar políticas de apoyo a las personas más vulnerables.

El ITSGF según el artículo 3. Uno Ley 38/2022 es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Se trata de un impuesto que, según el artículo 2. Dos. c) de la Ley General Tributaria *“Hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

Este tributo tiene grandes lazos con el IP ya que se articula su carácter complementario sobre la deducción de la cuota del IP correspondiente al mismo ejercicio efectivamente satisfecha que será cero en el caso de los residentes de una CCAA que lo haya bonificado totalmente, alcanzándose así el objetivo que se había fijado el legislador.

Además, ambos tributos gravan la capacidad económica que se refleja en el patrimonio neto de los contribuyentes, siguiendo en todo momento el principio de capacidad contributiva y progresividad que se recoge en el artículo 31 de la CE, evitando siempre la doble imposición ya que el ITSGF es complementario al IP y se establece que las cuotas satisfechas por el IP son deducibles de la cuota del ITSGF, por lo que el contribuyente solo tendrá que pagar la diferencia en caso de que el ITSGF suponga una mayor carga tributaria.

En cuanto al ámbito territorial de aplicación del ITSGF se aplicará a todo territorio español sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuestos en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno. Por tanto, el ámbito de aplicación es el mismo que el que se encuentra en el IP, pero con una única diferencia, en ningún caso puede ser objeto de cesión a las CCAA. Esto tiene su fundamento en la finalidad de este tributo y se recoge en el artículo 3. Dos Ley 38/2022.

b. Justificación de su implementación

La implementación del ITSGF atiende tanto a exigencias de política presupuestaria como a principios constitucionales de solidaridad y equidad. A finales del año 2022, el contexto económico español se vio tensionado por las secuelas de la pandemia del COVID-19 y el elevado coste energético derivado de la guerra de Ucrania⁴².

Ante la urgencia de generar ingresos sin sobrecargar a las rentas del trabajo o del consumo, el legislador diseñó un tributo dirigido única y exclusivamente a las grandes fortunas, en concreto, a aquellos patrimonios superiores a 3.000.000 de euros. Con ello obtenían ingresos de forma inmediata y salvaguardaban la estabilidad económica de las clases medias y bajas. Este gravamen se fundamenta en principio de redistribución de la riqueza consagrado en el artículo 31. Uno CE que exige que las cargas fiscales respondan a la capacidad económica real de cada contribuyente.

Siguiendo la doctrina de A. MENÉNDEZ MORENO (2024) este principio de capacidad propugna que las figuras integrantes del sistema tributario recaigan sobre quienes pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación y, en definitiva, de acuerdo con lo prescrito en el citado artículo 31. Uno CE, la consecución de un reparto justo del esfuerzo fiscal de todos sus destinatarios⁴³. Con ello el ITSGF persigue que quienes disponen de mayores recursos económicos contribuyan en proporción superior al sostenimiento de los servicios públicos esenciales y al fortalecimiento de las políticas sociales.

La previsión del mínimo exento de 700.000 euros cumple una doble función. En primer lugar, va a delimitar con precisión el colectivo gravado con este tributo y en segundo lugar cumple una labor de protección del patrimonio de las unidades familiares de menor cuantía, evitando así que el impuesto actúe como un freno al ahorro y la generación de riqueza⁴⁴.

⁴² Banco de España. (2021). Distribución de la riqueza y desigualdad patrimonial en España

⁴³ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra*. 2024. Aranzadi la ley. p.75-76

⁴⁴ OCDE (2022)

Desde la perspectiva de unidad territorial, el ITSGF introduce un mecanismo de armonización frente a la dispersión normativa del IP. Así, hasta 2022, cada CCAA fijaba sus propios mínimos exentos y tipos, lo que motivaba desplazamientos fiscales hacia aquellos territorios que tenían una menor presión impositiva. El ITSGF al ser un impuesto estatal no cedido a las CCAA consigue neutralizar dichas asimetrías, reforzando la equidad fiscal.

La excepcionalidad en la aplicación del impuesto, que solo estaba prevista a los ejercicios 2022 y 2023, demuestra la voluntad de introducción de un instrumento contingente sin alterar de forma permanente la estructura tributaria. Además, se trata de un tributo que está sujeto a evaluación periódica.

Para garantizar la seguridad jurídica, se contó con el Dictamen 464/2023 del Consejo de Estado, que se encargó de resolver las cuestiones esenciales en relación con la interpretación de la cuota íntegra y el cómputo de las deducciones⁴⁵. De igual modo, la Orden HPF/587/2023 estableció el modelo 718 de autoliquidación y se encargó de fijar los criterios para el cálculo del límite conjunto de cuotas⁴⁶.

La justificación del ITSGF radica en su capacidad para movilizar recursos en situaciones críticas, en la promoción de la solidaridad y equidad constitucional, en la protección de clases medias mediante mínimos exentos elevados y en la armonización fiscal territorial. Además, su carácter temporal y sujeto a control legislativo y consultivo refuerza su legitimidad y eficiencia como instrumento de política fiscal en España.

Además, este tributo se configura como una respuesta fiscal y robusta, ajustada a los objetivos de cohesión social y territorial, sin pretender reemplazar el modelo tributario permanente. El ITSGF refleja el principio de necesidad y

⁴⁵ Consejo de Estado. (2023). Dictamen 464/2023, de 8 de junio, de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Jurídicos. Boletín Oficial del Estado. Recuperado el 8 de julio de 2025

⁴⁶ Ley 10/2023, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Boletín Oficial del Estado, 338, de 22 de diciembre de 2023, pp. 13800–13815.

proporcionalidad en el Derecho de la Unión Europea, actuando como un recurso extraordinario autorizado por el Artículo 311 TFUE⁴⁷ y las directrices de los Recursos Propios de 2021⁴⁸, que facultan a los Estados a crear instrumentos temporales para afrontar retos económicos y sociales. Esta dimensión supranacional supone un aval adicional al tributo, ya que además de combinar flexibilidad y solidaridad cumple con los estándares comunitarios.

Es por ello que el ITSGF actúa como un recurso propio extraordinario de la Unión Europea, siguiendo al artículo 311 TFUE y a la Decisión 2020/2053 del Consejo Europeo, que autoriza a los Estados miembros a modificar temporalmente su estructura impositiva para contribuir al presupuesto comunitario sin incrementar su estructura nacional directa. Según esta doctrina, la creación de un recurso propio específico permite a los Estados financiar iniciativas urgentes de política social y económica en el marco de la solidaridad intergubernamental.

⁴⁷ Artículo 311 TFUE: “... Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios.”

⁴⁸ Artículo 9 Directrices de los Recursos Propios de 2021: “Los recursos propios a que se refiere el artículo 2, apartado 1, letra a), serán recaudados por los Estados miembros de conformidad con las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas nacionales.”

VI. GESTIÓN Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Según A. MENÉNDEZ MORENO⁴⁹ (2024) la recaudación de los tributos se lleva a cabo mediante unos procedimientos administrativos realizados con posterioridad a la cuantificación de la deuda tributaria, cuya finalidad primordial es hacer efectivo el cobro de dicha deuda, tal y como refleja en artículo 160 LGT⁵⁰.

En el caso del ITSGF, la gestión y aplicación corresponde a la AEAT, que asume las funciones de gestión, inspección, recaudación y seguimiento, aprovechando las sinergias con las estructuras administrativas ya existentes para el IP⁵¹. El artículo 3. Diecisiete LITSGF encomienda al Estado la responsabilidad de: *“la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponde al Estado.”*

El procedimiento de autoliquidación al que se refiere el artículo 3. Dieciocho⁵² LITSGF se materializa con el modelo 718 aprobado por la ya citada Orden HFP/587/2023. Este formulario integra las secciones necesarias para declarar la base liquidable y la cuota íntegra del ITSGF, así como para consignar la cuota íntegra autonómica del IP y aplicar las deducciones por doble imposición internacional. Además, la AEAT ha habilitado en su sede electrónica un canal específico para la presentación telemática del modelo, estableciendo como plazo límite el mismo que el día que vence la autoliquidación del IP, es decir, en plazo comprendido entre el 1 y el 31 de julio del año siguiente a la fecha de devengo del impuesto.

En relación con los sujetos pasivos residentes en un país que no sea miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, deberá, de

⁴⁹ MENÉNDEZ MORENO, A. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra. 2024. Aranzadi la ley. p.303

⁵⁰ Artículo 160 LGT: *“La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.”*

⁵¹ Almudí Cid, J. M. (2023, 13 de julio). Análisis del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Paper 21, p. 12). Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

⁵² Artículo 3. Dieciocho LITSGF: Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

nombrar, antes del fin del plazo voluntario de la declaración, un representante fiscal con residencia en territorio español⁵³. Este requisito es similar al previsto para el IP, busca garantizar el cumplimiento efectivo de la deuda tributaria cuando el contribuyente carezca de domicilio en territorio español.

El pago de la deuda resultante puede fraccionarse o aplazarse, tal y como establece la LGT en su artículo 65⁵⁴. La AEAT requiere la constitución de garantía suficiente cuando se supere el umbral de 50.000 euros aplazables sin intereses. Adicionalmente, la Agencia establece periodos de voluntaria y ejecutiva paralelos a los del IP, facilitando la coordinación y el control conjunto de ambas obligaciones.

El calendario fiscal de ITSGF se superpone intencionadamente con el del IP, de modo que la AEAT publica la convocatoria de presentación y pago del modelo 718 al mismo tiempo que los formularios del IP. Esto agiliza la coordinación administrativa y reduce los costes de cumplimiento para los contribuyentes, aunque obliga a la AEAT a reforzar sus sistemas informáticos y recursos humanos durante el periodo de autoliquidación.

Pese a tener un carácter de gestión íntegramente estatal, la AEAT ha firmado varios convenios de cooperación con las Haciendas Forales de País Vasco⁵⁵ y Navarra⁵⁶ para el intercambio de información estatal sobre bienes inmuebles y participaciones societarias, a fin de evitar lagunas en el control derivadas de la normativa foral del IP.

Para incrementar la eficacia de la inspección, la AEAT ha añadido algoritmos de análisis de riesgos basados en inteligencia artificial. Estos sistemas

⁵³ Vid. Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre

⁵⁴ Artículo 65 LGT: *“Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.”*

⁵⁵ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Boletín Oficial del Estado, núm. 127, de 29 de mayo de 2002, pp. 18309–18319.

⁵⁶ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Boletín Oficial del Estado, núm. 315, de 28 de diciembre de 1990, pp. 46094–46103

cruzan automáticamente datos catastrales, registrales y bancarios, acelerando la identificación de discrepancias en las autoliquidaciones del ITSGF.⁵⁷

⁵⁷ Ministerio de Hacienda. (2025). Texto refundido de la Ley General Tributaria [Consolidado]. Boletín Oficial del Estado. Pp 1-2.

VII. CONCLUSIONES

La motivación principal de este trabajo ha sido dilucidar el encaje técnico, doctrinal y constitucional del Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas en el sistema tributario español, entendiendo que su singular diseño responde a necesidades excepcionales de financiación pública y a imperativos de justicia distributiva.

Desde esta perspectiva, el ITSGF se presenta como un instrumento temporal cuya finalidad no es sustituir los tributos permanentes en el sistema fiscal español, sino reforzar la recaudación en momentos de crisis, sin aumentar la presión sobre el consumo y trabajo.

El recorrido analítico ha partido de la definición del hecho imponible, cuyas dimensiones material, temporal y espacial se formularon con precisión para garantizar la seguridad jurídica. La aplicación el 31 de diciembre de cada año y la remisión a las reglas de valoración del IP han permitido respaldar la irretroactividad y la coherencia técnica del ITSGF, mientras que el elevado mínimo exento de 700.000 euros y la escala progresiva han reforzado el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE.

La cuantificación del gravamen determinado mediante el cálculo de la base imponible, base liquidable, cuotas íntegra y líquida, ha evidenciado la complejidad inherente a incorporar deducciones internacionales y bonificaciones, por participación foral y por doble imposición, sin comprometer la progresividad ni la homogeneidad de la tributación. El análisis de la sujeción ha puesto de manifiesto que, si bien el tributo se extiende a residentes y no residentes con representación fiscal, su gestión íntegramente estatal ofrece un marco regulador uniforme que contrasta con las variaciones autonómicas del IP y evita que la fiscalidad patrimonial se convierta en un instrumento de competencia entre territorios.

El examen de la naturaleza jurídica ha reafirmado que el ITSGF es un impuesto directo, personal e instantáneo, complementario al IP, diseñado con una vocación armónica para respetar los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

Esta armonía se reforzó con la sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 18 de julio, que validó la constitucionalidad del impuesto al considerar que no vulnera la irretroactividad ni el principio de capacidad económica, y que su carácter extraordinario y su incidencia en patrimonios muy elevados son proporcionales a la finalidad de solidaridad social que pretende cumplir.

La justificación de su implementación ha puesto de relieve la convergencia de objetivos económicos y sociales, la necesidad de movilizar recursos en un contexto de regresión económica, la solidaridad intergeneracional y la corrección de asimetrías patrimoniales muy acusadas en España tal y como reflejan los estudios del Banco de España y de la OCDE.

En el plano práctico se ha estudiado, la descripción de los mecanismos de gestión y aplicación del impuesto, que culmina con el modelo 718; la unidad de presentación conjunta con el IP; las prórrogas automáticas y los sofisticados sistemas de análisis de riesgo basados en inteligencia artificial. La cooperación foral con el País Vasco y Navarra y los protocolos de intercambio de información han supuesto un papel relevante para evitar lagunas de control y reforzar la eficiencia de la inspección.

De todo lo anterior se extraen fundamentalmente dos conclusiones. La primera que, el ITSGF ha cumplido con creces sus objetivos inmediatos de recaudación y redistribución en un contexto de urgencia, sin perturbar el funcionamiento del sistema tributario permanente. La segunda que, para garantizar su viabilidad futura y fortalecer su legitimidad, resultan imprescindibles algunas mejoras: la simplificación y homogeneización de los criterios de valoración de activos complejos, la consolidación de los protocolos forales de intercambio de datos y la revisión periódica de sus parámetros, mínimos exentos, tipos y duración, en función de la evolución económica y social.

Así, el ITSGF se consolida como un modelo de tributo excepcional que, aun siendo temporal, puede ofrecer lecciones clave para la modernización de los tributos patrimoniales permanentes, especialmente en lo que atañe a la

progresividad, la armonización interna y el uso de tecnología avanzada para garantizar el cumplimiento y la equidad fiscal.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF. (s.f.). El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Recuperado el 6 de julio de 2025, de <https://www.aedaf.es/Plataforma/El%20impuesto%20temporal%20de%20solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas.pdf>

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (s.f.). Aplazamiento y fraccionamiento de deudas. Agencia Tributaria. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/pago-impuestos-deudas-tasas-ayuda-tecnica/aplazamiento-fraccionamiento-deudas.html>

Almudí Cid, J. M. (2023). *El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea* [Informe]. AEDAF. https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf

Banco de España. (2021). Distribución de la riqueza y desigualdad patrimonial en España https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/21/Fich/InfAnual_2021.pdf

Banco de España. (2022). Distribución de la riqueza y desigualdad patrimonial en España https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/22/Fich/InfAnual_2022.pdf

Centro Garrigues. (2024). *El principio de capacidad económica y el Impuesto sobre el Patrimonio*. Recuperado de <https://www.centrogarrigues.com/blog/el-principio-de-capacidad-economica-y-el-impuesto-sobre-el-patrimonio/>

Comisión Europea. (2010, 29 de marzo). Decisión 2010/427/UE del Consejo, de 26 de julio de 2010, relativa a los recursos propios de las Comunidades Europeas. Diario Oficial de la Unión Europea, L 283, 47–99. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

Consejo de la Unión Europea. (2020, 7 de diciembre). Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, sobre los recursos propios de la Unión Europea. Diario Oficial de la Unión Europea, L 424, 1–17. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32020D2053>

Consejo de Estado (2023). <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2024/07/Memoria-2023.pdf>

Consejo de Estado. (2023). Dictamen 464/2023, de 8 de junio, de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Jurídicos. Boletín Oficial del Estado. Recuperado el 8 de julio. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2023-464>

Cuatrecasas. (2022). Doctrina sobre la donación de la empresa familiar y activos financieros. Cuatrecasas <https://www.cuatrecasas.com/resources/legal-flash-ts-doctrina-sobre-la-donacion-de-la-empresa-familiar-y-activos-financieros-004-002-61fa76d60b4ad376742613.pdf?v1.60.0.20230928>

El País. (2025, 13 de febrero). El Supremo resolverá los límites a la reducción fiscal por la donación de empresas familiares de alquiler de inmuebles. El País. <https://elpais.com/economia/2025-02-13/el-supremo-resolvera-los-limites-a-la-reduccion-fiscal-por-la-donacion-de-empresas-familiares-de-alquiler-de-inmuebles.html>

España. (2022). Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se establece el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas [Texto consolidado]. BOE-A-2022-22684. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2022/BOE-A-2022-22684-consolidado.pdf>

España. (1991). Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [Texto consolidado]. BOE-A-1991-14392. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1991/BOE-A-1991-14392-consolidado.pdf>

España. (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [Texto consolidado]. BOE-A-2003-23186. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

España. (2006). Real Decreto 2063/2006, de 15 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa [Texto consolidado]. BOE-A-2006-20764. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>

España. (1999). Real Decreto 1629/1999, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [Texto consolidado]. BOE-A-1999-21571. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1999/BOE-A-1999-21571-consolidado.pdf>

ESCRIBANO, FRANCISCO. 2022. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Decimosexta Edición. Tecnos.

Ley 10/2023, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Boletín Oficial del Estado, 338, de 22 de diciembre de 2023, pp. 13800–13815. Recuperado el 8 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-13800>

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Boletín Oficial del Estado, núm. 127, de 29 de mayo de 2002, pp. 18309–18319. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/05/23/12>

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Boletín Oficial del Estado, núm. 315, de 28 de diciembre de 1990, pp. 46094–46103. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/26/28>

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. 2023. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Francis Lefebvre.

MENÉNDEZ MORENO, A. (25ª ed.). 2024. Derecho financiero y tributario: Parte general. Lecciones de cátedra. Aranzadi La Ley

Ministerio de Hacienda. (2021, 11 de junio). Real Decreto-ley 11/2021, de medidas urgentes para la transformación digital y la sostenibilidad de la economía. Boletín Oficial del Estado, núm. 143, de 11 de junio de 2021, pp. 9720–9734. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/boe/dias/2021/06/11/pdfs/BOE-A-2021-9720.pdf>

Ministerio de Hacienda. (2025, 12 de junio). Disposición 13950. Boletín Oficial del Estado, núm. 139, de 12 de junio de 2025. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2025-13950>

Ministerio de Hacienda. (2025). Texto refundido de la Ley General Tributaria [Consolidado]. Boletín Oficial del Estado. Recuperado el 9 de julio de 2025, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2025/BOE-A-2025-5323-consolidado.pdf>

PÉREZ ROYO, F. (34ª ed.). 2024. Derecho financiero y tributario: Parte general. Aranzadi La Ley.

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