

UNIVERSITAS

Miguel Hernández

Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Grado en Derecho.



Trabajo Fin de Grado:

**“Análisis comparativo entre el Impuesto sobre el Patrimonio
y el Impuesto Sobre Grandes Fortunas”**

Curso académico 2023/2024

Alumna: Jessica Lisboa de Oliveira

Tutora: Lucía Ruz Segovia

ÍNDICE	2
TABLA DE ABREVIATURAS (al acabar el índice antes de introducción)	3
1. Introducción	4
2. El Impuesto sobre el Patrimonio: Definición y objetivos	5
2.1. Ámbito territorial	7
2.2. Sujeto pasivo	8
2.3. Hecho Imponible, Devengo y Exenciones	9
2.4. Base Imponible y sus Reducciones	10
2.5. Base Liquidable	14
2.6. Cuota íntegra	15
2.7. Cuto a ingresar	19
2.8. Las funciones del IP	19
3. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas	21
3.1. Naturaleza, objeto y ámbito territorial de aplicación	22
3.2. Su carácter temporal y su prórroga indefinida	22
3.3. Elementos básicos	23
3.3.1 Sujeto Pasivo	23
3.3.2. Hecho Imponible	24
3.3.3. Base Imponible	25
3.3.4. Devengo	25
3.3.5. Bienes y Derechos exentos	25
3.3.6. Base Liquidable y mínimo exento	26
3.3.7. Límite de la Cuota íntegra	26
3.3.8. Deducciones y bonificaciones	27
4. Interacción entre el IP y el ITSGF	27
5. El Impacto del ITSGF en las Comunidades Autónomas	29
6. Problemas de constitucionalidad del ITSGF	32
7. Conclusiones	39
8. Bibliografía y Webgrafía	43

TABLA DE ABREVIATURAS

BI	Base Imponible
BL	Base Liquidable
CCAA	Comunidad Autónoma
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CI	Cuota Íntegra
EEE	Espacio Económico Europeo
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario español se caracteriza por la coexistencia de diversos impuestos que buscan contribuir a la financiación de los servicios públicos y a la redistribución de la riqueza. Entre estos tributos, el Impuesto sobre el Patrimonio y el recientemente creado Impuesto sobre Grandes Fortunas han suscitado un amplio debate tanto en el ámbito académico como en el político. Este Trabajo de Fin de Grado se propone realizar un análisis comparativo entre ambos impuestos, evaluando sus fundamentos, objetivos, y las implicaciones económicas y sociales derivadas de su aplicación.

El Impuesto sobre el Patrimonio, instaurado por primera vez en España en 1977, ha sido objeto de múltiples reformas y discusiones a lo largo de los años, debido a su carácter controvertido y a las críticas sobre su impacto en la acumulación de riqueza.

Por otro lado, el Impuesto sobre Grandes Fortunas surge como una medida más reciente, orientada a gravar de manera más intensa a las personas con patrimonios significativamente elevados, en un contexto de creciente desigualdad económica y necesidad de recursos fiscales adicionales. Asimismo, se abordará la posible inconstitucionalidad de este impuesto analizando si vulnera principios fundamentales como la capacidad económica, la igualdad tributaria y la no confiscatoriedad.

En este trabajo, se explorarán las características específicas de estos dos impuestos, incluyendo su estructura, base imponible, y las principales diferencias y similitudes en su aplicación. Asimismo, se examinarán los efectos económicos de ambos impuestos, considerando factores como la equidad, la eficiencia y la capacidad recaudatoria. A través de este análisis, se pretende proporcionar una visión comprensiva y crítica que permita entender mejor el papel de estos impuestos en el sistema fiscal español y su impacto en la sociedad.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: DEFINICIÓN Y OBJETIVOS

El Impuesto sobre el Patrimonio se implantó por primera vez en nuestro país en el año 1977 con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, por la que se hizo efectiva la reforma tributaria que estableció el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su regulación actual se encuentra en la Ley 19/1991, de 6 de junio. Aunque surgió como un tributo de carácter transitorio, lo cierto es que se ha mantenido hasta nuestros días.

Desde el año 2008 hasta el año 2010 este tributo fue suprimido como consecuencia de la crisis financiera que se inició en 2008, estableciéndose de nuevo en el año 2011 debido a las necesidades de liquidez de la Administración Tributaria. A pesar de que esta medida tenía un carácter provisional, lo cierto es que se prorrogó hasta el año 2020, y fue en el año 2021 cuando el IP se implantó con carácter permanente y con un tipo de gravamen más elevado para el último tramo de la tarifa, modificándose entre otras cosas, el mínimo exento, y el valor mínimo exento de la vivienda habitual.

El artículo 1 de la LIP, señala que: “[e]l Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley”. Se trata de un impuesto directo, “... tanto en sentido jurídico, no se prevé la repercusión de la cuota tributaria, como en sentido económico, el patrimonio es, junto con la renta, los principales índices directos de capacidad económica”¹.

Esto quiere decir que grava manifestaciones directas de capacidad económica y/o posesión de patrimonio económico, de esta forma se tributará en mayor o menor medida

1 VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 280).

por el IP conforme el nivel económico del sujeto pasivo, englobando el conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Por otro lado, tiene naturaleza personal, esto significa que acumula todas las manifestaciones de un hecho imponible en un sujeto que sirve como centro de imputación, por ello está relacionado obligatoriamente con una persona física. “[a]sí, aparece en un primer plano la persona que realiza el hecho imponible, como titular de un patrimonio, y posteriormente se identifican y valoran los distintos componentes de dicho patrimonio referidos siempre al citado titular, de modo que se calcula una única cuota tributaria por el conjunto de todos sus bienes y derechos de contenido económico”².

Podemos añadir que el IP también se considera un impuesto objetivo, debido a que no se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto para graduar la carga tributaria; además también es periódico debido a que el hecho imponible en cuestión tiene vocación de indefinición en el tiempo, y por ello se devenga cada año a fecha de 31 de diciembre. Por último, cabe mencionar que es un impuesto progresivo, ya que el gravamen se incrementa a medida que el contribuyente presenta una mayor capacidad económica, ello se deduce de la tarifa progresiva aplicable a la BI.

En la Exposición de Motivos de la LIP, se establece que el IP cumple “[u]na función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Incluye también objetivos más específicos del tributo: “... equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del

² Íbidem.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, así como “*la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”.

2.1 Ámbito territorial

Con carácter general el IP se exige en todo el territorio español, pero tal y como señala el artículo 2.1 de la LIP, ello será “[s]in 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”. Esto se debe a las características normativas propias que poseen estos territorios y que están reconocidas en la propia Constitución Española.

El rendimiento del impuesto está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas, es decir, que los ingresos obtenidos financian los Presupuestos de éstas. Para ello se tomará como referencia la CCAA a la que pertenece la residencia habitual del sujeto pasivo, siendo equivalente a la del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

En el mismo artículo de la LIP mencionado anteriormente, se establece que “[l]a cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión”, por lo que cada territorio puede modificar y establecer sus propias normativas en cuanto al establecimiento de: el mínimo exento del impuesto, la tarifa, las deducciones y bonificaciones a aplicar en la cuota. Por ejemplo, en la CCAA de Madrid, Andalucía y

Extremadura tienen una bonificación general del 100%, por otro lado, en Galicia es del 50% para 2023³.

2.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo del IP según el artículo 5 de la LIP, puede ser por “[o]bligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos”, o bien por “... obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español”, en este último caso para las personas físicas que no tengan residencia habitual en territorio español.

Si lo hacen por obligación personal, deben tributar por la totalidad de su patrimonio neto, independiente del lugar en el que se encuentren situados los bienes o puedan ejercerse los derechos, mientras que si lo hacen por obligación real, su deber de contribuir abarcará únicamente a los bienes situados en España o a los derechos que puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

2.3 Hecho Imponible, Devengo y Exenciones

El artículo 3 de la LIP explica que, “[c]onstituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que

³ Según los cálculos del Registro de Economistas Asesores Fiscales <https://www.newtral.es/tributacion-riqueza-comunidades-impuestos-desigual-patrimonio/20231022/> Consultado el 16 de febrero de 2024.

se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley”. Así, serán objeto de gravamen únicamente aquellos bienes y derechos que se posean a 31 de diciembre, así como las obligaciones, deudas y cargas que serán tenidas en cuenta, excluyendo los bienes y derechos que han sido dados de baja del patrimonio durante del ejercicio.

Por otro lado, el mismo artículo, presume que “[f]orman 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”.

Existen exenciones en relación con la consideración de determinados bienes y derechos a la hora de realizar el cálculo de la BI del impuesto. Estas exenciones están establecidas en el artículo 4 de la LIP y son las siguientes:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español
- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas
- Objetos de arte y antigüedades del Patrimonio Histórico Español expuestas por más de 3 años en Museos o Instituciones Culturales y obras propias en el patrimonio del autor.
- El ajuar doméstico, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular.
- Derechos de contenido económico, entre los que se encuentran los de los planes de pensiones, las primas satisfechas a planes de previsión asegurados, aportaciones a planes de previsión social empresarial, las primas satisfechas por el sujeto pasivo y los empresarios a los contratos de seguro colectivo, y las primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia.
- Derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial en propiedad del autor, y respecto a la industrial no estén afectos a actividades empresariales.

- Valores pertenecientes a no residentes, siempre y cuando estén exentos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.
- El patrimonio empresarial, excluyendo los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, siempre que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que este sea un empresario individual.
- La vivienda habitual hasta un importe máximo de 300.000€ (derecho de propiedad, pleno o compartido, o un derecho real de uso o disfrute sobre la misma (usufructo, uso o habitación).

En relación con la fecha de devengo del impuesto, el artículo 29 de la LIP establece que “... *se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha*”.

Así la fecha del devengo adquiere especial relevancia en este impuesto, ya que serán objeto de gravamen únicamente los bienes y derechos, por un lado, las obligaciones y deudas, por otro, de los que sea titular el sujeto pasivo a 31 de diciembre. De esta forma, el fallecimiento del sujeto pasivo antes del 31 de diciembre del año en cuestión impide la realización del hecho imponible del IP.

2.4 Base imponible y sus reducciones

La base imponible del IP, según establece el artículo 9 de la LIP, consiste en el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Si el contribuyente está sujeto por obligación personal, la BI será la diferencia entre el valor de todos los bienes y derechos de los que sea titular y las cargas,

gravámenes, obligaciones y deudas de las que deba responder, siendo aplicable la normativa autonómica donde tenga residencia habitual el sujeto pasivo.

Por el contrario, si está sujeto por obligación real la BI sólo integrará el valor de los bienes situados en España y los derechos que puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, siendo posible únicamente deducirse las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes y derechos gravados y siendo aplicable en este caso la normativa autonómica del lugar dónde tenga el mayor valor de bienes y derechos siempre que el sujeto pasivo resida en un estado miembro de la UE o bien EEE. En caso contrario será aplicable la normativa estatal.

En cuanto a la valoración de los bienes en el IP, los bienes inmuebles el artículo 10 establece que éstos se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: valor catastral, valor de adquisición o valor comprobado por la Administración.

Cuando se trate de un inmueble en construcción, se añadirá al valor del terreno las cantidades invertidas en dicha construcción a la fecha del devengo. En el caso de que el inmueble se encuentre en multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o similares, se valorarán aplicando las reglas generales cuando supongan para el contribuyente la titularidad parcial del inmueble.

De acuerdo con el artículo 11 de la LIP, los bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales se valoran por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible resultante de su contabilidad, siempre que se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Se excluyen los bienes inmuebles afectos a una actividad empresarial y profesional, que siguen la valoración del artículo 10 de la misma Ley. Cuando no exista contabilidad ajustada al Código de Comercio, se computará separadamente el valor de los distintos bienes y derechos afectos, aplicando el resto de las reglas de valoración del Impuesto.

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo se computarán, según el artículo 12 de la LIP, “[p]or el saldo que arrojen en la fecha del devengo del Impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último”.

Los valores representativos de la cesión de capitales a terceros de capitales propios, denominados también como renta fija, se computarán, según el artículo 13 de la LIP, cuando se negocien en mercados organizados “... según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos”.

Cuando dichos valores no son objeto de negociación en mercados organizados, se valorarán, según establece el artículo 14, “[p]or su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso cualquiera, que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos”.

En relación con valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier categoría de entidad, negociados en mercados organizados se calculan por su valor de negociación promedio del último trimestre del año. En el caso de la adquisición de nuevas acciones no aún cotizadas oficialmente, se empleará como valor el último precio negociado de los títulos antiguos durante el período de adquisición. En las ampliaciones de capital pendientes de desembolso, se seguirán las anteriores pautas.

En el artículo 16 de la LIP, los demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad se valoran por el valor teórico del último balance aprobado y sometido a revisión y verificación con un resultado favorable en la auditoría. Si la auditoría no es favorable, se tomará el mayor valor entre el valor nominal, el valor teórico del último balance aprobado o el 20% de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados previos a la fecha de devengo del impuesto.

En lo que se refiere a seguros de vida y las rentas temporales o vitalicias se abordan de forma separada en el artículo 17 de la LIP, el cual establece que “...*los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto*”.

Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deben computarse por su valor de capitalización en la fecha de devengo del impuesto.

Las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, se valúan al valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, según establece el artículo 18 de la misma Ley.

Los objetos de arte y antigüedades siguen el mismo criterio de valoración que el grupo anterior, según el artículo 19 de la LIP, “... *se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto*”. El artículo especifica los bienes incluidos en cada grupo.

En objetos de arte se incluyen; pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales. Por otro

lado, en antigüedades se incluyen; bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

Los derechos reales se valoran siguiendo los criterios establecidos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como se indica en el artículo 20 de la LIP.

Con respecto a las concesiones administrativas, según el artículo 21 de la LIP, se valoran de la misma manera que en el caso anterior, siguiendo los criterios establecidos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de la misma forma que opciones contractuales.

Los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial se valoran según su valor de adquisición, según el artículo 22 de la LIP.

El resto de bienes y derechos económicos se valoran según su precio de mercado en la fecha de devengo del impuesto, tal como se especifica en el artículo 24 de la LIP.

En cuanto a la valoración de las deudas, el artículo 25 de la LIP explica que se valoran por su valor nominal en la fecha del devengo y solo son deducibles cuando están debidamente justificadas. Este mismo artículo indica que no son deducibles las cantidades avaladas hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda.

En el caso de una obligación solidaria, las cantidades avaladas no pueden deducirse hasta que se ejerza el derecho contra el avalista. Tampoco será objeto de deducción la hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin embargo, sí lo será el precio aplazado o la deuda garantizada.

2.5 Base liquidable

Se regula en el artículo 28 de la LIP, el cual establece que *“[e]n 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 el caso de que la CCAA no hubiese regulado un mínimo exento de aplicación, el mismo artículo establece que *“[l]a base imponible se reducirá en 700.000 euros”*. Este mismo valor también será de aplicación en el caso de los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

En la Comunidad Valenciana, en lo que respecta al tipo de gravamen a aplicar sobre la base liquidable es preciso estar a lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, que establece el mínimo exento en 500.000 euros, excepto para los contribuyentes con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, el importe del mínimo exento se eleva a 1.000.000 de euros.

2.6 Cuota íntegra

La cuota íntegra del IP se obtiene aplicando el tipo de gravamen correspondiente a la base liquidable. La escala ha ido evolucionando en las distintas modificaciones que ha sufrido la ley.

El artículo 30 de la LIP dispone que “[l]a base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma”, y en caso de que ésta no hubiera aprobado una escala, el mismo artículo establece una escala subsidiaria del tipo impositivo **estatal**, que es la siguiente:

Base Liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto de la Base Liquidable - Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668,499,75	2.506,86	66 8,499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.999,06	183.670,29	En adelante	3,5

En lo que se refiere a la normativa aplicable en la Comunidad Valenciana, la Ley 9/2022, de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat, artículo 11, aprueba una escala de gravamen para los ejercicios cuyo devengo se produzcan el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2024. Esta escala es derogada, y se introduce otra diferente por

la Ley 7/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, específicamente en el artículo 17, dispone “[s]e modifica el artículo 11 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos”, con efectos para los hechos imponibles del IP cuyo devengo se produzca a 31 de diciembre de 2023. Así, para las declaraciones correspondientes al ejercicio 2023 y siguientes, se aplicará la siguiente escala:

Tabla de Tipo impositivo Comunidad Valenciana

Base Liquidable	Cuota Íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Euros	Euros	Euros	Euros
-	-	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,50

390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En avant	34,00

La cuota íntegra presenta ciertos límites que están regulados en el artículo 31 de la LIP, y es que, conjuntamente con la del IRPF, no puede superar el 60% de las bases imponibles del IRPF. Si se supera este porcentaje, se reduce la cuota del IP sin que ésta pueda exceder del 80% de esta.

Se prevé una deducción por doble imposición internacional en el artículo 32 de la LIP, según la cual se deducirá la cantidad menor entre el importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero y el resultado de aplicar el tipo medio de efectivo del impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Este tipo medio de efectivo del impuesto se obtiene de multiplicar por 100 el cociente de dividir la cuota íntegra resultante al aplicar la escala correspondiente. Se expresa con dos decimales.

Por otro lado, existe la posibilidad de aplicar bonificaciones según el artículo 33, para los residentes en Ceuta y Melilla del 75% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los derechos o bienes situados o que debiera ejercitarse o cumplirse en estos territorios.

Para los no residentes en las ciudades autónomas solo se bonificará, por el mismo porcentaje, los valores representativos de capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en Ceuta y Melilla o establecimientos permanentes en estas ciudades. Además el mismo artículo especifica que “[l]a Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, podrá

establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales”.

En la Comunidad Valenciana, en estos momentos, no existe ninguna deducción ni bonificación autonómica aplicable. La Comunidad de Madrid, por ejemplo, según el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las 24 Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, bonifica del 100% del impuesto para todos los contribuyentes de su comunidad.

2.7. Cuota a ingresar

La cuota a ingresar, denominada también como deuda tributaria según el artículo 58 de la Ley General Tributaria, es el importe a pagar por el declarante y se obtiene a raíz de incluir en la cuota íntegra las siguientes cuatro disposiciones: límite de la cuota íntegra, deducción para evitar la doble imposición internacional, bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla y deducciones y bonificaciones autonómicas en su caso.

2.8. Las funciones del IP

Conforme establece el artículo 31 de la CE *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

A lo largo de la historia del Impuesto sobre el Patrimonio, se han perseguido diferentes propósitos, otorgando mayor relevancia a ciertas funciones en distintas etapas y contextos económicos de España. A continuación, se detallan las múltiples funciones que justifican la existencia del IP.

En primer lugar, la función de equidad y redistribución; el artículo 131.1 de la CE también se refiere a la equidad y la redistribución cuando atribuye al Estado la función de *“[e]l Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”*.

Se basan en la equidad vertical, pues al gravar la capacidad tributaria adicional permite separar las capacidades económicas de distintos individuos teniendo en cuenta, además de la renta, la posesión de patrimonio, diferenciando estos dos conceptos, aunque ambos sean una manifestación de la capacidad económica de una persona.

Por ejemplo, dos sujetos que perciben la misma renta a lo largo de un año, por lo que, a priori, habrán de satisfacer la misma cuota de IRPF, sin embargo, poseen patrimonios preexistentes distintos. Por esta razón parece sensato sostener que el que tiene un mayor patrimonio tendrá también capacidad de pago mayor, y por tanto deberá tributar por esa posesión de patrimonio.

Este ejemplo explica que la posesión de patrimonio es una fuente de riqueza adicional, por la que se debe tributar, ya que en el IRPF solo se grava la renta, no la riqueza patrimonial. Así la función de equidad va ligada a la de redistribución, ya que este tributo busca una mejor distribución de la riqueza para conseguir una economía justa y equitativa, teniendo como base que los sujetos que más patrimonio tengan, deben soportar una carga fiscal adicional.

En segundo lugar, la función de complementariedad y control; el IP actúa como un mecanismo adicional para redistribuir la renta, complementando al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que grava los niveles de renta a los que el IRPF no alcanza mediante los tipos marginales impositivos.

De igual forma, el IP también se complementa con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debido a que a través de este se obtienen los datos reales sobre el patrimonio heredado, contribuyendo a prevenir el fraude fiscal. La inversión en patrimonio desvela las rentas obtenidas y que han sido derivadas para dicha inversión, permitiendo comprobar si se ha defraudado a la hora de declarar alguna percepción de renta.

En tercer lugar, la función de eficiencia y recaudación; el IP tiene como otro objetivo promover la utilización de los recursos patrimoniales de una forma más productiva, incentivando inversiones productivas que impulsen la actividad económica, siempre que se dé un uso correcto y evite castigar el ahorro en exceso. Sí es verdad que este uso productivo de los recursos patrimoniales debe ir acorde con una e una distribución equitativa y redistributiva del impuesto.

La función de recaudación ha estado presente desde la última restauración del IP, pues en el Real Decreto-Ley 13/2011 de 16 de septiembre, se expone que esa reestructuración tiene como objetivo asegurar la estabilidad económica, favorecer la recuperación y el empleo, aumentando los ingresos públicos. Es por ello por lo que también tenemos que hablar de una función de estabilidad.

3. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

Este impuesto está regulado en la reciente Ley 38/2022 de 27 de diciembre, en cuya exposición de motivos se acude a una doble justificación de la nueva figura: la finalidad recaudatoria como respuesta a las consecuencias económicas y sociales “... a tiempos de crisis energética y de inflación”; por otro lado, la finalidad armonizadora, “... con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA”, en especial en las comunidades que han suprimido total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio. Se configura como un tributo cuyo objetivo es garantizar que las grandes fortunas contribuyan, de conformidad con el art. 31.1 de la CE.

3.1. Naturaleza, objeto y ámbito territorial de aplicación

Según el artículo 3 de la Ley 38/2022, se trata de una figura tributaria de carácter directo, naturaleza personal y **complementaria** del Impuesto sobre el Patrimonio, con el que comparte sus principales aspectos configuradores. No obstante, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas tiene por objeto gravar únicamente el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros (en la práctica, 3.700.000 euros, atendiendo al mínimo exento) y su recaudación corresponderá a la Agencia Tributaria, al no tratarse de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas.

El mismo artículo añade que “[a] los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”.

En lo que se refiere a su ámbito territorial de aplicación, el artículo anteriormente mencionado estipula que “[s]e 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”. Además, el impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, por lo que su recaudación corresponderá a la Agencia Tributaria.

3.2. Su carácter temporal y su prórroga indefinida

El ITSGF tiene una vigencia temporal, establecida en principio para los ejercicios 2022 y 2023. No obstante, incluye una cláusula que prevé la posibilidad de, una vez evaluados los resultados de su implantación, y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión.

Según la nota de prensa del Ministerio De Hacienda y Función Pública de 20 de septiembre de 2023, “[e]l Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ha recaudado 623 millones de euros en 2023. En concreto, 12.010 grandes patrimonios, que apenas representan el 0,1% de los contribuyentes en España, han abonado por este Impuesto, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, una cuota media de 52.000 euros”.

3.3. Elementos básicos

El ITSGF se plantea como un nuevo impuesto estatal complementario al IP, buscando asegurar la recaudación de este último, en especial en las comunidades

autónomas que han suprimido total o parcialmente el IP. Para ello, el ITSGF replica la estructura del IP (ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponibles y liquidable, devengo, tipos de gravamen, límite de cuota íntegra), pero se dirigirá exclusivamente a patrimonios netos (de cargas y deudas) superiores a 3 millones de euros. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible. Además, se podrá deducir del ITSGF la cuota del IP efectivamente satisfecha en la correspondiente comunidad autónoma de residencia.

3.3.1 Sujeto pasivo

El artículo 3.5 de la Ley 38/2022, establece que *“[s]on 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”*.

Nos remitimos al artículo 5 de la LIP, ya expuesto anteriormente al explicar el sujeto pasivo del IP. De esta forma, afecta tanto a las personas residentes como a las personas no residentes titulares de bienes y derechos cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En el caso de las personas residentes, se tributará por todos los bienes y derechos que formen su patrimonio mundial neto con independencia de dónde se encuentren ubicados.

En el caso de no residentes en España, se tributará por los bienes y derechos de los que sean titulares que se encuentren en territorio español. El impuesto se aplica también a aquellos no residentes que tengan sus bienes en España a través de sociedades españolas o extranjeras, y según el mismo artículo, a diferencia de lo que sucede con el IP, los sujetos pasivos del ITSGF que no sean residentes de otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo estarán obligados a nombrar un representante

residente en España ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. En lo referente a los Convenios de Doble Imposición, el ITSGF sería un impuesto cubierto, siempre que el CDI integre el IP en su ámbito de aplicación.

3.3.2. Hecho imponible

El artículo 3.3 de la Ley 38/2022 estipula que constituirá hecho imponible del impuesto “[l]a titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros”. Así, en caso de que no supere dicha cuantía, no se tributará por este impuesto, a diferencia del IP, que no establece una cuantía mínima para constituir el hecho imponible.

3.3.3. Base imponible

El artículo 3.8 de la Ley 38/2022 establece que “[c]onstituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Añade que el patrimonio neto se determinará por “la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. Para la determinación de la base imponible 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”.

3.3.4. Devengo

Según el artículo 3.10 de la Ley 38/2022 “[e]l 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”. Es decir, igual que la fecha del devengo para el IP.

3.3.5. Bienes y derechos exentos

El artículo 3.4 de la Ley 38/2022 dispone que 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”.

Entre los bienes exentos de tributación, cobra especial relevancia el valor hasta un máximo de 300.000 euros de la vivienda habitual.

3.3.6. Base liquidable y mínimo exento

La base imponible la constituye el patrimonio neto que a efectos de calcular la base liquidable. El artículo 3.9 de la Ley 38/2022 establece que, para el supuesto de obligación personal, “[l]a base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros”.

Para las bases liquidables inferiores a 3.000.000 de euros el ITSGF no tiene efecto alguno, como veremos a continuación, y la normativa vigente en cada Comunidad sobre el IP será la que determina la cuota a ingresar, si bien como ya se ha indicado al explicar las bonificaciones del IP, dicha cuota puede estar bonificada en su totalidad o parcialmente.

3.3.7. Límite de la cuota íntegra

El artículo 3.11 de la Ley 38/2022 establece que la base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

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

En relación con el límite de la cuota íntegra de este impuesto, el mismo artículo en el punto doce establece que “... conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del primero”.

A estos efectos, establece además que, “[r]esultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”. En caso de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, “... se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%”. Por lo que se observa también una limitación de pago entre los tres impuestos, a similitud de como lo establece el IP.

3.3.8. Deducciones y bonificaciones

En artículo 3.14 de la Ley 38/2022 establece bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla; “[s]i 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”.

Por otro lado, se establece la posibilidad, según el mismo artículo en el punto quince, “... de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha”, es decir, se podrá deducir la cuota del IP del ejercicio en cuestión que se haya satisfecho efectivamente.

4. INTERACCIÓN ENTRE EL IP Y EL ITS GF

Al analizar el ITS GF no cabe duda de que la introducción de este nuevo impuesto afecta especialmente a los contribuyentes residentes en comunidades autónomas en las que el IP está bonificado, como ocurre en el caso de las comunidades de Madrid y Andalucía (bonificado al 100%) y, en menor medida, en Galicia (bonificado al 50% desde 2023).

Sin perjuicio de la cuestión de la residencia de los contribuyentes, la introducción de este nuevo impuesto puede afectar a muchos contribuyentes y familias, fundamentalmente las que son familias empresarias, en relación con la estructura

societaria, la composición de su patrimonio personal/empresarial y, en definitiva, con todos aquellos aspectos que pueden llegar a resultar clave en el ámbito de la tributación patrimonial.

Como consecuencia de las peculiaridades impositivas del IP en cada Comunidad, sólo se puede extraer una conclusión general y es que los contribuyentes en las Comunidades que bonifican el IP en su totalidad o parcialmente van a ser las más afectadas, principalmente Andalucía y Madrid de contribuyentes con patrimonios de bases imponibles a partir de 3.700.000 euros (incluido 700.000 euros de mínimo exento), mientras que en otras Comunidades el tipo máximo en el IP es inferior al tipo máximo en el ITSGF, por lo que elevan el patrimonio neto a partir de la cual resulta efectivo el tipo máximo de ITSGF, es decir que, en estos casos la cuantía por la que se tributaría por el ITSGF es bastante superior a 3.700.000 euros.

Podría, por ello, decirse que el ITSGF no sólo interfiere en la gestión de un impuesto cedido a las CCAA, sino que tiene efectos marcadamente discriminatorios en contra de los contribuyentes que residen en CCAA cuyos gobiernos han optado por aplicar una normativa más benigna para el contribuyente.

Las cuestiones que se vienen planteando de forma reiterada están encaminadas a analizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma del IP (y ahora, por remisión, en la del ITSGF) para que se puedan aplicar las exenciones y límites de tributación de dicha norma. Aunque cada caso se debe analizar en función de la situación concreta de cada contribuyente o grupo familiar y, por tanto, no es posible dar una única

respuesta a estas cuestiones, sí se pueden identificar potenciales áreas comunes de actuación⁴:

Indudablemente, el primer aspecto a revisar en los casos en que las familias sean propietarias de participaciones en compañías (o de negocios desarrollados a nivel individual), es la aplicación del denominado régimen de empresa familiar, pues del cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley del IP dependerá la consideración de dicho patrimonio como exento de tributación en el IP (total o parcialmente) y, por ende, en el ITSGF.

En segundo lugar, es conveniente revisar los aspectos relacionados con la generación de rentas, dado que tanto su cuantía como el tipo de renta obtenida condicionarán la aplicación del límite de la cuota íntegra ITSGF/IP/IRPF al que nos referíamos anteriormente, cuestión de indudable importancia si se tiene en cuenta que la aplicación de este límite puede llegar a determinar que la cuota del ITSGF quede reducida al 20% de la estimada inicialmente.

5. EL IMPACTO DEL ITSGF EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El nuevo ITSGF ha llevado a las Comunidades Autónomas a realizar modificaciones en sus normas, principalmente entre las Comunidades que tenían bonificado totalmente el IP, de forma que los sujetos pasivos del ITSGF tributan de forma efectiva por el Impuesto sobre el Patrimonio en lugar de por el ITSGF.

⁴ Según análisis realizado por Carmen Carmona, counsel del Departamento Tributario de Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas. Consultado el 22 de marzo de 2024.

A continuación, se resumen estas y otras modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, en las distintas comunidades autónomas y territorios forales:

En Andalucía, se introducen modificaciones por la Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto para el año 2024 se establece, con efectos ya para las declaraciones correspondientes al ejercicio 2023, que, estando vigente el ITSGF, el contribuyente podrá aplicar una de las siguientes bonificaciones en la cuota resultante del Impuesto sobre el Patrimonio:

- En primer lugar, una bonificación determinada por la diferencia, si la hay, entre la total cuota íntegra del IP, una vez aplicado el límite conjunto establecido en la Ley del IP, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al ITSGF una vez aplicado el límite conjunto correspondiente.
- Por otro lado, la bonificación general del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, el 100% de la cuota resultante de la aplicación de las deducciones y bonificaciones estatales.

En Aragón las modificaciones fueron introducidas por la En la Ley 17/2023, de 22 de diciembre, de Presupuestos para el ejercicio 2024 se incrementa, con efectos 1 de enero de 2023, la reducción de la base imponible en concepto de mínimo exento de los actuales 400.000 euros a 700.000 euros.

En Baleares, la Ley 12/2023 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2024 eleva, con efectos 1 de enero de 2024, el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio de 700.000 euros a 3.000.000 de euros para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residan habitualmente en las Islas Baleares.

En Cantabria, la Ley de Cantabria 03/2023, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas se establece por primera vez, con efectos 1 de enero de 2024, una bonificación autonómica en el Impuesto sobre el Patrimonio del 100% de la cuota resultante de la aplicación de las deducciones y bonificaciones estatales, si bien esta bonificación no será de aplicación cuando el patrimonio neto sea superior a 3.000.000 euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal (en referencia, según la exposición de motivos, al ITSGF).

En la Comunidad Valenciana, la Ley 7/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat deroga la escala de gravámenes incrementada introducida para los devengos producidos en los años 2023 y 2024 por la Ley 9/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2023. Por tanto, dicho incremento de la tarifa queda sin efecto.

En Extremadura, mediante el Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre se aprobó, con efectos desde el 1 de enero de 2023, una bonificación del 100% de la cuota positiva (una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones estatales) del impuesto. Al contrario que en otras comunidades autónomas, esta bonificación no se modula teniendo en cuenta el ITSGF.

En la comunidad autónoma de Murcia, la Ley 4/2023, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para el ejercicio 2024 se establece que, en 2024, el mínimo exento se mantendrá en 3.700.000 euros, teniendo en cuenta que el ITSGF se va a mantener en dicho ejercicio (como se ha indicado anteriormente, el ITSGF se ha prorrogado indefinidamente, es decir, no solo para 2024, por lo que cabe esperar que este mínimo exento se prorrogue en años posteriores).

En Galicia, la Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y con efectos desde 2023, introduce las siguientes modificaciones: en primer lugar, se incrementa el tipo impositivo del último tramo de la escala autonómica del Impuesto sobre el Patrimonio (3,5% a partir de 10.695.996,06 euros).

En segundo lugar, se establece una bonificación del 50% en cuota, que se reducirá en el importe a pagar que se derive de la aplicación de la cuota del ITSGF, sin que el resultado pueda ser negativo. Si como consecuencia de esa reducción se agota el importe de la bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las demás deducciones autonómicas que sean aplicables, sin que el resultado pueda ser negativo.

En el territorio de Álava, la norma foral 26/2023, de 22 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2024 introduce las siguientes medidas con efectos 1 de enero de 2024: en primer lugar, en relación con la exención en empresa familiar, se modifica el requisito asociado al porcentaje de participación familiar mínimo del 20%, ampliando el perímetro del grupo familiar hasta el cuarto grado (antes hasta el segundo).

Además, se admite que la aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida alcance también a elementos considerados no exentos citados en la propia norma. Por otro lado, se establece una exención para los derechos económicos derivados de aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales. En el resto de las diputaciones forales vascas no se han introducido modificaciones en este impuesto.

En Navarra, la Ley Foral 22/2023, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias se mantiene para 2024 la escala de gravamen aprobada inicialmente para 2022 y 2023 (que incluía un nuevo tramo a partir de 11.003.784,50 euros, con un tipo marginal del 3,5% .

6. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ITSGF

El ITSGF es un tributo de carácter complementario al Impuesto sobre el Patrimonio, de competencia exclusivamente estatal no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, y con carácter inicialmente limitado en el tiempo, pues, la norma que lo aprobó estableció su vigencia en los dos primeros ejercicios en los que se devengase a partir de la fecha de su entrada en vigor.

Esto es, ejercicios 2022 y 2023, previendo que, al término de dicho periodo de vigencia, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión.

Así, entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, con la aprobación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y antes de transcurrir el plazo de tres meses ya se plantearon cinco recursos de inconstitucionalidad frente al mismo.

El Tribunal Constitucional admitió a trámite los recursos de inconstitucionalidad⁵ promovidos por parte de los Consejos de Gobierno de la Comunidad de Madrid, de la Junta de Andalucía, de la Xunta de Galicia y de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Las Administraciones recurrentes sustentaron sus respectivos recursos en que el artículo 3 de la Ley 38/2022 podría vulnerar, entre otros, la autonomía financiera de las comunidades autónomas y del bloque de la constitucionalidad en materia de tributos cedidos; el derecho de representación política consagrado en el art. 23.2 CE; los principios de lealtad constitucional y de lealtad institucional del art. 2.1 g) de la Ley Orgánica

⁵ Información obtenida por la base de datos de La Ley Digital. Consultado el 27 de marzo de 2024.

8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en adelante), y del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

La impugnación se basa en una comprensión del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas como una figura tributaria artificiosa que supone un mero sucedáneo o "clon" del impuesto sobre el patrimonio, sobre el que Andalucía estableció una bonificación del 100% en la cuota a través del Decreto-ley de la Junta de Andalucía 7/2022, de 20 de septiembre.

A juicio del letrado autonómico, el nuevo impuesto ha sido introducido con la única finalidad de vaciar de contenido la competencia normativa de las comunidades autónomas sobre el impuesto sobre el patrimonio y, más concretamente, con la intención de neutralizar las bonificaciones introducidas por algunas de ellas. En la práctica, vacía de contenido las competencias normativas atribuidas a la Comunidad Autónoma de Andalucía respecto del impuesto sobre el patrimonio.

Así resulta del efecto combinado del art. 3.2.2, que prohíbe la cesión del nuevo tributo a las comunidades autónomas, y del art. 3.15, según el cual de la cuota del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se podrá deducir la cuota del impuesto sobre el patrimonio efectivamente satisfecha.

El letrado autonómico de Galicia alega que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas tiene la finalidad de neutralizar las medidas adoptadas por algunas comunidades autónomas, entre ellas Galicia, respecto del impuesto sobre el patrimonio, lo que vacía de contenido las competencias normativas autonómicas que se han ejercido, en el caso concreto gallego, en la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, como medida para "incentivar el mantenimiento del patrimonio, de no penalizar el ahorro y de favorecer las inversiones estratégicas en Galicia", invadiendo con

ello la competencia atribuida a las comunidades autónomas por la LOFCA y la Ley 22/2009 y asumida en los estatutos de autonomía. Invasión que menoscaba la autonomía financiera de la que la fiscalidad es una manifestación particular.

Añade que es admisible que el Estado altere el alcance y de las condiciones de la cesión de un tributo, pero debe hacerlo supeditándose a las exigencias formales establecidas para ello, afirmando que en este caso no se ha hecho, y con ello se ha vulnerado también el principio de lealtad institucional.

El representante de la Región de Murcia declara que el Estado no puede crear nuevos impuestos sobre hechos imponible cuyo funcionamiento básico deben decidirlo las comunidades autónomas, en virtud del bloque de constitucionalidad, y al amparo de las competencias normativas cuya cesión sigue vigente. Y esto, aunque la titularidad del tributo y de las competencias cedidas las conserve el Estado.

Considera que la aprobación de la norma legal se ha realizado en fraude de ley, en los términos del art. 6.4 del Código civil, habiéndose aprobado sin respetar el proceso de formación de la voluntad de las Cámaras. Asimismo, las comunidades autónomas deben conocer previamente los cambios relevantes que afecten al sistema tributario nacional, por si procediera adoptar medidas de adaptación o coordinación en ejercicio de su autonomía política y financiera.

También considera vulnerado el derecho de los ciudadanos a conocer con suficiente antelación las decisiones de los poderes públicos que afecten a sus obligaciones tributarias. La demanda considera que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas tiene carácter retroactivo, aunque la norma no produzca efectos hacia el pasado, el impuesto creado sí proyecta el gravamen sobre un patrimonio preexistente.

En suma, el régimen de entrada en vigor y devengo inmediato justifica la queja constitucional, estrechamente relacionada con el principio de seguridad jurídica y con la vulneración de la legítima confianza de los contribuyentes en general, y de quienes establecieron su residencia fiscal en España y no han tenido tiempo de reaccionar a través de su derecho a la planificación fiscal.

En esta misma línea, el Instituto de Estudios Económicos junto con cinco catedráticos de Derecho financiero en un Informe⁶ denuncian esa inconstitucionalidad del impuesto por razones de forma y de fondo, que procedo a exponer a continuación:

En primer lugar, desde un punto de vista formal o procedimental, por tramitar el nuevo impuesto transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas como enmienda a una proposición de ley de contenido distinto.

En concreto la Proposición de Ley cuyo propósito era establecer gravámenes transitorios a las energéticas, entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito por los supuestos beneficios extraordinarios obtenidos por estas empresas a resultas del aumento de los precios de la energía y las subidas de tipos de interés, llevando a cabo una tramitación acelerada limitando el necesario debate parlamentario sobre el mismo que deben llevar a cabo los representantes de los ciudadanos en las Cortes, como establece el artículo 23.2 de la CE. Además, dicha enmienda es incoherente con el resto de la norma en la que se inserta lo que está expresamente prohibido, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

⁶ <https://www.ieemadrid.es/2023/01/23/el-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-un-analisis-academico-y-doctrinal-de-su-inconstitucional/>. Consultado el 10 de abril de 2024

El segundo motivo de inconstitucionalidad, en cuanto a la forma, lo constituye el objetivo de armonizar la fiscalidad autonómica prescindiendo de modificar el bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas, lo que supone, de hecho, una vulneración de la reserva de ley orgánica de competencias autonómicas contenida en el artículo 156.1 y 157.3 de la CE.

En cuanto al fondo, el impuesto también es inconstitucional, según los autores por la vulneración del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la CE, debido a que su entrada en vigor se produce al día siguiente de la publicación de la Ley 38/2022, lo que tuvo lugar en el Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre de 2022, por lo que entró en vigor el 29 de diciembre, dos días antes del devengo, que se produjo el 31 de diciembre.

Esto supone la aplicación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas para toda persona que haya permanecido más de 183 días en el territorio español en el ejercicio de 2022. Por ello, constituye una retroactividad de grado medio o impropia, contraria la doctrina del Tribunal Constitucional sobre este principio.

Por último, los autores señalan que el impuesto vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad consagrados en el artículo 31 de la CE, puesto que puede generar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios no productivos, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga tributaria total resulta desproporcionada.

Además, denuncian que el tipo máximo de este impuesto, del 3,5%, es muy alto ya que en el contexto actual muchos de esos activos no tienen rendimientos que alcancen ese porcentaje, por lo que este tipo podría agotar totalmente el rendimiento y forzar a

vender el activo para pagar la cuota, por ello concluyen que este impuesto no atiende a la capacidad económica real.

La respuesta del Tribunal Constitucional se da por medio de la Sentencias n.º 149/2023 de 7 de noviembre; 170/2023 de 22 noviembre; 171/2023 de 22 noviembre; 190/2023 de 12 diciembre. Por medio de éstas, el Pleno del Tribunal Constitucional, desestima el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, el recurso de inconstitucionalidad núm. 1258-2023, interpuesto por el Gobierno de la Junta de Andalucía, el recurso de inconstitucionalidad núm. 1951-2023, interpuesto por la Xunta de Galicia y el recurso de inconstitucionalidad 1993-2023 interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia, respectivamente.

Realizando un análisis⁷ de dichas sentencias, se concluye que el Tribunal Constitucional rechaza por medio de ésta todas las impugnaciones, sobre las siguientes bases:

Desde un punto de vista procedimental, aplica la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el artículo 23.2 de la CE solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta.

Ahora bien, se afirma que ese no sería el caso del ITSGF, donde la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) para proveer (igual que con el tributo impugnado) de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de

⁷ <https://www.iberley.es/noticias/el-tc-desestima-recurso-inconstitucionalidad-comunidad-madrid-impuesto-grandes-fortunas-32907>. Consultado el 18 de abril de 2024.

precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, se concluye que la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad.

En lo relativo a la alegada vulneración de la autonomía financiera, se recuerda que este impuesto es complementario del IP (de titularidad estatal cedido a las CCAA), de forma que lo satisfecho por este se descuenta para determinar la cuota del nuevo ITSGF, y por ello concluyen que no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP en materia de el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones del IP aplicables en la Comunidad seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, sin que el nuevo tributo implique ningún cambio.

De hecho, en este sentido, la sentencia resalta que en el recurso no se indica ninguna competencia autonómica que se haya visto afectada por el ITSGF y aclara que la queja real que se formula es que aquellos residentes en la CCAA de Madrid con un patrimonio superior a 3 millones de euros (únicos que están sujetos al ITSGF) tendrán que pagarlo, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio. Y, al respecto, el Tribunal Constitucional señala que tal objetivo no puede impedir que el Estado ejerza su competencia para establecer nuevos tributos.

Con respecto a la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica constitucionalmente reconocidos, la desestimación se basa en la consolidada doctrina jurisprudencial. La sentencia recuerda, frente a la alegación de que los tipos del ITSGF son muy altos en relación con la rentabilidad actual de los mercados, que dicho tributo solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio (sobre lo que nada argumenta la demanda), no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Asimismo, en lo atinente a dicho principio de capacidad económica, se aduce que el recurso tampoco aporta datos sobre el supuesto carácter desproporcionado de los tipos de gravamen.

Finalmente, en relación con la supuesta retroactividad, la sentencia razona que dicho impuesto no se aplica en relación con un período impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Lo que supone que, a su entrada en vigor, no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, de modo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

Y para finalizar añade que *“[e]n definitiva, ni toda razón política puede vestirse, sin más, de una legitimación constitucional, ni el poder financiero del Estado puede desconocer, so pretexto de ser soberano, el ámbito competencial propio de las comunidades autónomas, socavando de forma ilegítima su autonomía política constitucionalmente consagrada, ni, en fin, el poder público puede traicionar abiertamente las expectativas generadas en los ciudadanos de cara al cumplimiento de las obligaciones impuestas.”*

El Ministerio de Hacienda por medio de una nota de prensa del 20 de septiembre, realiza una comunicación en la que afirma que el **ITSGF** *“... cumple el objetivo marcado por el Gobierno de avanzar en una política fiscal más progresiva en el que se pide un mayor esfuerzo a quienes más tienen”,* añadiendo que *“el ITSGF forma parte de una estrategia más amplia del Gobierno para implantar una fiscalidad del siglo XXI que permita modernizar el sistema tributario”*.

7. CONCLUSIONES

Primera. El IP ha sido suprimido en la mayor parte de los países miembros de la Unión Europea a lo largo de las últimas décadas, de hecho, desde que Francia eliminó este impuesto en 2018, España es el único país de la UE en que se aplica. Por lo tanto, su eliminación en España no sería una idea descabellada en absoluto. Aunque al menos a corto/medio plazo esto no se prevé que suceda, debido a que la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, en su Disposición derogatoria primera sustituye el carácter temporal que se da al Impuesto en el Real Decreto-ley 13/2011, y establece, a partir del 1 de enero de 2021, su carácter indefinido.

Segunda. El Impuesto sobre el Patrimonio se trata de un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, pero no todas ellas han ejercido competencias normativas provocando desequilibrios regionales respecto en su tributación. El poder legislativo tomando como argumento esto, ha decidido aprobar una nueva figura tributaria denominada Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, tributo que pretende acabar con las competencias normativas de los entes regionales bajo la justificación de lograr una armonización.

Tercera. El ITSGF tiene especial efecto sobre aquellas Comunidades Autónomas que han ejercidos competencias normativas estableciendo un tipo máximo en su escala inferior al estatal o bien, porque hayan establecido bonificaciones en la cuota del IP. Ello pone de manifiesto que no se trata de un impuesto que busque gravar los grandes patrimonios, si no, que lo que busca es gravar a aquellas Comunidades Autónomas, que, haciendo uso de sus competencias, no tributan o lo hacen una manera reducida bajo el concepto del Impuesto sobre el Patrimonio. En mi opinión, si el objetivo era gravar los grandes patrimonios, bastaría con elevar la cuantía del mínimo exento del IP, no siendo

necesario la creación de otro Impuesto, específicamente el ITSGF, que en efecto, es un calco fiel del IP.

Cuarta. Se pone de relieve con la aprobación del ITSGF que hay un conflicto entre partidos políticos históricamente enfrentados. Ello se debe a que el Partido Popular establecido en Galicia, Madrid, Andalucía y Murcia han ejercido competencias normativas bonificando el IP de forma que buscan reducir la presión fiscal. Por su parte, el Gobierno socialista, tratando de evitar esta evasión fiscal, decide crear el ITSGF dejando sin efectos las competencias que la financiación autonómica establece. Así, a mi parecer lo que genera el ITSGF es una neutralización de las deducciones y bonificaciones habilitadas por las comunidades madrileña y andaluza (y gallega en menor medida), en ejercicio de una competencia normativa previamente conferida por el Estado.

Quinta. La aprobación del ITSGF genera problemas serios de constitucionalidad como son: el levantamiento de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas en relación con la forma y con el fondo del impuesto; entre los primeros está la forma en la que se ha incorporado al ordenamiento jurídico mediante una enmienda a una proposición de ley que nada tiene que ver con la materia, que puede generar fraude de ley e inseguridad jurídica al habérselo dado un carácter retroactivo no permitido por el Tribunal Constitucional; entre los defectos que afectan al fondo; puede atacar contra la capacidad económica real y la no confiscatoriedad, además de atacar de plano la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y otros principios como la lealtad institucional.

Sexta. Si bien es cierto que el ITSGF ha resultado efectivo a efectos de recaudación, bajo mi punto de vista la armonización que se perseguía con su elaboración no se ha conseguido. Considero que hubiera sido mejor haber realizado modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

8. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

VV. AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.):

- “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 5ª ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2021.

VV. AA., MARTIN QUERALT, Juan (director):

- “*Manual de derecho tributario. Parte especial Manuales Universitarios*”, 12ª ed. Thomson Reuters ARANZADI, 2015.

Cálculos del Registro de Economistas Asesores Fiscales.

<https://www.newtral.es/tributacion-riqueza-comunidades-impuestos-desigual-patrimonio/20231022/> Consultado el 16 de febrero de 2024.

Análisis realizado por Carmen Carmona, counsel del Departamento Tributario de Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas. Consultado el 22 de marzo de 2024.

Informe de Instituto de Estudios Económicos <https://www.ieemadrid.es/2023/01/23/el-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-un-analisis-academico-y-doctrinal-de-su-inconstitucional/>. Consultado el 10 de abril de 2024

<https://www.iberley.es/noticias/el-tc-desestima-recurso-inconstitucionalidad-comunidad-madrid-impuesto-grandes-fortunas-32907>. Consultado el 18 de abril de 2024.