

TRABAJO DE FIN DE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y  
DIRECCIÓN DE EMPRESAS

**INCIDENCIAS DE LOS OBJETIVOS DE  
DESARROLLO SOSTENIBLE 1, 2 y 10 EN EL  
SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL**



ELENA TORREGROSA SEMPERE

TUTORA: EVA ALIAGA AGULLÓ

**Universidad Miguel Hernández de Elche**  
**Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche**  
**Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas**

## RESUMEN

La sociedad actual encuentra grandes desafíos en la erradicación de las disparidades socioeconómicas vigentes, tanto entre naciones como entre la población habitante en una misma nación. En este sentido, la Agenda 2030 de las Naciones Unidas aboga por la prosperidad sostenible del planeta y, en particular, sus Objetivos de Desarrollo Sostenible 1, 2 y 10 inciden en la eliminación de las desigualdades en y entre Estados, además de luchar por combatir la pobreza. El sistema tributario español cobra especial relevancia en la consecución de dichos objetivos, ya que los impuestos suponen la herramienta clave para el cambio. Mediante el diseño e implantación de una reforma tributaria que sostenga una diligente gestión de los mismos y que grave la verdadera capacidad económica de los contribuyentes se puede lograr un mundo pro Agenda 2030, esto es, un mundo más justo.

**Palabras clave:** Agenda 2030, Objetivos de Desarrollo Sostenible, sistema tributario español, impuestos, capacidad económica, desigualdades sociales y económicas.

## ABSTRACT

Today's society faces big challenges in eradicating current socioeconomic disparities, both between nations and between the population living in the same nation. In this sense, the United Nations 2030 Agenda advocates for the sustainable prosperity of the planet and, in particular, its Sustainable Development Goals 1, 2 and 10 affect the elimination of inequalities within and between States, in addition to fighting to combat poverty. The Spanish tax system takes on special relevance at this stage, since taxes are the key tool for change. Through the design and implementation of a tax reform that supports diligent management of them and that taxes the true taxpayer's economic capacity, a pro-Agenda 2030 world can be achieved, that is, a more just world.

**Key words:** 2030 Agenda, Sustainable Development Goals, Spanish tax system, taxes, economic capacity, social and economic inequalities.



## **ÍNDICE**

|                                                                                                                                                                                                                         |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. ABREVIATURAS.....</b>                                                                                                                                                                                             | <b>2</b>  |
| <b>2. INTRODUCCIÓN.....</b>                                                                                                                                                                                             | <b>3</b>  |
| 2.1. OBJETIVOS GENERALES.....                                                                                                                                                                                           | 4         |
| 2.2. JUSTIFICACIÓN.....                                                                                                                                                                                                 | 5         |
| <b>3. MARCO TEÓRICO: DELIMITACIÓN DEL TÉRMINO ODS.....</b>                                                                                                                                                              | <b>6</b>  |
| 4.2. DE LOS ODM A LOS ODS.....                                                                                                                                                                                          | 10        |
| 4.2.1. LOS ODM.....                                                                                                                                                                                                     | 10        |
| 4.2.2. LOS ODS.....                                                                                                                                                                                                     | 11        |
| 4.2.3. DIFERENCIAS ENTRE ODM Y ODS.....                                                                                                                                                                                 | 13        |
| 4.3. CONSIDERACIONES SIGNIFICATIVAS.....                                                                                                                                                                                | 14        |
| 4.4. SEGUIMIENTO DE LOS ODS Y SITUACIÓN ACTUAL.....                                                                                                                                                                     | 16        |
| <b>5. INCIDENCIA DE LOS ODS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN ARAS<br/>DE FINANCIAR EL DESARROLLO SOSTENIBLE: LA LUCHA CONTRA LA<br/>EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL Y EL GRAVAMEN DE LOS GRANDES<br/>PATRIMONIOS.....</b> | <b>19</b> |
| 5.1. LA CONTRIBUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL A LOS ODS 1,<br>ODS 2 Y ODS 10.....                                                                                                                                 | 19        |
| 5.2. LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL.....                                                                                                                                                                 | 21        |
| 5.2.1. INICIATIVA INTERNACIONAL.....                                                                                                                                                                                    | 22        |
| 5.2.2. INICIATIVA ESTATAL.....                                                                                                                                                                                          | 23        |
| 5.3. EL GRAVAMEN DE LOS GRANDES PATRIMONIOS.....                                                                                                                                                                        | 25        |
| 5.3.1. MARCO LEGAL Y JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS<br>IMPUESTOS PATRIMONIALES.....                                                                                                                                | 25        |
| 5.3.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....                                                                                                                                                                                | 27        |
| 5.3.3. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES<br>FORTUNAS.....                                                                                                                                                 | 30        |
| 5.3.3.1. ORIGEN Y REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO.....                                                                                                                                                                   | 30        |
| 5.3.3.2. BREVE APUNTE SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL<br>CONSTITUCIONAL.....                                                                                                                                       | 36        |

|                                                    |           |
|----------------------------------------------------|-----------|
| 5.3.4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES..... | 41        |
| <b>6. REFLEXIONES FINALES.....</b>                 | <b>44</b> |
| <b>7. ANEXOS.....</b>                              | <b>48</b> |



## 1. ABREVIATURAS

|        |                                                            |
|--------|------------------------------------------------------------|
| AG     | Asamblea General                                           |
| BOE    | Boletín Oficial del Estado                                 |
| CCAA   | Comunidades Autónomas                                      |
| ECOSOC | Consejo Económico y Social de la ONU                       |
| GATJ   | Alianza Global por la Justicia Fiscal                      |
| IP     | Impuesto sobre el Patrimonio                               |
| IRPF   | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas            |
| ISD    | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones                     |
| ITSGF  | Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas   |
| LIP    | Ley del Impuesto sobre el Patrimonio                       |
| LISD   | Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones             |
| OCDE   | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| ODS    | Objetivos de Desarrollo Sostenible                         |
| ODM    | Objetivos de Desarrollo del Milenio                        |
| ONU    | Organización de las Naciones Unidas                        |
| SDSN   | Red de Soluciones para el Desarrollo Sostenible de la ONU  |
| STC    | Sentencia del Tribunal Constitucional                      |
| TC     | Tribunal Constitucional                                    |
| UE     | Unión Europea                                              |

## 2. INTRODUCCIÓN

El mundo se encuentra cada vez más globalizado, por lo que las decisiones políticas implantadas aisladamente por una nación acaban repercutiendo de manera significativa en la totalidad del planeta. Paradójicamente, esa globalización no se produce ni en el ámbito tributario ni en la gestión de los recursos económicos, pues los Estados son soberanos y poseen plenas competencias para autogobernarse. Por ello, cada vez en mayor magnitud se aprecian grandes desigualdades entre los países, así como entre los habitantes de cada uno de ellos.

Sin duda, los sistemas tributarios de los Estados poseen un gran papel en la lucha contra las disparidades socioeconómicas, pues los impuestos suponen la herramienta por excelencia en favor de lograr una redistribución equitativa de los recursos con los que cuentan. Así, no deben entenderse como instrumentos relevantes únicamente a efectos internos, para los sujetos del propio Estado, sino que han de servir también para cumplir las metas y compromisos asumidos como partes pertenecientes a la comunidad internacional.

En este sentido, el mayor pacto mundial en vigor atañe a la Agenda 2030, donde se aboga por el progreso sostenible y justo de las naciones. Así, dicho acuerdo contiene una lista de Objetivos tanto de índole medioambiental como económico y social, que han de ser cumplidos por los Estados. Entre ellos, conciernen especialmente al trabajo de investigación los ODS 1, ODS 2 y ODS 10, que tratan de eliminar la pobreza y el hambre en cada rincón del planeta, así como de paliar y reducir al máximo las desigualdades en y entre las naciones.

Precisamente, con el presente estudio se pretende reflejar la forma más justa y paritaria en que el sistema tributario español en general, y los impuestos en particular, deben contribuir a la persecución de estos ODS, pues han de abogar por lograr un escenario tributario que apoye el crecimiento económico de todas las clases sociales, y donde no tenga cabida ninguna acción encaminada a la elusión o al fraude fiscal. Como veremos, la voluntad del legislador ha de decantarse hacia la reducción equitativa de las diferencias entre el poder adquisitivo de las clases sociales, fin que puede lograrse a través de una configuración óptima de los impuestos patrimoniales, pero mediante decisiones tributarias justas que produzcan el menor descontento posible de los contribuyentes, ya que en otro caso supondría una pérdida relevante de financiación del gasto público, que no debemos de olvidar que beneficia a todos los ciudadanos.

## **2.1. OBJETIVOS GENERALES**

En este contexto, el objetivo general a llevar a cabo con el presente trabajo tras el estudio profundo de fuentes doctrinales, bibliográficas y legislativas en diversas instancias es el análisis exhaustivo acerca de la incidencia de las medidas tributarias adoptadas por el ordenamiento español con el afán de contribuir a los fines de la Agenda 2030 materializados a través de los ODS. Para alcanzar el fin propuesto, se han de abordar seguidamente los siguientes subobjetivos:

- Conocer al detalle los antecedentes de la Agenda 2030 para comprender su repercusión en nuestra sociedad.
- Analizar en profundidad las medidas fiscales y extrafiscales adoptadas por el sistema tributario español relacionadas con el fin de la pobreza y la eliminación de las desigualdades socioeconómicas.
- Estudiar las consecuencias ocasionadas por tales medidas tributarias implantadas en aras de alcanzar los ODS 1, 2 y 10.
- Determinar el impacto redistributivo que las reformas tributarias españolas han ocasionado en la sociedad.
- Obtener conclusiones sobre posibles oportunidades brindadas por el sistema tributario español para conseguir los ODS 1, 2 y 10.

## **2.2. JUSTIFICACIÓN**

La justificación del estudio alude, principalmente, a un triple factor económico, social y personal.

La justificación económica se debe a que los sistemas tributarios en general y el español en particular constituyen una de las herramientas fundamentales del Estado para conseguir una redistribución equitativa de la riqueza. Resulta fundamental conocer cómo, a través de las reformas en la configuración de los tributos vigentes en el ordenamiento jurídico, que respeten los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad a los que nos referiremos más adelante, se puede alcanzar ese efecto redistributivo deseado, en aras de financiar un gasto público diligente, sostenible y suficiente para ofrecer servicios dignos y necesarios para la totalidad de la población.

La justificación social atañe, precisamente, a esa necesidad de financiación que requiere el gasto público, puesto que España está configurada como un estado social y democrático de derecho, en virtud de lo estipulado por el artículo 1 de la CE<sup>1</sup>, el cual garantiza unos derechos sociales a la vez que asegura una redistribución de los recursos de forma que se alcance el mayor nivel de equidad posible<sup>2</sup>. Bien conocido resulta por la doctrina que el modelo de estado vigente se encuentra en un punto crítico debido a los niveles tan elevados de desempleo característicos de la economía española y la escasez de los ingresos impositivos<sup>3</sup>. Con esta indagación se pretende examinar la configuración actual de los tributos vigentes en el ordenamiento jurídico español, así como orientar posibles reformas justas que podrían llevarse a cabo para asegurar una protección social digna, que cubra servicios básicos en materias tan esenciales como lo son la sanidad, la educación o las pensiones de los ciudadanos.

La justificación personal de elección del trabajo hace alusión a nuestro punto de vista como meros contribuyentes. Así, consideramos que el desarrollo del mismo va a permitirnos fomentar nuestra capacidad crítica en aras de poder valorar aquellas decisiones tributarias que resultan acertadas, así como las que se alejan del bienestar social. Además, la realización de la investigación nos va a brindar la oportunidad de poder hilar los conocimientos tributarios aprehendidos durante estos cinco años de carrera con los desafíos tangibles y reales a los que debe hacer frente la totalidad del planeta a través del cumplimiento de los ODS recogidos en la Agenda 2030.

### **3. MARCO TEÓRICO: DELIMITACIÓN DEL TÉRMINO ODS**

El primer paso que debemos dar para lograr comprender el sentido del trabajo consiste en tangibilizar las figuras principales sobre las que se sujeta el mismo, esto es, lograr dilucidar una completa definición de los ODS.

Los ODS, u Objetivos Globales, son 17 propósitos que suponen un llamamiento a la sociedad para erradicar la pobreza, velar por la salud del planeta y garantizar paz, seguridad y

---

<sup>1</sup> Constitución Española. BOE, núm.311, de 29 de diciembre de 1978.

<sup>2</sup> CALERO, Jorge: “El estado del bienestar español: valoración y perspectivas de futuro”. En Revista Iberoamericana de Filosofía, Política, Humanidades y Relaciones Internacionales, núm. 47, segundo cuatrimestre de 2021, págs. 458 y 459.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

bienestar para la totalidad de las personas. Así, todos los objetivos se encuentran integrados, de forma que las acciones acometidas a favor de uno pueden beneficiar a otro u otros. De forma taxativa y literal, los ODS consisten en<sup>4</sup>:

- ODS 1: eliminar la pobreza en cualquiera de sus formas.
- ODS 2: conseguir que nadie pase hambre.
- ODS 3: velar por la salud y progreso de las personas.
- ODS 4: alcanzar una educación básica de calidad.
- ODS 5: luchar por la igualdad de género.
- ODS 6: eliminar el estrés hídrico y asegurar el agua limpia para todas las regiones del planeta.
- ODS 7: fomentar la energía asequible y no contaminante.
- ODS 8: mejorar los niveles de productividad y la innovación tecnológica.
- ODS 9: garantizar infraestructuras resilientes y la industrialización sostenible e innovadora.
- ODS 10: reducir las desigualdades en y entre los Estados.
- ODS 11: conseguir que las ciudades sean seguras y sostenibles.
- ODS 12: expandir un modelo de consumo y producción no invasivo con el medio ambiente.
- ODS 13: adoptar todo tipo de medidas para combatir la huella de carbono y sus consecuencias.
- ODS 14: mantener limpios los océanos, mares y recursos marinos, así como utilizarlos de forma sostenible.
- ODS 15: conservar limpios los bosques, luchar contra la desertificación, frenar la degradación de los suelos y la pérdida de biodiversidad.
- ODS 16: asegurar la paz, la justicia y promover instituciones sólidas.
- ODS 17: fortalecer la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible.

## **4. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA AGENDA 2030 Y LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE**

### **4.1. ANTECEDENTES: ORIGEN DE LA AGENDA 2030**

---

<sup>4</sup> En función de lo estipulado por la propia web de la ONU: <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

La Agenda 2030 es un pacto creado por la Organización de las Naciones Unidas y firmado por la comunidad internacional en aras de alcanzar el desarrollo sostenible global. Así, la Agenda contiene un plan de acción implementable en un largo período de tiempo, de forma progresiva, que tiene como principales aspiraciones el crecimiento económico no invasivo y conciliador, el progreso y la inclusión social, así como la defensa por la protección del medio ambiente, todo ello en un contexto de coordinación, ayuda mutua entre los Estados y velando por la paz del mundo<sup>5</sup>. Así, la Agenda propiamente dicha la constituye el documento que recoge los diecisiete ODS que emergieron en la Cumbre de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible que se celebró en la ciudad de Nueva York durante los días 25, 26 y 27 de septiembre de 2015, y cuyo horizonte temporal vence en el año 2030, fecha en que debería ser conseguido el conjunto de los Objetivos<sup>6</sup>.

Para poder llegar a conocer la razón de ser de la Agenda 2030 debemos analizar, en primer lugar, sus antecedentes históricos, los cuales se remontan a los años cuarenta del pasado siglo, época en que las grandes potencias mundiales se encontraban inmersas en un proceso de recuperación tras la devastadora Segunda Guerra Mundial<sup>7</sup>. En este contexto, fue en el año 1945 cuando se logró fundar la ONU y, consiguientemente, la Carta de las Naciones Unidas, documento que se encargaba de velar por la paz y la seguridad en el mundo, así como de defender los derechos humanos y proteger el derecho internacional<sup>8</sup>. A pesar de que la Carta estableció los cimientos de la Organización, el rumbo cambió en los años sesenta con el proceso de descolonización, ya que la ONU decidió ampliar sus funciones para lograr alcanzar la independencia de las regiones colonizadas, mediante el fomento del desarrollo de los países más empobrecidos<sup>9</sup>. Un ejemplo de estas nuevas metas brindadas por la Organización lo constituye la aprobación por la AG de la ONU del *Primer Decenio de las Naciones Unidas para el Desarrollo* (1961-1970), que emergió como respuesta al hecho de que los países menos desarrollados no crecían al mismo ritmo económico y socialmente que los países con mayores recursos<sup>10</sup>. El *Primer Decenio* se convirtió en la primera iniciativa de la ONU donde se requería a los Estados miembros su participación en la evolución de los

---

<sup>5</sup> Colegio de Personal del Sistema de las Naciones Unidas: “La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”. En Centro de Conocimiento para el Desarrollo Sostenible, Alemania.

<sup>6</sup> GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, pág. 193.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> <https://www.un.org/es/about-us/history-of-the-un>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, pág. 194.

territorios más rezagados<sup>11</sup>. Ante la falta de compromiso de las naciones, la ONU decidió aprobar el *Segundo Decenio de las Naciones Unidas para el Desarrollo* (1971-1980) y, tras verse repetida la respuesta de los Estados, el *Tercer Decenio de las Naciones Unidas para el Desarrollo* (1981-1990)<sup>12</sup>.

El año siguiente a la aprobación del *Segundo Decenio*, de forma paralela, se celebró la Conferencia de Estocolmo, donde se pusieron sobre la mesa los desafíos medioambientales que acontecerían en los próximos años, debidos al aumento de la población y a que los recursos naturales se encuentran limitados<sup>13</sup>. Fue, por tanto, en 1972 la primera vez que se identificaba la necesidad de cooperación entre los Estados para promover un desarrollo equitativo y racional que lograra superar los desafíos que conllevaba el acelerado crecimiento del planeta.

Subsiguientemente, en 1987 se redactó el *Informe Brundtland*, también conocido como *Nuestro Futuro Común*, que se convirtió en el primer informe de la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo y que, a su vez, se trató del primer documento que recogía el concepto de desarrollo sostenible, enunciado como “*el conjunto de estrategias que garantizan la satisfacción de las necesidades actuales sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas*”. Además, en el *Informe* se percibe el desarrollo sostenible como un proceso multidimensional, esto es, un proceso que concierne la incisión en varios estadios, como lo son el económico, el ecológico y el social<sup>14</sup>. Esta tridimensionalidad del desarrollo sostenible sentaría las bases de los futuros documentos adoptados por las Naciones Unidas en aras de conseguir el progreso no invasivo, el bienestar social total y la defensa del medio ambiente.

Puesto que la ONU no cesaba en la promoción del desarrollo justo y limpio y la paz y prosperidad del mundo, en el año 1992 celebró la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Ambiente y Desarrollo en la ciudad de Río de Janeiro, también denominada “Cumbre de la Tierra” donde planteó el programa de la *Agenda 21*<sup>15</sup>. La finalidad de la Cumbre radicaba en

---

<sup>11</sup> GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, pág. 194.

<sup>12</sup> <https://www.un.org/es/observances/international-decades>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

<sup>13</sup> MARBÁN FLORES, Raquel: “La Agenda 21 impulsora del desarrollo sostenible y de la protección del medio ambiente en Europa y España”. En Boletín Económico de ICE, núm. 2899, 2006, pág. 32.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> Realizamos el análisis de la Agenda 21 en virtud de la investigación del Equipo R3crea: “Historia de los objetivos de desarrollo sostenible”. En Agencia R3crea, Perú, 2022. <https://r3crea.com/innovacion/historia-de-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible/>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

adelantarse a los desafíos económicos, humanitarios y ambientales que se desencadenarían durante el próximo siglo XXI, de forma que se creó un plan de ruta para hacerlos frente. Así, estos fueron los tres ejes principales sirvieron de base para asentar las bases de la *Agenda 21*.

Esta Conferencia supuso otro hito en el progreso social y humanitario de la época ya que, por primera vez en la historia, se logró formalizar un documento que contenía la voluntad de los Estados para alcanzar un desarrollo global sostenible, que no comprometiese las generaciones futuras<sup>16</sup>, emergido del consenso y la cooperación de los mismos<sup>17</sup>.

No obstante, en la práctica ninguna de las acciones resultó de verdadera utilidad, pues faltó intervencionismo de las instituciones para alcanzar los fines recogidos en los proyectos. Tanto las iniciativas como las propuestas resultaron exitosas, pero falló la ejecución para llevarla a término. En definitiva, sobró ambición y faltó voluntad en su aplicación<sup>18</sup>.

Ocho años más tarde, en el mismo mes de septiembre se celebró la quincuagésima sesión de la AG de las Naciones Unidas, donde se cambió la dirección de la estrategia aprovechando las oportunidades que la entrada en el cambio de siglo brindaban<sup>19</sup>. De esta forma se elaboraron los ODM, además de indicarse metas a corto plazo que se recogieron en la Declaración del Milenio que debían ser cumplidas antes del año 2015<sup>20</sup>. Así, se prometió que iban a movilizarse los recursos que fueran necesarios con tal de que se pudiera poner fin a la pobreza, pues se apuntaba que la escasez afectaba a más de un billón de personas<sup>21</sup>. Fue otra acción más entre tantas otras incesantes que la ONU ha llevado a cabo a lo largo de los años.

---

<sup>16</sup> Tal y como se indicaba en la definición de desarrollo sostenible del *Informe Brundtland*.

<sup>17</sup> Equipo R3crea: “Historia de los objetivos de desarrollo sostenible”. En Agencia R3crea, Perú, 2022. <https://r3crea.com/innovacion/historia-de-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible/>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

<sup>18</sup> AMADOR HIDALGO, Luis: “De Río (1997) a Johannesburgo (2002): ¿éxito o fracaso de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible?”. En Revista de Fomento Social, 2002, págs. 405 y 406.

<sup>19</sup> GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, pág. 195.

<sup>20</sup> VIAMIL JIMÉNEZ, Luis Carlos y ROMERO PRADA, Jaime Ricardo: “Los objetivos de desarrollo del milenio (ODM) de las Naciones Unidas: ¿en dónde estamos y para dónde vamos? Fuente de inspiración para priorizar las labores desde la academia”. En Revista Lasallista de Investigación, vol. 8, núm. 1, 2011, pág. 126.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

## 4.2. DE LOS ODM A LOS ODS

### 4.2.1. LOS ODM

Los ODM suponen el paso inmediatamente previo a los ODS que se recogen actualmente en la Agenda 2030. Estos objetivos se pueden sintetizar en un total de ocho gracias a la experiencia que ofrecieron las cumbres internacionales celebradas en los anteriores años<sup>22</sup>. Concretamente, el 8 de septiembre del año 2000 la ONU desarrolla la Declaración del Milenio, donde se establecen metas a alcanzar de manera global por los 189 Estados firmantes, en un espacio temporal de quince años. Esta iniciativa mundial se compone de ocho objetivos, siete de los cuales van unidos y se orientan, sobre todo, al progreso del eje social<sup>23</sup>; el último de ellos versa sobre la necesidad de decisiones comunes y planes de acción y cooperación, de forma que se cierra el círculo velando por una sociedad global y unida para conseguir el desarrollo común<sup>24</sup>. Así, los ODM, según aparecen ordenados de forma numérica son: erradicar la pobreza extrema y el hambre en general, lograr la enseñanza básica universal, alcanzar un nivel de igualdad de oportunidades para el hombre y la mujer, disminuir la mortalidad infantil<sup>25</sup>, mejorar la salud en aras de la maternidad, combatir el VIH/SIDA, la malaria y otras enfermedades infecciosas, asegurar un medio ambiente sostenible y seguro, y fomentar una sociedad global y justa, a través de una alianza mundial para conseguir el desarrollo sostenible<sup>26</sup>.

En el cuerpo del documento donde se recogen los Objetivos se aprecian 18 metas mensurables y constatables mediante 48 indicadores progresivos que se cercioran de que las mejoras están en auge. Estos indicadores, al igual que ocurriría con las metas y los Objetivos, se verán considerablemente ampliados en la consiguiente Agenda 2030<sup>27</sup>.

---

<sup>22</sup> ROBLES LLAMAZARES, Mayte: “Objetivos de Desarrollo del Milenio”. En Humanismo y Trabajo Social, vol. 5, 2006, pág. 93.

<sup>23</sup> A pesar de que el Objetivo 7 incida sobre el eje medioambiental, ya que pretende velar por la sostenibilidad del medio ambiente.

<sup>24</sup> VIAMIL JIMÉNEZ, Luis Carlos y ROMERO PRADA, Jaime Ricardo: “Los objetivos de desarrollo del milenio (ODM) de las Naciones Unidas: ¿en dónde estamos y para dónde vamos? Fuente de inspiración para priorizar las labores desde la academia”. En Revista Lasallista de Investigación, vol. 8, núm. 1, 2011, pág. 126.

<sup>25</sup> La mortalidad de carácter infantil se entiende para los niños de entre cero y cinco años.

<sup>26</sup> Así lo recoge la Organización Mundial del Comercio en su página web: [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/coher\\_s/mdg\\_s/mdgs\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/mdg_s/mdgs_s.htm). Consultado el 17 de febrero de 2025.

<sup>27</sup> GÓMEZ GIL, Carlos: “Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): una revisión crítica”. En Panorama, número 140, 2017/18, págs. 108 y 109.

#### 4.2.2. LOS ODS

Desde una perspectiva general, podríamos afirmar que los ODS son objetivos que persigue la UE dentro un horizonte temporal definido, cuya finalidad es intervenir en la gestión del desarrollo sostenible, fomentando prácticas que favorezcan la humanidad, el medio ambiente y la prosperidad del planeta<sup>28</sup>.

Como bien podemos suponer, los Objetivos recogidos en la Declaración del Milenio pasaron a contemplarse posteriormente en una nueva Agenda, acordada de igual forma por la AG de las Naciones Unidas el 25 de septiembre de 2015, por lo que sirvió de precedente<sup>29</sup>. En el nuevo acuerdo se recogen 17 objetivos generales con 169 metas para abordarlos, materializables a través de 230 indicadores<sup>30</sup>. Los indicadores suponen las herramientas con las que se pretende erradicar la pobreza, defendiendo los derechos humanos y la inclusión de las mujeres, además de suprimir toda forma de consumo irrespetuoso con la salud del planeta y de las personas. Por tanto, observamos las tres dimensiones principales sobre las que pivota el desarrollo sostenible fomentadas por la ONU desde tiempo atrás: la económica, la social y la ambiental. Además, destaca la voluntad de aplicación indiscriminada en cada Estado, de forma que no se trate cada objetivo aislada y subjetivamente, sino que sean adoptados sistémica e interrelacionadamente.

Para acabar de matizar lo anterior, del análisis de la Agenda 2030 se extraen dos principios comunes reseñables para entender su puesta en práctica<sup>31</sup>. El primero de ellos es el de *Responsabilidades Comunes pero Diferenciadas*. Si bien es cierto que los ODS son de aplicación colectiva y universal, dicho principio opera fundamentalmente en su implementación, pues cada Estado posee unas capacidades, potencial de desarrollo y responsabilidades con el medio ambiente diferentes, por lo que cada nación habrá de contribuir a la consecución de los Objetivos en función de su incumbencia particular. Cabe destacar que el principio resulta de aplicación, sobre todo, en la dimensión ambiental. Todo ello se justifica por el carácter de heterogeneidad de los Estados del sistema internacional<sup>32</sup>,

---

<sup>28</sup> VILLAR EZCURRA, Marta: “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”. En Crónica Tributaria, número 107, 2003, pág. 123.

<sup>29</sup> GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, pág. 195.

<sup>30</sup> Realizamos el análisis de dichos indicadores siguiendo la exposición realizada por GÓMEZ GIL, Carlos: “Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): una revisión crítica”. En Panorama, número 140, 2017/18, pág. 110.

<sup>31</sup> *Ibid*, 111.

<sup>32</sup> Esto es, por la desigualdad en territorio, población, riquezas naturales y poderío económico y militar, que supone que cada Estado se encuentre más o menos desarrollado.

extrapolado del ámbito del Derecho internacional público. Para comprenderlo de forma ejemplificada, podríamos afirmar que un país en vías de desarrollo no poseerá el mismo compromiso ambiental que una potencia industrial, pues sus niveles de emisión de CO<sub>2</sub> serán menos significativos y, por ende, asumirán un nivel de responsabilidad menor en dicho campo. El segundo principio que opera en el tratamiento de los ODS hace mención a las *Responsabilidades Internacionales y Obligaciones Extraterritoriales* que sería la vertiente opuesta del principio recientemente mencionado, pues se refiere a las cuestiones que han de tratarse de manera conjunta y uniforme, con el mismo nivel de exigencia a la totalidad de la comunidad internacional. Análogamente al anterior, este principio no versa sobre todas las dimensiones del desarrollo sostenible, sino que lo hace explícitamente sobre la social, pues se requieren responsabilidades rigurosas de todos los Estados para ámbitos como poner fin a la pobreza, la igualdad de género y, en general, aquellos aspectos relacionados con la protección de los derechos humanos.

#### 4.2.3. DIFERENCIAS ENTRE ODM Y ODS

Ambos documentos, Declaración del Milenio y Agenda 2030, se caracterizan por su ambición hacia la prosperidad y el bienestar social mediante la toma de acciones comunes. Así, poseen enfoques similares hacia los tres grandes ejes sobre los que gira el desarrollo sostenible, de forma que se busca el equilibrio entre dicho eje. Sin ánimo de desmerecer dichas semejanzas, también poseen ciertas divergencias sobre las que procede profundizar.

La cuestión que marcó la principal diferencia entre los ODM y los ODS radica en su momento de creación. Los ODM surgieron con anterioridad, por lo que se puede llegar a pensar que los ODS permitieron superar los errores y deficiencias experimentadas con los ODM. De hecho, la formulación de los ODM marcó un punto de inflexión para la comunidad internacional en su conjunto, ya que, por primera vez en la historia, se estaba consiguiendo un pacto común con objetivos específicos y políticas estructurales concretas para alcanzarlos<sup>33</sup>. Se logró una cooperación sinérgica entre naciones, ya que los países con menos recursos garantizaban un saneamiento en su gestión de gobierno y una mayor transparencia en sus planes de acción para conseguir avanzar, a la vez que los países con mayores recursos, por su

---

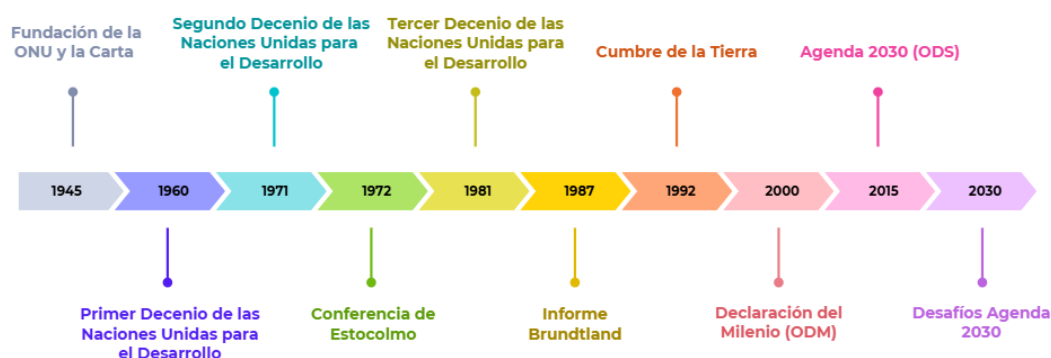
<sup>33</sup> ROBLES LLAMAZARES, Mayte: “Objetivos de Desarrollo del Milenio”. En Humanismo y Trabajo Social, vol. V, 2006, pág. 94.

parte, se comprometían a volcarse con ellos mediante la entrega de los capitales necesarios para su evolución<sup>34</sup>.

A pesar de las promesas, en la práctica, los ODM solo disponían de aplicación en los países menos desarrollados, por lo que se ausentaba la precisión en los datos de los indicadores que se encargaban de verificar el progreso, ya que estos territorios a menudo encontraban dificultades en el tratamiento y estandarización de la información de la que disponían. Incluso en el Informe de los ODM de 2015 se llegó a corroborar que entre 2002 y 2011 al menos 57 países participantes tenían una única estimación de la tasa de pobreza o incluso ninguna<sup>35</sup>. Ello cambió con la llegada de los ODS, pues debido al principio de *Responsabilidades Internacionales y Obligaciones Extraterritoriales* y al de *Responsabilidades Comunes pero Diferenciadas* la situación experimentó un nuevo rumbo, de forma que los ODS resultan de aplicación en la totalidad de los territorios, indistintamente de su nivel de desarrollo, pero las obligaciones de cada uno fluctúan en función de la responsabilidad exigible al ámbito concreto<sup>36</sup>.

A modo de conclusión de los epígrafes históricos, hemos elaborado un esquema cronológico en aras de localizar de forma visual los pasos emprendidos hasta la fecha por el planeta para alcanzar el desarrollo global y sostenible.

### Línea del tiempo del desarrollo sostenible



Fuente: elaboración propia.

<sup>34</sup> ROBLES LLAMAZARES, Mayte: "Objetivos de Desarrollo del Milenio". En Humanismo y Trabajo Social, vol. ob. cit., 2006, pág. 95.

<sup>35</sup> Los 57 países que disponían de una o ninguna estimación de la tasa de pobreza suponían el 37% del total de Estados firmantes.

<sup>36</sup> Todo ello en virtud de lo analizado por GÓMEZ GIL, Carlos: "Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): una revisión crítica". En Panorama, número 140, 2017/18, págs. 109 y 112.

### 4.3. CONSIDERACIONES SIGNIFICATIVAS

Llegados a este punto cabría cuestionarse por qué, a lo largo de los años, se han ido reelaborando constantemente propósitos análogos a alcanzar a nivel mundial, que nunca han llegado a cumplirse, pero que se han ido proponiendo en diferentes conferencias, acuerdos y cumbres de las Naciones Unidas, quedando simple y llanamente maquillados bajo la nomenclatura que se les ha querido otorgar en cada momento del tiempo. Pues bien, creemos que se justifica principalmente por dos factores que se retroalimentan. En primer lugar, no cabe olvidar que los Estados son soberanos, ellos mismos se encargan de decidir el grado de interés con el que se comprometen para la persecución de los fines que firman con total independencia, al igual que son libres para deliberar si se adhieren o no a los acuerdos internacionales. Esta voluntariedad estatal se manifiesta en que ninguna de las Agendas es jurídicamente vinculante, por lo que no obliga a los Estados a cumplirlas. El otro factor que justificaría la repetición en el tiempo de estos acuerdos es la ausencia de sanciones. Si analizamos exhaustivamente la Declaración del Milenio no encontramos entre su articulado ningún paquete taxativo de medidas coercitivas para las naciones que incumplan sus promesas. El único apartado que podría asemejarse a un castigo por incumplimiento se ubica en el punto 31, donde se establece que la AG deberá revisar con asiduidad los avances que se van alcanzando, con la colaboración del Secretario General de la ONU, quien se encargará de publicar los informes concernientes para que la AG pueda tomar medidas posteriormente<sup>37</sup>. Parece que se trate de un apartado puesto por mera obligación, de manera imprecisa, con la única finalidad de cerrar la Declaración. Lo cierto es que si la AG hubiese establecido medidas correctivas los Estados podrían haberlo interpretado como un ataque contra sus propias soberanías, que no estarían dispuestos a soportar. Posiblemente, la respuesta de muchos de los ahora firmantes habría sido la renuncia a adherirse. Por tanto, existe una simbiosis entre la soberanía estatal de las naciones y la ausencia de sanciones, pues si se penalizasen taxativamente las malas conductas de los Estados, estos automáticamente rechazarían toda acción que supusiera compromiso unilateral. Pensamos que existe otro factor que ha podido contribuir, aunque en menor magnitud, y es la aparición de acontecimientos repentinos e imprevistos durante el transcurso de los acuerdos, como podría ser la crisis financiera de 2008 vivida en el contexto internacional, o las diversas tensiones geopolíticas a las que se ha enfrentado el mundo a lo largo de los años, que han interrumpido los planes previstos. Así pues, estos hechos indirectamente conllevaron un recorte del importe

---

<sup>37</sup> Naciones Unidas: “Declaración del Milenio”, 2000.

destinado por los Estados al desarrollo sostenible en los siguientes años, que ralentizó el cumplimiento de la Declaración del Milenio. En 2012, la ONU anunció que las Ayudas Oficiales al Desarrollo de los países avanzados seguían una tendencia decreciente, ya que cada año se reducían en mayor medida los importes destinados. Esta disminución de las aportaciones de los Estados frenó el progreso de las regiones menos desarrolladas de una forma notoria<sup>38</sup>. España no se ha quedado atrás en la tendencia de recorte, pues en 2014 disminuyó el importe en un total de 234 millones de euros, pasando de los 1.814 millones en 2013 a los 1.580 millones de euros en 2014<sup>39</sup>.

Es cierto que existen multitud de opiniones sobre las causas que han podido propiciar la no consecución de los Objetivos fijados en las diferentes Asambleas, pero no cabe olvidar que vivimos en un mundo complejo y desequilibrado, en el cual confluyen intereses estatales de diversa naturaleza. Por ello, desde un primer momento se pudo prever que no se iba a cumplir íntegramente con las promesas ambiciosas recogidas a lo largo de los documentos existentes con gran facilidad. Se trata de una cuestión que requiere tiempo y que, sobre todo, necesita la verdadera colaboración y cooperación de la totalidad del planeta, que ha de moverse en una sola dirección.

#### 4.4. SEGUIMIENTO DE LOS ODS Y SITUACIÓN ACTUAL

La Agenda 2030 empezó a implementarse oficialmente desde enero del año 2016, por lo que lleva en vigor más de nueve años. Dados sus ya conocidos antecedentes históricos, desde el momento de su creación se requirió hacer un seguimiento sobre el cumplimiento de los compromisos asumidos.

Aunque la Agenda no supone un acuerdo cerrado y taxativo, sino que precisa de la interpretación de los gobiernos para adaptarlo a cada contexto interno, la ONU igualmente ha establecido dos indicadores complementarios para llevar a cabo un cierto nivel de seguimiento de los ODS. El primero de ellos es el *Marco de indicadores mundiales*, desarrollado por la Comisión de Estadística del ECOSOC en marzo de 2017, donde se recogen los 248 indicadores mundiales para el seguimiento de los ODS, a pesar de que se vean reflejados únicamente 231 porque trece de ellos aparecen en varios Objetivos

<sup>38</sup> <https://www.unitedexplanations.org/2013/11/19/se-estan-cumpliendo-los-objetivos-de-desarrollo-del-milenio/>. Consultado el 15 de febrero de 2025.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

simultáneamente, por lo que a efectos de contabilizarlos no se les tiene en cuenta<sup>40</sup>. En la propia resolución se acordó la revisión de los indicadores durante dos periodos intermedios al año 2030, con el fin de poder adaptarlos a los futuros escenarios que se vayan desencadenando<sup>41</sup>. El otro método indicador sobre el progreso es el *Informe Mundial sobre Desarrollo Sostenible* que se publica anualmente por el SDSN<sup>42</sup>. En él se mide el avance particular de los países a través de distintas herramientas, suponiendo el instrumento fundamental el *Marco de indicadores mundiales*, cuyo examen es encargado a científicos y profesionales del sector.

Como podríamos esperar, el *Informe Mundial sobre Desarrollo Sostenible* más reciente, el relativo al año 2024, refleja que, en líneas generales, el mundo se queda lejos de alcanzar los ambiciosos propósitos asumidos en 2016<sup>43</sup>. Así, se establece que no se prevé el cumplimiento íntegro de ninguno de los diecisiete ODS para el año propuesto, y que tan solo el 16% se encuentra en vías de avance, quedando el restante 84% paralizado, con un importante retroceso global, según los informes del SDSN. Concretamente, los ODS parados son los concernientes al medio ambiente y a los sistemas alimentarios, que conciernen, respectivamente, a los ODS 13 de acción por el clima, ODS 15 de vida de ecosistemas terrestres, ODS 17 de alianzas para lograr los objetivos y ODS 2 de hambre cero.

Sin embargo, en el mismo Informe de 2024, España ocupa una posición favorable, pues es la primera vez que nuestro país se ciñe completamente a las exigencias de uno de los ODS, cumpliendo con las expectativas de todos sus indicadores. Se trata del ODS 5, de igualdad de género. Asimismo, se especifica que España se queda cerca de lograr los indicadores de tres ODS más, correspondientes al fin de la pobreza, a la salud y el bienestar y a las energías limpias.

Desde el Informe anterior, el correspondiente a 2023, España ha pasado de la posición decimosexta a la decimocuarta, superando a Suiza y Estonia en la clasificación mundial hacia el progreso de los ODS en tan solo un año<sup>44</sup>. Los datos muestran que no ha denotado tendencia decreciente en la consecución de ningún ODS, a pesar de que sí restan desafíos

---

<sup>40</sup> [Indicadores de los ODS — Indicadores de los ODS](#). Consultado el 17 de febrero de 2025.

<sup>41</sup> *Ibidem*.

<sup>42</sup> La totalidad del análisis del *Informe Mundial sobre Desarrollo Sostenible* de 2024 se ha extraído de: <https://reds-sdsn.es/el-informe-de-desarrollo-sostenible-2024-indica-que-una-reforma-urgente-de-naciones-unidas-podria-reactivar-el-avance-mundial-hacia-los-ods/>. Consultado el 17 de febrero de 2025.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

<sup>44</sup> Consúltase el anexo I.

importantes en siete ODS más<sup>45</sup>. El progreso de España es significativo, especialmente si se considera que en el primer Informe de 2016 ocupaba el puesto número treinta.

El ranking lo lideran los países nórdicos, y lo cierra Sudán del Sur ubicándose en último lugar, justo por detrás de la República Centroafricana, Chad y Somalia<sup>46</sup>. Sin duda, esta disparidad de puestos pone de relieve la desigualdad en los recursos propios destinados anualmente al desarrollo. La cola del ranking la ocupan los países más empobrecidos y vulnerables quienes, lógica e involuntariamente, se quedan rezagados en esta lucha por el progreso común.

Por la parte empresarial existe una iniciativa denominada *Forward Faster* del Pacto Mundial de la ONU que pretende colaborar con las empresas para impulsar y fomentar el alcance de los ODS<sup>47</sup>. Hasta el momento se cuenta con la participación de más de 1.770 empresas, entre las cuales 90 son sociedades españolas, como CaixaBank, Eurecat y Telefónica<sup>48</sup>. Así, se busca que las empresas se involucren en cinco grandes áreas: la igualdad de género, la acción climática, el salario digno, el impacto del agua y las finanzas e inversiones sostenibles.<sup>49</sup> Calificamos de acertado y oportuno este proyecto, pues consideramos que las grandes sociedades disponen de un mayor alcance para aplicar medidas a favor del desarrollo sostenible, gracias a su capacidad de innovación y a sus amplios recursos. Resulta favorable en esta lucha que el sector empresarial decida asumir el compromiso que le corresponde y tome las riendas en las decisiones hacia el progreso común, pues sus acciones pueden repercutir de forma positiva a nivel global.

El planeta se encuentra colmado de riquezas y tecnologías que brindan grandes oportunidades para el progreso común y equitativo. Cabe poner de relieve que para llegar a aprovecharlas de manera eficiente, resulta fundamental la contribución real y proporcional de cada actor del tablero. Sin lugar a dudas, con el escaso tiempo que resta hasta 2030, no hay lugar ni para la codicia ni para la desidia de los agentes sociales.

---

<sup>45</sup> Consúltense el anexo II.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> <https://www.pactomundial.org/noticia/en-que-situacion-se-encuentran-los-ods-de-la-agenda-2030/>. Consultado el 17 de febrero de 2025.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

## **5. INCIDENCIA DE LOS ODS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN ARAS DE FINANCIAR EL DESARROLLO SOSTENIBLE: LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL Y EL GRAVAMEN DE LOS GRANDES PATRIMONIOS**

### **5.1. LA CONTRIBUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL A LOS ODS 1, ODS 2 Y ODS 10**

En un mundo cada vez más deteriorado por la huella de carbono y una sociedad cada vez más consternada social y políticamente por las decisiones que se toman, se requieren acciones efectivas que logren aliviar tal situación. En este contexto, el sistema tributario español adquiere un papel relevante, pues implementando una reforma fiscal verde eficaz se puede lograr reducir el impacto ambiental, a través de acciones que premien la sostenibilidad y el avance, y de sanciones que penalicen las prácticas abusivas y degradantes. A pesar de que en los últimos años se han producido mejoras notorias, España sigue encontrando grandes retos en esta creciente crisis climática y social. Sin lugar a dudas, la fiscalidad ambiental puede ser una gran aliada para salir de la época recesiva que acontece en la actualidad, pues se trata de adoptar medidas que fomenten el cambio en las empresas y en la sociedad civil en general.

En el mismo sentido, la UE se ha pronunciado invitando a los Estados miembros a que adopten sus políticas fiscales en el ámbito concerniente<sup>50</sup>, destacando de esta forma la importancia de aumentar la recaudación a través de impuestos sostenibles. En el caso de España, la recomendación de las instituciones europeas toma especial relevancia, dado que en la actualidad los ingresos obtenidos mediante esta clase de tributos se encuentran significativamente por debajo de la media comunitaria.

Esta creciente necesidad de actuación del sistema tributario español se justifica por la escasa recaudación obtenida en estos últimos años para financiar proyectos de protección medioambiental<sup>51</sup>. Desde la entrada en vigor del Tratado de Maastricht<sup>52</sup>, se prohíbe al sector público endeudarse para tales fines, por lo que la fuente de financiación principal ha de ser

---

<sup>50</sup> Las líneas siguientes se desarrollan conforme a las recomendaciones mencionadas por MONTORO LÓPEZ, Ana: “Tendencias sobre la futura reforma fiscal verde en el sistema fiscal español”. En *European Public & Social Innovation Review*, núm. 9, 2024, pág. 3.

<sup>51</sup> La argumentación se fundamenta por las referencias señaladas de VILLAR EZCURRA, Marta: “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”. En *Crónica Tributaria*, número 107, 2003, pág. 125.

<sup>52</sup> Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992. DOCE, núm. 191, 29 de julio de 1992.

vía ingresos de naturaleza tributaria. De hecho, la OCDE ha sostenido que el uso de instrumentos económicos para respaldar la protección ambiental está pendiente de avance en España, ya que exclusivamente el 6% de los gastos del gobierno estatal en áreas de medio ambiente se financian vía impuestos y cánones ambientales.

Si bien todo ello resulta puramente cierto y la problemática de la fiscalidad medioambiental se ha convertido en un patrón que se repite prácticamente en cada nación desarrollada del planeta, existen otras trabas que inciden de forma más significativa, si cabe, en el desarrollo justo del ordenamiento jurídico español. Así pues, estamos hablando de las desigualdades sociales que fomenta el planteamiento actual del sistema tributario español, que atañe a los ODS 1, ODS 2 y ODS 10 de forma directa, pues en ellos se aboga por mitigar la pobreza y las disparidades entre clases sociales. Para conseguir una sociedad equitativa y con igualdad de oportunidades de crecimiento es imprescindible la intervención efectiva de los poderes públicos en aras de redistribuir la riqueza y de establecer las vías adecuadas para llevarlo a cabo.

Consideramos que esta reasignación de la riqueza debería efectuarse mediante el gravamen de los grandes patrimonios, que a menudo escapan de la tributación mediante distintas fórmulas de elusión fiscal, como por ejemplo, mediante la creación de fundaciones, asociaciones u otras formas jurídicas sobre las que recae la titularidad de la totalidad de los bienes patrimoniales, de forma que se evita todo tipo de impuesto que debería gravar dicha riqueza. Si la elusión ya supone prácticas tributarias que dificultan la equidad y el desarrollo social, en mayor magnitud atañe el fraude fiscal a la sociedad, contra el que todavía queda por luchar.

Sin duda, estas prácticas tributarias que se basan en la redistribución de la riqueza buscan la obtención de ingresos de mayor justicia tributaria, pues el fin pretendido no es financiar el gasto público necesario para alcanzar un estado del bienestar pleno a costa de empobrecer a la clase media, tal y como sucede en la actualidad. Por el contrario, el fin pretendido consiste en exigir cuotas tributarias acordes a la disponibilidad económica verdadera de cada contribuyente.

## 5.2. LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL

El cumplimiento con los deberes tributarios debería ser una premisa respetada y respaldada por todos los contribuyentes, puesto que quien no la sigue cae en el fenómeno de la evasión y, seguramente, del fraude fiscal. No obstante, la obligación no recae únicamente en el propio sujeto que paga impuestos, sino que también entran en juego las responsabilidades que posee el propio Estado, quien, como institución pública al servicio de los ciudadanos, ha de encargarse de administrar debidamente las contribuciones recaudadas, en aras de invertirlas en el bienestar social, con unas prioridades delimitadas y asentadas, de forma que el ciudadano perciba una mejora real en la calidad de vida, tal y como apuntaba Klaus Tipke, quien en repetidas ocasiones se ha referido a la moral tributaria del Estado<sup>53</sup>. Precisamente es lo que aboga el Estado del bienestar en el que se encuentra España en la actualidad, de forma que el contribuyente tiene unas expectativas sobre la diligente gestión del gasto público por parte del Estado, quien se financia fundamentalmente de fuentes tributarias de los sujetos obligados. En este sentido, el maestro alemán vuelve a pronunciarse, alegando que no pagar impuestos no solo supone un fraude al Estado, sino que también es un fracaso para la nación por el desconocimiento y la desconfianza que se produce ante las instituciones del Estado<sup>54</sup>.

Por tanto, aquello por lo que han de velar los ordenamientos jurídicos y, en particular, el ordenamiento jurídico español, es por mantener la transparencia en las actuaciones de sus instituciones, para así fomentar el aumento de la recaudación tributaria en aras de alcanzar un desarrollo equitativo y justo, donde todos los ciudadanos, indistintamente de su capacidad económica o estatus social, se benefician de unos servicios asistenciales mínimos, amparados bajo el sistema de la Seguridad Social.

Consideramos que las dos vías principales de las que dispone el Estado para lograr el incremento en la recaudación fiscal que logre eliminar las desigualdades sociales mediante la redistribución de la riqueza las constituyen, por una parte, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, y por otra, el gravamen progresivo de los hechos imponible patrimoniales, de forma que aquellos contribuyentes con mayores recursos o patrimonios participen del gasto público en una magnitud superior.

---

<sup>53</sup> Cita extraída de CORONAS VALLE, Daniel: “Disquisiciones en torno a Fiscalidad y Ética. Revisando la moralidad de los tributos”. En *Quincena Fiscal*, núm. 8, Sección Estudios, España, Quincena del 15 al 31 de octubre de 2021.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

### 5.2.1. INICIATIVA INTERNACIONAL

Los autores constantemente se plantean las posibilidades de desarrollo y avance que brindaría el establecimiento de un tratado fiscal mundial, siendo particularmente destacable la idea de crear un organismo fiscal mundial abogada por Attiya Waris, Experta Independiente de la ONU sobre deuda, así como obligaciones financieras internacionales y derechos humanos<sup>55</sup>. Sus aportaciones tienen como fin cambiar el panorama tributario internacional y propiciar el crecimiento económico necesario para cumplir con los propósitos de la Agenda 2030. El objetivo de esta alianza mundial consiste en que los Estados consigan abordar los desafíos de los abusos y evasiones fiscales, con tal de que los gobiernos sean capaces de recaudar los impuestos suficientemente necesarios para sufragar los servicios públicos de calidad y con ello, contribuir al progreso del desarrollo sostenible.

En este sentido cobra especial relevancia el papel de la GATJ<sup>56</sup>, quien lleva promoviendo campañas de convenios fiscales internacionales desde hace casi más de una década<sup>57</sup>. Finalmente, en 2024 la ONU accedió a entablar negociaciones con la organización para abordar la cuestión. Así, la ONU trata de promover en la actualidad la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional. Fue gracias a la aprobación de la Resolución 78/230 del 30 de agosto de 2024<sup>58</sup>, donde se adoptaron los términos de referencia por los Estados del proyecto para alcanzar una Convención Fiscal de la ONU. Se pretende que, gracias a la cooperación de los Estados miembros, se logre crear un sistema fiscal internacional funcional, justo, sólido e inclusivo, y que se consigan endurecer las normas internacionales en materia fiscal. Para llegar al fin se propone abordar unas metas, como el establecimiento de un gravamen a las sociedades multinacionales y a las personas físicas o jurídicas que posean patrimonios elevados, el tratamiento de los flujos financieros ilícitos o el impulso hacia las operaciones transparentes y la fluidez en el intercambio de informaciones entre Estados.

---

<sup>55</sup> Véase el apartado veintiocho de Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos: *Resumen de la quinta reunión entre períodos de sesiones para el diálogo y la cooperación sobre los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, Consejo de Derechos Humanos, 52º período de sesiones, documento A/HRC/52/54, 28 de febrero de 2023.

<sup>56</sup> La GATJ es una coalición mundial compuesta por cinco redes regionales en Asia, África, América Latina, América del norte y Europa que representan a organizaciones de todo el mundo y que promueven el movimiento de justicia en campos fiscales.

<sup>57</sup> La información sobre la GATJ ha sido extraída directamente de su página web: <https://globaltaxjustice.org/es/noticias/es-hora-de-una-convencion-fiscal-de-la-onu/#:~:text=Ahora%20las%20negociaciones%20para%20una,6%20de%20febrero%20de%202025>. Consultado el 25 de febrero de 2025.

<sup>58</sup> Asamblea General de las Naciones Unidas: Resolución 78/230, *Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations*, el 22 de diciembre de 2023, A/78/459/Add. 8, párr. 12.

En cuanto al seguimiento de la Convención Fiscal<sup>59</sup>, el 27 de noviembre de 2024 los Estados se reunieron para aprobar los términos de referencia, que suponen los primeros pasos para enfocar el camino hacia el desarrollo de la Convención, donde se recogen varias acciones del movimiento promovido a favor de la justicia fiscal internacional. En este ámbito, España formó parte de las 46 abstenciones que hubo entre los 180 Estados participantes, a pesar de que las votaciones a favor resultaron muy favorables en líneas generales, y las abstenciones no supusieron un gran impedimento para seguir con la Convención<sup>60</sup>. El último paso se ha producido en febrero de este año, durante los días 3, 4, 5 y 6, donde se han tenido lugar las sesiones organizativas para poder iniciar finalmente las negociaciones sobre el acuerdo marco.

### 5.2.2. INICIATIVA ESTATAL

En este sentido, el *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* emergido tras la crisis sanitaria mundial del COVID-19, se orienta a la modernización y el rescate de la economía española a través de inyecciones de financiación que ayuden a recuperar los niveles de producción y potencial de crecimiento previos a la época de recesión<sup>61</sup>. Así, el Plan se alinea con los propósitos que tienen por bandera la Agenda 2030, pues precisamente la décima y última palanca de la que se compone el Plan trata sobre la modernización del sistema tributario para poder lograr un crecimiento sostenible e inclusivo. Con el fin de abordar la palanca, se proponen cuatro componentes que se encargan de cerrar el listado. En particular, captan nuestra atención los dos primeros, relativos a la imposición de “*medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal*” y a la “*adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI*”.

Entre las propuestas de reforma<sup>62</sup>, además de la creación de impuestos que graven prácticas insostenibles como los depósitos de residuos en vertederos y la incineración o los envases plásticos no reutilizables, también encontramos la modernización del sistema fiscal,

---

<sup>59</sup> La información sobre la Convención Fiscal se ha basado en el contenido dispuesto por la GATJ en su página web: <https://globaltaxjustice.org/es/noticias/es-hora-de-una-convencion-fiscal-de-la-onu/#:~:text=Ahora%20las%20negociaciones%20para%20una,6%20de%20febrero%20de%202025>. Consultado el 25 de febrero de 2025.

<sup>60</sup> Consúltase el anexo III.

<sup>61</sup> Este desarrollo describe el documento del Gobierno de España: *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*. Disponible en: <https://planderecuperacion.gob.es>. Consultado el 12 de marzo de 2025.

<sup>62</sup> La exposición de las propuestas de reforma se articula en torno a lo planteado por el Gobierno en su página web: <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente27.pdf>. Consultado el 12 de marzo de 2025.

en aras de convertirlo en eficiente. En particular, el componente 27 es el encargado de enablar medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que propone incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias voluntariamente por el contribuyente, además de incentivar la cooperación y transparencia en tales operaciones, todo ello para lograr un crecimiento sostenible e inclusivo. El componente gira en torno a un proyecto de Ley de lucha contra el fraude fiscal, que se materializó en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>63</sup>, que tenía como objetivos la ampliación del concepto de paraíso fiscal, la limitación de los pagos en efectivos en determinadas transacciones económicas, el desarrollo de la lista de deudores a la Hacienda Pública, la prohibición de amnistías fiscales y el software de doble uso, y la adopción del valor de referencia como medida determinante de la base imponible de los impuestos patrimoniales.

En el mismo *Plan* se menciona la necesidad de implantación de un comité de personas expertas para llevar a cabo la reforma fiscal<sup>64</sup> y dentro de él, se explicita la urgencia de una política redistributiva nacional que sea coherente<sup>65</sup>. El planteamiento de la política redistributiva se justifica por la escasa coordinación existente entre el gravamen de la riqueza entre las distintas CCAA, quienes requieren de una tributación equitativa para no perjudicar la competencia fiscal entre los territorios<sup>66</sup>. Las diferencias impositivas entre CCAA principalmente vienen determinadas por los impuestos patrimoniales cedidos a las autonomías, quienes poseen competencias para regular determinados elementos de dichos tributos. Al análisis exhaustivo de este ámbito dedicaremos los próximos epígrafes.

---

<sup>63</sup> Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE, núm. 164, 10 de julio de 2021.

<sup>64</sup> Comité de personas expertas, Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf).

<sup>65</sup> Gobierno de España: Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Disponible en <https://planderecuperacion.gob.es>. Consultado el 15 de marzo de 2025.

<sup>66</sup> *Ibidem*.

### 5.3. EL GRAVAMEN DE LOS GRANDES PATRIMONIOS

#### 5.3.1. MARCO LEGAL Y JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

Los tributos que gravan el patrimonio se encuentran prácticamente en cada nación del planeta desde antaño. Encontramos los impuestos patrimoniales tradicionales, que gravan la propiedad física como bienes inmuebles, terrenos, etc., impuestos a las herencias y otros, que existen en casi cada país; además de los tributos patrimoniales no tradicionales, que incluyen los patrimonios financieros y otras formas de riqueza, como el patrimonio bursátil<sup>67</sup>. En este epígrafe nos referiremos a ambos, aunque principalmente haremos hincapié en el análisis de los tributos patrimoniales tradicionales, como son el IP, el ITSGF y el ISD.

Cuando se habla de reparto equitativo de riqueza se tiende a pensar en el aspecto progresivo de los impuestos, de forma que se asocia el nivel de tributación con la capacidad económica del contribuyente, tal y como ocurre en el IRPF con los tramos aplicables en función de la renta sujeta a gravamen. Incongruentemente, no se suele relacionar de forma tan directa con el concepto de reasignación de la riqueza en relación a los tributos patrimoniales, que son precisamente los encargados de conseguir los grandes efectos redistributivos deseados, en línea con los valores constitucionales arraigados en la sociedad española<sup>68</sup>.

Nuestra Carta Magna alude al principio de capacidad económica en el artículo 31.1, donde se preceptúa que *“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”*. Posteriormente aparece la misma idea conceptuada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>69</sup>, de forma que se expresa análogamente lo dispuesto por el artículo 31.1. de la CE. El TC se ha pronunciado al respecto en el fundamento jurídico 4 de la Sentencia 221/1992<sup>70</sup>, y lo ha definido como la aptitud de los contribuyentes para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que se relaciona directamente con la aportación en

<sup>67</sup> LÓPEZ, Ramón E. y STURLA, Gino: “Hiperfortunas y superricos: ¿por qué tiene sentido un impuesto al patrimonio?”. En Revista de la CEPAL, núm. 132, 2020, pág. 241.

<sup>68</sup> BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel: “Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel”. En Revista de Economía Pública, núm. 177, 2006, pág. 25.

<sup>69</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302, 18 de diciembre de 2003.

<sup>70</sup> Pleno. Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992. Cuestiones de inconstitucionalidad 1.062/1988 y 2.191/1990 (acumuladas). En relación con el art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el art. 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril. Voto particular. BOE, núm. 16, 19 de enero de 1993.

función de la verdadera riqueza de la que es titular el contribuyente<sup>71</sup>. Por tanto, aquello que viene a defender el TC es que la capacidad económica se refiere a que la contribución al bien común de la sociedad exigible a cada sujeto será diferente, por lo que para determinarla habrán de medirse la riqueza disponible en cada caso.

Siguiendo las líneas del artículo 156.1 de la CE, las CCAA disponen de autonomía financiera para gestionar sus competencias tributarias, aunque deben sujetarse a los principios de coordinación con la hacienda estatal y solidaridad entre los nacionales. Cabría, por tanto, pensar que, si el sistema tributario debe someter a gravamen los hechos impositivos en función del índice de riqueza, de igual forma han de actuar las CCAA en el desarrollo y recaudación de los tributos cedidos en su favor. Paradójicamente, desde 1997, año en que las CCAA reciben la atribución de competencias en la cesión de tributos en virtud de la Ley 14/1996<sup>72</sup>, las diferencias soportadas en las cargas tributarias en función del territorio donde se reside han aumentado disparatadamente<sup>73</sup>. El debate se originó por la desigualdad resultante de las cantidades exigibles en imposiciones patrimoniales, especialmente en el ISD, que fomentan el desplazamiento de capitales a las CCAA donde se ha relajado la carga tributaria mediante notorias reducciones o bonificaciones en las cuotas devengadas<sup>74</sup>.

Desde luego, la línea que separa la autonomía financiera atribuida a las CCAA de los principios materiales de capacidad económica, igualdad y progresividad del sistema tributario extraídos del precepto constitucional se encuentra difusa en la actualidad. Cabría cuestionarse hasta qué punto la competencia autonómica para reducir la carga de los tributos de forma que se estipulen como cantidades meramente simbólicas aunque no los lleguen a hacer desaparecer, contribuye a un sistema tributario equitativo y justo, que tiene por bandera la defensa de los propósitos contenidos en la Agenda 2030.

---

<sup>71</sup> Sobre el fundamento y contenido de la capacidad económica en el marco constitucional, consúltese ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional”. En VV.AA.: *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*. Volumen III / coord. por Andrea Amatucci, 2011, págs. 79-106; “El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación”. En VV.AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Álvaro Rodríguez Bereijo (hom.), Vol. 1, 2010 (Tomo I), págs. 163-182 y “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del derecho de la Unión Europea”. Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 162, 2014, págs. 29-60.

<sup>72</sup> Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. BOE, núm. 315, 31 de diciembre de 1996.

<sup>73</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago: “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas a debate”. En *Tributos Locales*, núm. 169, España, 2024, pág. 145.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

Por si no obsta lo mencionado hasta ahora, si seguimos extrayendo disposiciones constitucionales que corroboren lo defendido, en el artículo 157.2 CE se indica que las CCAA no podrán adoptar prácticas tributarias que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios, que se refiere a las medidas tributarias que impidan la libre circulación de personas y bienes en el territorio nacional, siguiendo el tenor de la Sinopsis del artículo 157.2 CE<sup>75</sup>. Por tanto, sería otra razón añadida por la que deberían controlarse las facultades de las CCAA para la configuración de las reducciones, bonificaciones o demás elementos esenciales de los tributos patrimoniales que contribuyan a configurarlos como cantidades meramente simbólicas.

Sin duda, extrapolándolo al ámbito que nos atañe, el de la Agenda 2030, se estaría contraviniendo los fines perseguidos por los ODS 1, 2 y 10, pues la laxitud con la que finalmente recaudan los tributos cedidos algunas CCAA y las diferencias respecto a las comunidades vecinas atenta directamente contra la igualdad social y fomenta la pobreza de determinados territorios, ya que las cargas impositivas a las que se ven sometidos unos y otros contribuyentes se ven extremadamente polarizadas. Por tanto, cabría afirmar que los puntos de conexión generadores de conflictos tributarios más reseñables entre los distintos territorios son principalmente los vínculos subjetivos entre CCAA con presupuestos diferentes<sup>76</sup>.

### **5.3.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

El IP, denominado originariamente como Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas tras su creación en el año 1977 por el artículo 1 de la Ley 50/1977<sup>77</sup>, es un tributo de carácter directo, de naturaleza personal y periódico, que se devenga cada 31 de diciembre, y que grava el patrimonio del sujeto pasivo, esto es, la titularidad del conjunto de sus bienes y derechos económicos, aminorados por las cargas y gravámenes a los que se vean sometidos, junto con las deudas y obligaciones personales a las que deba hacer frente, siguiendo las líneas del artículo 1 de la Ley del IP.

---

<sup>75</sup> <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=157&tipo=2>. Consultado a 7 de marzo de 2025.

<sup>76</sup> CORS, Xavier: “Propuestas para evitar la externalidad impositiva y conseguir la armonización fiscal entre las CCAA”. En Quincena Fiscal, núm. 22, Sección Estudios, España, Quincena del 15 al 31 de diciembre de 2021.

<sup>77</sup> Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE, núm. 274, 16 de noviembre de 1977.

Históricamente, ha sido un impuesto caracterizado por su inestabilidad en el tiempo. Así, el impuesto creado en 1977 fue desfiscalizado de facto en 2008 por el artículo tercero de la Ley 4/2008<sup>78</sup>, que se encargó de establecer una bonificación estatal del 100% de su cuota íntegra y de derogar la obligación de presentar la respectiva autoliquidación<sup>79</sup>. Posteriormente se reimplantó con carácter temporal en el ordenamiento jurídico español en el año 2011, por el Real Decreto-ley 13/11<sup>80</sup>, que modificó la Ley 19/1991, del IP<sup>81</sup>, tras la crisis acaecida en los años anteriores. Emergió ante la necesidad de afianzar la estabilidad económica de la nación e impulsar la recuperación y el empleo mediante ingresos tributarios tal y como se indica en el preámbulo del propio Real Decreto.

El resurgimiento del Impuesto se debe, por tanto, a la necesidad de adoptar medidas financieras, que ponen de manifiesto el principio de equidad, ya que se requería de una mayor contribución para escapar de la crisis de quienes poseen una capacidad económica superior, de forma que se lograra respetar el cumplimiento de los objetivos de estabilidad financiera establecidos por España<sup>82</sup>. Por tanto, observamos, el sometimiento a tributación de la manifestación de la capacidad económica recogida en el reiteradamente mencionado artículo 31.1 CE. Así pues, el titular de un patrimonio es quien debe tributar en función del valor neto de dicha riqueza, en aras de contribuir a la cobertura de los servicios y al aseguramiento de la cohesión social, mediante la financiación del gasto público.

En la actualidad, se trata de un tributo cedido a las CCAA mediante la Ley 22/2009<sup>83</sup>, quienes poseen amplias competencias normativas tanto para su exigibilidad como para la determinación de las cuantías y para establecer las bonificaciones de la cuota, pues cada autonomía ha configurado su propio régimen tributario<sup>84</sup>. Algunas CCAA han hecho uso de las competencias reconocidas a su favor manteniendo deducciones del cien por cien de la

---

<sup>78</sup> Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. BOE, núm. 310, 25 de diciembre de 2008.

<sup>79</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: “Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 160, Sección Estudios, cuarto trimestre de 2013.

<sup>80</sup> Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. BOE, núm. 224, 17 de septiembre de 2011.

<sup>81</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, 7 de junio de 1991.

<sup>82</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María: “Los llamados impuestos sobre los ricos”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, Sección Estudios, segundo trimestre de 2012.

<sup>83</sup> 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. BOE, núm. 305, 20 de diciembre de 2009.

<sup>84</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *El sistema impositivo en España*, en Manual de Derecho Tributario. Parte Especial, 20ªed., Aranzadi, España, 2023.

cuota durante años, como ocurre con la Comunidad de Madrid desde 2008, debido a lo establecido por el artículo 2.2.Dos de la Ley 3/2008<sup>85</sup>, o con Extremadura, quien desde la entrada en vigor del Decreto-ley 4/2023<sup>86</sup>, cuenta con una bonificación total de la cuota, pues así lo ampara su artículo 1.3<sup>87</sup>. Este escenario tributario ha cambiado con la aparición del ITSGF, creado por la Ley 38/2022<sup>88</sup>, impuesto que ha venido a forzar a las CCAA a restablecer las cuotas del IP, que no olvidemos que se trata de un tributo cedido a las autonomías, ya que la instauración del ITSGF, de recaudación estatal, ha servido como aliciente para que las CCAA no perdieran una importante fuente de financiación mediante la respectiva recaudación del IP, pues en otro caso el contribuyente habría de tributar por el ITSGF, que escapa de su competencia y va destinado íntegramente a las arcas del Estado.

La configuración estatal del impuesto se encarga de gravar los patrimonios de los contribuyentes que superen el millón de euros, ya que se establece una exención de hasta 300.000 euros por vivienda habitual, recogida en el apartado nueve del artículo 4 de la LIP, y otra de 700.000 euros por mínimo exento general<sup>89</sup>. Las CCAA podrán aprobar otros importes reductores de la base imponible en concepto de mínimo exento general, contemplado en el apartado dos del artículo 28 de la misma LIP, por lo que los mencionados importes supondrían unos criterios aplicables subsidiariamente<sup>90</sup>. Además, en el propio artículo 4 de la LIP se recoge el listado de bienes y derechos que se declaran exentos, siendo los más relevantes las obras de arte y antigüedades hasta un valor tasado en su respectiva legislación, el ajuar doméstico, las obras de propiedad intelectual e industrial, la titularidad de empresas individuales y las participaciones en sociedades. Por tanto, toda persona física que posea cualesquiera de estos bienes o derechos o desee invertir su fortuna en ellos quedará exonerado de manera directa del pago del impuesto.

---

<sup>85</sup> Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE, núm. 66, 18 de marzo de 2009.

<sup>86</sup> Decreto-ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas. BOE, núm. 252, 21 de octubre de 2023.

<sup>87</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María: “Los llamados impuestos sobre los ricos”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, Sección Estudios, segundo trimestre de 2012.

<sup>88</sup> Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. BOE, núm. 312, 28 de diciembre de 2022.

<sup>89</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María: “Los llamados impuestos sobre los ricos”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, Sección Estudios, segundo trimestre de 2012.

<sup>90</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: “Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 160, Sección Estudios, cuarto trimestre de 2013.

Puesto que ya sabemos que se trata de un tributo cedido, las CCAA también podrán aprobar el tipo de gravamen aplicable a la correspondiente base liquidable. En su defecto, en el artículo 30 LIP se establece una escala estatal, cuyas tarifas oscilan entre el 0'2% y el 3'5%, en función del patrimonio sujeto a imposición<sup>91</sup>. Como podemos observar, estos tipos se ajustan a la razón de ser del tributo, que sería el gravamen patrimonial de las verdaderas grandes fortunas, ya que a las bases liquidables que escasamente rebasan el millón de euros, que vienen a suponer precisamente los patrimonios de las clases medias, apenas se les aplica un 0'2%, de forma que se grava en una superior magnitud las riquezas que rebasen de forma extrema tales cuantías patrimoniales.

Para que el impuesto funcionase y realmente se ciñese a su propósito inicial, que es someter a imposición los grandes patrimonios mediante esa mayor capacidad económica, debería, tratar de ajustar la configuración del tributo a tales fines, para asegurar que no se acaban sometiendo a imposición los ahorros no consumidos de la clase media trabajadora, obtenidos a lo largo de los años, y para la obtención de los cuales ya se hayan tributado debidamente pues, como ya hemos apuntado, los impuestos han de ser regulados de tal manera que no se desincentive el esfuerzo al trabajo de la población. Creemos que la propia Ley del IP posee ciertos mecanismos por los que pueden quedar efectivamente exentas de tributación las grandes fortunas reales, ya que vía exención de los bienes afectos a actividades empresariales individuales y las participaciones en sociedades es por donde principalmente se permite escapar de tributar a los tenedores de riquezas significativas. Por tanto, la configuración del tributo debería ocuparse de someter a gravamen aquellos bienes o derechos sobre los cuales el contribuyente pueda percibir como atractivo invertir para eludir el tributo.

### **5.3.3. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**

#### **5.3.3.1. ORIGEN Y REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO**

El ITSGF, encargado de gravar el patrimonio neto de las personas físicas que supere los tres millones de euros, fue creado, como ya hemos mencionado en el epígrafe anterior, por la Ley 38/2022, y se configuró como un tributo objetivo, directo, periódico y complementario del IP<sup>92</sup>. El impuesto tiene, por un lado, el fin de paliar las diferencias de las

---

<sup>91</sup> Consúltase Anexo VI.

<sup>92</sup> GARCÍA DE PABLOS, Félix: “Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas”. En Quincena Fiscal, núm. 10, Sección Estudios, España, 2024.

cargas impositivas exigibles en el IP en las diversas CCAA, ya que algunas lo han llegado a desfiscalizar, tal y como se recoge en el apartado V del Preámbulo de la propia Ley; y por otro, exigir un importe contributivo mayor a los tenedores de patrimonios de notoria relevancia<sup>93</sup>. En principio, se instauró de manera temporal, para ser declarado durante los ejercicios de los años 2022 y 2023, ante un contexto de tensiones inflacionistas y de crisis energética, pero fue prorrogado indefinidamente por el apartado segundo de la disposición adicional quinta del Real Decreto-Ley 8/2023<sup>94</sup>, hasta el momento en que se logre configurar una reforma del sistema tributario autonómico, pues las divergencias de gravamen en los tributos patrimoniales varían significativamente de una CCAA a otra<sup>95</sup>.

La base imponible se conforma por el patrimonio neto del que es titular el sujeto pasivo<sup>96</sup>, determinado por el diferencial entre los bienes y derechos del titular y las cargas y gravámenes que deba soportar, además de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder, de forma que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se efectúa en relación a la verdadera y real capacidad económica del contribuyente. Así, el tributo tiene el doble fundamento de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de gravar conforme a la capacidad económica del sujeto, que ha de recaer en una “*riqueza o renta real o potencial*”, de la que normalmente el consumo, la renta o el patrimonio suelen ser las manifestaciones más significativas. Esta base imponible se estipulará de acuerdo con las reglas del Capítulo IV de la Ley 19/1991, del IP, por lo que se le reducirá un importe de 700.000 euros del mínimo exento, tanto a ciudadanos residentes como a no residentes. Por otro lado, las tarifas progresivas estipuladas oscilan entre el 1’7% y el 3’5%, aplicables a contar desde una base liquidable que alcance los tres millones de euros<sup>97</sup>. El impuesto también tiene en cuenta el principio de no confiscatoriedad, ya que los contribuyentes sujetos por obligación personal cuyas cuotas íntegras sumadas del ITSGF junto con las del IRPF y del IP no puede superar el 60% de las bases imponibles del IRPF. En el caso de que la cuota

---

<sup>93</sup> GARCÍA DE PABLOS, Félix: “Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas”. En Quincena Fiscal, núm. 10, Sección Estudios, España, 2024.

<sup>94</sup> 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. BOE, núm. 310, 28 de diciembre de 2023.

<sup>95</sup> PALAO BANACLOCHE, Carmen: “La naturaleza periódica del IBI y del IVTM como argumento para impugnar el Impuesto sobre las Grandes Fortunas. El futuro de este impuesto tras su prórroga indefinida”. En Tributos Locales, núm. 166, España, 2024, pág. 39.

<sup>96</sup> El contenido subsiguiente sobre la base imponible y el principio de no confiscatoriedad se ajusta a las directrices establecidas por GARCÍA DE PABLOS, Félix: “Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas”. En Quincena Fiscal, núm. 10, Sección Estudios, España, 2024.

<sup>97</sup> Consúltese el anexo IV.

excediera el umbral, se reducirá la cuantía hasta alcanzar el límite, sin que en ningún caso la reducción supere el 80% de la cuota.

Parece que la aparición de este impuesto ha supuesto una rectificación unilateral del Estado central ante las decisiones divergentes de las CCAA, ya que en el punto 2 del apartado dos del artículo 3 de la Ley 38/2022 se establece que el impuesto no puede cederse a las CCAA, y en el consiguiente apartado diecisiete se alude a las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, que corresponden de forma exclusiva al Estado. Así pues, se estaría dejando entrever la voluntad del legislador de tratar de unificar las cuotas exigibles a las personas físicas que posean grandes patrimonios, ya que la autonomía de las CCAA parece haberse desmedido, hasta el punto de haber asumido competencias impropias en aras de dejar implícitamente derogado, suprimido y/o inaplicado el IP, además del ISD, al que nos remitiremos más adelante. No cabría olvidar que la cesión de un tributo a las CCAA en ningún caso implica la transmisión de la titularidad de la potestad tributaria originaria del Estado central. A este respecto, el apartado dos del artículo 19 de la Ley 8/1980, de financiación de las CCAA<sup>98</sup>, viene a destacar que el ejercicio de las competencias normativas de las CCAA en ningún caso podrá atentar contra el principio de solidaridad entre los españoles, ni podrán adoptar medidas discriminatorias por razón del lugar donde se ubican los bienes o donde se obtienen las rentas, así como se indica que las CCAA se cerciorarán de mantener unas cuotas fiscales análogas a las del resto de comunidades.

Como mencionábamos a comienzos del presente capítulo, el fin del aumento de la recaudación vía ingresos tributarios propuesto ha de efectuarse teniendo por bandera los principios constitucionales de progresividad, capacidad económica e igualdad, ya que parece que aumentar las cuotas tributarias no supone una tarea difícil para el legislador, pero llevarlo a cabo asegurando el bienestar y enriquecimiento de la sociedad, afianzando unas condiciones materiales para vivir dignamente y velando por un sistema tributario justo resulta una labor complicada en la actualidad.

Sin embargo, la configuración del ITSGF posee ciertas exenciones que pueden servir al contribuyente como puente para liberarse de la tributación, de idéntica manera que ocurre con el IP. Para comenzar, el impuesto se configura como de naturaleza personal, esto es,

---

<sup>98</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, 1 de octubre de 1980.

únicamente grava el patrimonio de las personas físicas, no así el de fundaciones, asociaciones, sociedades o cualquier otra figura jurídica que no verse sobre la persona natural. Además, el tributo presentan las mismas exenciones que las establecidas para los bienes y derechos exentos en el vigente IP, ubicados en el artículo 4 de la Ley del IP<sup>99</sup>. Entre ellas destacan el ajuar doméstico, los objetivos de arte y antigüedades y los derechos económicos sobre la actividad empresarial individual y la titularidad de participaciones en sociedades. Con las exenciones vigentes, se puede afirmar que el rehabilitado IP podría gravar el patrimonio de menos del uno por ciento de la población española<sup>100</sup>.

En la actualidad, este tributo se encuentra inmerso en una gran polémica doctrinal acerca de su constitucionalidad, donde se encuentran opiniones y posturas de todos los gustos. Algunos apuntan hacia una dudosa cabida dentro del ordenamiento jurídico español, ya que alegan que ambos impuestos, IP e ITSGF, recaen sobre idénticos bienes y derechos, de manera que piensan que se está gravando la misma capacidad económica<sup>101</sup>. Bajo nuestro punto de vista, existen dos razones fundamentales que zanján el debate. Por un lado, mientras que el hecho imponible del IP versa sobre la titularidad de los bienes y derechos cuya titularidad recae en el sujeto pasivo, el hecho imponible del ITSGF consiste en gravar el exceso de valor patrimonial de los bienes y derechos del sujeto pasivo que superen los tres millones de euros<sup>102</sup>. Por otro lado, habría que tener en cuenta que la cuota debidamente satisfecha por el IP del mismo ejercicio puede deducirse de la correspondiente cuota devengada del ITSGF<sup>103</sup>. Es por ello que la duplicidad impositiva no acaece en el vigente ITSGF, pues ni coincide el hecho imponible ni se duplican las cantidades a ingresar por los sujetos pasivos.

De hecho, parece que el mantenimiento del ITSGF esté surtiendo efecto, ya que la reacción de las CCAA ante la presencia del nuevo impuesto recaudado por el Estado ha provocado que muchas de ellas hayan revertido las bonificaciones en el ya referido IP e incrementado el mínimo exento, en su caso. Por ejemplo, contamos con la situación extrema

---

<sup>99</sup> GARCÍA DE PABLOS, Félix: “Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas”. En *Quincena Fiscal*, núm. 10, Sección Estudios, España, 2024.

<sup>100</sup> *Ibidem*.

<sup>101</sup> PALAO BANACLOCHE, Carmen: “La naturaleza periódica del IBI y del IVTM como argumento para impugnar el Impuesto sobre las Grandes Fortunas. El futuro de este impuesto tras su prórroga indefinida”. En *Tributos Locales*, núm. 166, España, 2024, pág. 49.

<sup>102</sup> *Ibidem*.

<sup>103</sup> GARCÍA DE PABLOS, Félix: “Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas”. En *Quincena Fiscal*, núm. 10, Sección Estudios, España, 2024.

de Andalucía, que con la creación de la Ley 12/2023, de 26 de diciembre<sup>104</sup>, ha pasado de bonificar el 100% del impuesto a ofrecer la elección al contribuyente mediante dos vías para bonificar la cuota mientras el ITSGF se encuentre en vigor, a elegir entre la bonificación de la diferencia entre la cuota íntegra del IP y la cuota que correspondería al ITSGF, o una bonificación autonómica del 100%, tal y como se indica en su disposición transitoria quinta. De idéntica manera ha actuado la Comunidad de Madrid con la Ley 12/2023<sup>105</sup>, ya que en su disposición transitoria séptima se establece una bonificación autonómica entre la diferencia en la cuota de ambos tributos. También Galicia, con la adopción de la disposición transitoria tercera de la Ley 10/2023<sup>106</sup>, establece una bonificación del cincuenta por ciento que se reducirá en el importe de la cuota del ITSGF a pagar. Murcia, por su parte, ha incrementado la cuantía mínima exenta hasta los 3.700.000 euros para los ejercicios de 2023 y 2024 con la disposición adicional octava de su Ley 4/2023<sup>107</sup>. De igual forma han actuado las Islas Baleares y Cantabria, estableciendo un mínimo exento de 3.000.000 con sus respectiva normativa, pues así lo ha recogido el artículo 8 para el caso de Baleares con la Ley 12/2023<sup>108</sup>, y la disposición adicional tercera de la Ley 3/2024<sup>109</sup>, para el caso de Cantabria. El fin de las CCAA con la recuperación de la recaudación es que los contribuyentes que a priori deberían tributar por el ITSGF no lo hagan y únicamente satisfagan las cuotas del IP, de forma tal que la recaudación se mantenga en sus respectivos territorios y no acabe en las arcas estatales como ocurriría en caso contrario con las cantidades satisfechas mediante el ITSGF<sup>110</sup>.

Con todos los argumentos debidamente expuestos, consideramos que es necesario establecer algunas matizaciones al respecto. El mantenimiento del ITSGF es plenamente imprescindible para el buen funcionamiento del ordenamiento jurídico español, pues no se

---

<sup>104</sup> Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024. BOE, núm. 8, 9 de enero de 2024.

<sup>105</sup> Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas. BOE, núm. 71, 21 de marzo de 2024.

<sup>106</sup> Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. BOE, núm. 39, 14 de febrero de 2024.

<sup>107</sup> Ley 4/2023, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2024. BOE, núm. 30, 3 de febrero de 2024.

<sup>108</sup> Ley 12/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2024. BOE, núm. 25, 29 de enero de 2024.

<sup>109</sup> Ley 3/2024, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE, núm. 14, 16 de enero de 2025.

<sup>110</sup> Tal y como se concluye en:

<https://www.economista.es/declaracion-renta/noticias/12716971/03/24/las-ccaa-afinan-estrategias-en-el-impuesto-sobre-el-patrimonio-.html#:~:text=Andaluc%C3%ADa%2C%20Asturias%2C%20Islas%20Baleares%2C,resto%20aplican%20la%20escala%20estatal>. Consultado el 15 de marzo de 2025.

nos puede olvidar que vivimos en un Estado del bienestar, que cuenta con una amplia gama de servicios públicos que favorecen a la totalidad de la sociedad, que precisamente han de ser financiados por esta y, en consecuencia, quienes disponen de mayor capacidad económica habrán de contribuir en tal proporción. No obstante, también creemos que debería configurarse el impuesto, así como el resto de tributos patrimoniales existentes, de modo que no suponga un desincentivo al esfuerzo, a la deslocalización de las fortunas hacia otros territorios más laxos impositivamente hablando o a cualquier tipo de actividad que abarque la creación de riqueza, pues estaríamos rechazando de forma radical a una de las principales fuentes de ingresos tributarios. En este sentido, cobra especial relevancia el argumento defendido por el economista Arthur Laffer, sobre la Curva de Laffer y la relación con los impuestos<sup>111</sup>. Así, el economista explica que una subida en los tipos impositivos no necesariamente desemboca en un mayor nivel de ingresos gubernamentales, ya que, si los Estados incrementan más allá del punto óptimo la actividad impositiva, pueden recaudar menos que si moderan los tipos de gravámenes en aras de fomentar el consumo o la inversión, que no cabe olvidar que habrá de llevarse a cabo de forma sostenible<sup>112</sup>.

Por ello, creemos que el legislador posee una labor muy relevante en este ámbito, ya que ha de lograr un equilibrio entre gravar de manera progresiva los hechos imposables que acarrear mayores riquezas y no incentivar la elusión, la evasión, el fraude fiscal ni el traslado al extranjero de los grandes patrimonios, pues estas acciones conllevarían una pérdida significativa de financiación que de otra manera nutriría la calidad de vida de la sociedad española y estaría impulsando el desarrollo y el progreso de las clases sociales con menores recursos, que precisamente es el fin perseguido por los ODS 1, ODS 2 y ODS 10 de la Agenda 2030.

Sin duda, la aprobación del ITS GF es una medida acertada en aras de alcanzar el objetivo recaudatorio, pero tal vez deberían relajar o moderar de alguna forma los tipos de gravámenes aplicables, ya que tratándose de un impuesto periódico, exigible anualmente tanto de modo personal como real, suponen cuantías económicas líquidas que puede que los contribuyentes no estén dispuestos a asumir y prefieran, en el peor de los casos, evadirlas, perjudicando en mayor magnitud a la totalidad de la sociedad. Por tanto, pensamos que debería ponerse el foco en configurar los hechos imposables del tributo de forma que se grave

---

<sup>111</sup> Consúltense el anexo V.

<sup>112</sup> CASPARRI, María Teresa y ELFENBAUM, Melisa: “La Curva de Laffer y el impuesto inflacionario”. En Revista de Investigación en Modelos Matemáticos aplicados a la Gestión y la Economía, año 1, vol. I, pág. 91.

el mayor número de actividades factibles que pongan de manifiesto y se vinculen con la capacidad económica real de la persona, como por ejemplo, mediante la inclusión de las obras de arte o las participaciones sociales, para asegurar su tributación en el impuesto; y que el tipo de gravamen sea lo más progresivo posible, por lo que se pueda llegar a fomentar que los acumuladores de riqueza moderados, cuyo patrimonio no sea totalmente desmedido, puedan encontrar atractivo instalarse o permanecer en España, contribuyendo al gasto público nacional, siempre y cuando cumplan las leyes y se ciñan a la legislación.

### **5.3.3.2. BREVE APUNTE SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Como mencionamos en el epígrafe anterior, la aprobación del ITSGF no ha gozado de aceptación por determinadas CCAA, pues creen que el hecho de que el nuevo impuesto reproduzca los elementos esenciales del IP puede mermar la seguridad jurídica, además de provocar un exceso de tributación en ciertos casos.

Fruto del descontento surgido de la aparición del IP, que sin duda ha obligado a las CCAA a rectificar la configuración del IP ante la posibilidad de perder una significativa fuente de financiación, el ITSGF ha sido recurrido por la Comunidad de Madrid, por la Junta de Andalucía, por la Xunta de Galicia, por el Gobierno de la Región de Murcia y por la Asamblea de Madrid<sup>113</sup>, ya que dichas CCAA interpusieron un recurso de

---

<sup>113</sup> Las líneas siguientes que exponen los motivos de las CCAA han sido extraídas del estudio de GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: “La dudosa constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas”. En *Tributos Locales*, núm. 161, España, 2023, pág. 169 y 170.

inconstitucionalidad recogido por las STC 149/2023<sup>114</sup>, 170/2023<sup>115</sup>, 171/2023<sup>116</sup>, 189/2023<sup>117</sup> y 190/2023<sup>118</sup>, respectivamente.

El letrado autonómico de la Comunidad de Madrid alega, entre otras cuestiones procedimentales relativas a la vía elegida por el legislador para la aprobación del ITSGF, que

---

<sup>114</sup> Pleno. Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio. Voto particular. BOE, Sección del Tribunal Constitucional, núm. 301, 18 de diciembre de 2023.

<sup>115</sup> Pleno. Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1258-2023. Interpuesto por el Gobierno de la Junta de Andalucía respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, Sección del Tribunal Constitucional, núm. 304, 21 de diciembre de 2023.

<sup>116</sup> Pleno. Sentencia 171/2023, de 22 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1951-2023. Interpuesto por el Gobierno de la Xunta de Galicia respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, corresponsabilidad capacidad económica y no confiscatoriedad, fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, Sección Tribunal Constitucional, núm. 304, 21 de diciembre de 2023.

<sup>117</sup> Pleno. Sentencia 189/2023, de 12 de diciembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1922-2023. Interpuesto por la Asamblea de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, núm. 16, 18 de enero de 2024.

<sup>118</sup> Pleno. Sentencia 190/2023, de 12 de diciembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1993-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, núm. 16, 18 de enero de 2024.

el hecho imponible del ITSGF, que grava patrimonios que superen el umbral de 3.000.000 de euros, se solapa con el del IP, el cual somete a gravamen los patrimonios de las personas físicas que se encuentren por debajo del mínimo exento fijado por las CCAA, o 700.000 euros, en su defecto, pues así se indica en el antecedente b) de la STC 149/2023. En este sentido, no cabe olvidar que el hecho imponible del IP consiste en gravar la titularidad de los bienes y derechos del sujeto pasivo, mientras que el del ITSG versa sobre el gravamen del exceso de valor patrimonial que supere los 3.000.000 de euros, además de que la cuota abonada por el IP, cuyo destino son las arcas autonómicas, puede deducirse de la cuota a ingresar en concepto de ITSGF, siempre que se encuentre efectivamente satisfecha, por lo que, en cualquier caso, no se está gravando en dos ocasiones un mismo hecho imponible. En el fundamento jurídico 1.a) de la Sentencia se especifica que la relación entre las cuotas a ingresar por un tributo y otro resultan meramente complementarias, ya que los sujetos pasivos del ITSGF únicamente tributarán por el exceso de patrimonio no gravado por el IP.

De forma añadida, en la propia demanda se alega la vulneración del principio de seguridad jurídica amparado por el artículo 9.3 CE, ya que la aprobación del ITSGF se publicó en el BOE el 28 de diciembre de 2022 y entró en vigor al día siguiente, para gravar los patrimonios vigentes durante el año 2022, con una retroactividad en grado medio. No obstante, el propio letrado autonómico admite que la CE no contiene prohibición expresa de retroactividad sobre las normas tributarias, por lo que la fecha de su aprobación no debe suponer un motivo para declarar inconstitucional el impuesto.

Los antecedentes que atañen en mayor medida a la razón de ser del trabajo los constituyen los apartados d) y e) de la STC 149/2023, ya que en ellos se abordan la presunta infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, además de la vulneración de la autonomía política y financiera de las CCAA. El TC se ha pronunciado al respecto, alegando en el fundamento jurídico 4 que “*el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica*” consagrado en el artículo 31.1 CE confiere al legislador el derecho a configurar la contribución en cada caso, de acuerdo con la capacidad económica reflejada. Además, el TC prosigue aludiendo que basta con que dicha capacidad exista, bien como riqueza o renta real o potencial, para que haya “*fundamento*” de la imposición, esto es, para que el legislador cree el Impuesto. En cuanto a la no confiscatoriedad, la Comunidad de Madrid reivindica que los tipos impositivos del ITSGF resultan extremadamente elevados en comparación con la rentabilidad que los

distintos activos financieros rentan en el mercado actualmente. El TC contesta en el punto b) del fundamento jurídico 4.C), ya que el parámetro de la rentabilidad mencionado resulta indiferente al índice de capacidad gravado por el ITSGF. En este sentido, el TC advierte de la importancia de atender a los tipos de gravamen efectivos, y no únicamente a la tarifa de gravamen, pues existen otros elementos de cuantificación del tributo que pueden minorar la cuota tributaria. Así, el principio de no confiscatoriedad habría de evaluarse relacionando la cuota a ingresar con el valor del patrimonio neto gravado.

La Junta de Andalucía, por su parte, ha fundado su recurso de inconstitucionalidad en un triple argumento, a saber: la vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Andalucía, la infracción del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y el incumplimiento del artículo 23.2 CE por el procedimiento adoptado para la aprobación del ITSGF, tal y como se especifica en el primer antecedente de la STC 170/2023. En cuanto al primer argumento, el letrado autonómico apunta que el ITSGF ha sido creado con el objetivo de vaciar de contenido la competencia autonómica en materia del IP, pues se pretende neutralizar las bonificaciones aprobadas por las CCAA en tal tributo. A este respecto, el TC ofrece más argumentos de los apuntados en la anterior STC 149/2023, ya que en su fundamento jurídico 2 añade que el ITSGF no afecta en ningún aspecto ni a la normativa ni a la cesión del IP, pues tanto la recaudación del IP como la autonomía financiera y política de las CCAA se mantienen intactas. Seguidamente, indica que, si bien las CCAA pueden utilizar las competencias tributarias cedidas con finalidad extrafiscal para generar fortuna, aquello que no pueden hacer es impedir que el Estado apruebe un tributo nuevo sobre el patrimonio que las CCAA han dejado sin gravar, ya que lo han vaciado de contenido. Asimismo, el TC destaca que el Estado es el titular de la potestad tributaria originaria en virtud del artículo 133.1 CE y de la competencia exclusiva de “*hacienda general*” ex artículo 149.1.14 CE.

El recurso de inconstitucionalidad respecto del ITSGF, interpuesto por la Xunta de Galicia se basa, de nuevo, en idénticos motivos que los alegados por la Junta de Andalucía. De hecho, el TC reproduce el tenor literal empleado en la STC 170/2023, para dilucidar la cuestión de la autonomía financiera de las CCAA, resaltando que con la aprobación del ITSGF, las competencias de las CCAA relativas a la configuración del mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a las personas físicas que residan en su territorio serán exclusivamente los que la comunidad autónoma determine.

A estas Sentencias las han seguido las STC 189/2023 y 190/2023, ambas de 12 de diciembre, debido a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Región de Murcia y la Asamblea de Madrid, respectivamente. Dichas Sentencias reproducen los motivos impugnados por las Sentencias anteriores, aunque la STC 190/2023 añade la eventual vulneración del principio de igualdad abordado por el artículo 14 CE, ya que así se estipula en el primer antecedente. El gobierno autonómico aduce una vulneración del principio de capacidad económica surgido tras la aprobación del ITSGF, ya que considera que los contribuyentes se verán sometidos a cargas tributarias muy distintas en concepto de ITSGF en función de cómo haya ejercido las competencias normativas en el IP la correspondiente comunidad autónoma donde resida habitualmente el sujeto pasivo. El abogado del Estado contesta al respecto, expresando que precisamente la diferencia de trato al contribuyente se produce como consecuencia de la regulación adoptada por cada comunidad autónoma, que puede dar lugar a distintas cuantías tributarias. Así, continúa alegando que la existencia del ITSGF se justifica por la voluntad de armonización de las cuantías exigibles en el IP, mediante la aplicación del nuevo tributo.

Las SSTC enunciadas han declarado la constitucionalidad del ITSGF, aplicable desde el año 2022, y han desestimado los distintos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Comunidad de Madrid, la Junta de Andalucía, la Xunta de Galicia, el Gobierno de la Región de Murcia y la Asamblea de Madrid, correlativamente. Tales decisiones del TC deben invitar a la reflexión, ya que los patrimonios que no superen los 3.000.000 de euros podrán beneficiarse de las exenciones aprobadas por sus respectivas CCAA, por lo que únicamente se someterán a tributación mediante el ITSGF las fortunas que rebasen tal importe. Así, podríamos afirmar que cualquier persona física cuya base liquidable, calculada tras la aplicación de las correspondientes exenciones, bonificaciones o reducciones, supere dicha cuantía, acumula un patrimonio de notable relevancia, que debe someterse a tributación como reflejo de una mayor capacidad económica.

#### 5.3.4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El ISD viene regulado en la Ley 29/1987<sup>119</sup>, y se caracteriza por ser un impuesto directo, subjetivo e instantáneo, que grava los incrementos de patrimonio adquiridos por las personas físicas a título lucrativo, tal y como lo recoge el artículo 1 de la Ley del ISD<sup>120</sup>.

El ISD se encarga de someter a gravamen un triple hecho económico estipulado en el artículo 3 de la LISD, como es: la adquisición de bienes y derechos *mortis causa*, bien sea por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos *inter vivos*, bien sea por donación o cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo; además de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, siempre y cuando el contratante sea una persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos regulados por el artículo 16.2, a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>121</sup>, así como otras Normas Tributarias. Así, en las adquisiciones *mortis causa* el impuesto se devenga el propio día en que fallece el causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento de la persona ausente, tal y como lo recoge el artículo 24 de la LISD. Contando desde ese momento, el sujeto pasivo dispone de un plazo de seis meses para presentar los documentos o declaraciones pertinentes, siguiendo las líneas del Reglamento del ISD<sup>122</sup>. Idéntico plazo se configura para el caso de los seguros de vida, estableciendo para el resto de supuestos, esto es, las adquisiciones *inter vivos*, un plazo de treinta días hábiles, a contar desde el día siguiente al que cause el hecho o contrato, pues así se indica en el apartado b) del mismo artículo del Real Decreto mencionado. Si bien el plazo no resulta extremadamente reducido para el caso de la transmisión *mortis causa*, no cabe olvidar que el devengo del impuesto se produce en un momento emocionalmente complicado, en especial para las personas que entrañan dificultades económicas para conseguir liquidez y poder efectuarlo. En los supuestos en que la herencia no dispone de dinero en cuentas corrientes, sino que se compone principalmente de bienes raíces, el artículo 38 de la LISD contempla la posibilidad de que los órganos competentes acuerden el aplazamiento y fraccionamiento del

---

<sup>119</sup> Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 303, 19 de diciembre de 1987.

<sup>120</sup> VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 7ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 358.

<sup>121</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE, núm. 285, 29 de noviembre de 2006.

<sup>122</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 275, 16 de noviembre de 1991.

pago, si así lo solicita el contribuyente<sup>123</sup>. Siempre que se justifique la inexistencia de inventariado efectivo o bienes de fácil convertibilidad en liquidez, se puede conceder el aplazamiento del pago hasta un período de un año, por el disfrute del cual el contribuyente habrá de abonar el respectivo interés de demora. En caso de que se conceda el fraccionamiento de la cuota, se prevé un máximo de cinco anualidades, debiendo garantizar el pago de la forma en que reglamentariamente se establezca, donde también se exigen intereses de demora.

En la actualidad, se trata de un impuesto estatal no exento de debate social, ya que se encuentra cedido a las CCAA por el artículo 25 de la Ley 22/2009, y que parece haber seguido los patrones desfiscalizadores del IP en la mayoría de los territorios donde las autonomías han decidido asumir las competencias normativas, pues todas las Comunidades de régimen común, esto es, excluyendo los territorios forales de Navarra y País Vasco, o han aliviado las reducciones contempladas en la LISD, o han creado las suyas propias. Así, su artículo 48 es el encargado de determinar el alcance de las competencias atribuidas a las CCAA en este ámbito, que básicamente consisten en establecer sus propias reducciones de la base imponible, tarifas del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, además de deducciones y bonificaciones de las cuotas. De análoga manera a lo que ocurre con el IP, la asunción de estas competencias por los legisladores autonómicos en la práctica supone grandes desigualdades económicas en las cuotas del impuesto para idénticos hechos imposables en función de la Comunidad Autónoma en que nos ubiquemos, por lo que se estaría produciendo un atentado constante contra el principio de igualdad. Un caso ilustrativo es el de la Comunidad de Madrid, que mediante el artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010<sup>124</sup>, se ha encargado de establecer una bonificación del 99% de la cuota tributaria en las adquisiciones *mortis causa* y en las donaciones a favor de los grupos I y II de parentesco, que concierne a los descendientes y adoptados menores de veintiún años, y a los cónyuges, ascendientes y adoptantes, respectivamente<sup>125</sup>. Por tanto, la Comunidad de Madrid ha bonificado la totalidad de las transmisiones patrimoniales que efectúe cualquier persona física en su territorio, dentro de la línea recta de parentesco. De análoga manera ha actuado la

---

<sup>123</sup> El análisis del ISD se ha realizado en base al estudio exhaustivo de CAMPO GONZALO, Marta: “Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 146, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2024.

<sup>124</sup> Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE, núm. 255, 25 de octubre de 2010.

<sup>125</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María: “Los llamados impuestos sobre los ricos”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, Sección Estudios, segundo trimestre de 2012.

Comunidad Valenciana desde la entrada en vigor de la Ley 6/2023<sup>126</sup>, ya que en su artículo 2 contempla una bonificación de idéntica cuantía, que gozarán los parientes del causante que pertenezcan a los grupos I y II en las transmisiones *mortis causa*, y en las adquisiciones *inter vivos*, aquellas que se efectúen por el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante. Con esta medida, se prevé que el 95% de los contribuyentes valencianos ya no tengan que pagar el impuesto, lo que conlleva eximir a una media de 19.000 personas beneficiarias al año únicamente dentro de los lindes de la Comunidad Valenciana<sup>127</sup>.

Las tarifas estatales del ISD se contemplan en el artículo 21 de la LISD, y oscilan entre el 7'65% y el 34% en función del patrimonio transmitido<sup>128</sup>. La determinación de la cuota tributaria resulta en parte complicada, puesto que al porcentaje hay que aplicarle el coeficiente multiplicador del artículo 22 de la LISD correspondiente, que aumenta conforme lo hace el patrimonio preexistente y la lejanía del vínculo familiar de que se trate<sup>129</sup>. Cabe destacar que con la configuración de los coeficientes se respeta el principio rector de protección de la familia de la política social, económica y jurídica, amparado por el artículo 39 de la CE, pues los coeficientes varían en función de la relación de parentesco, de forma que se agravan cuando el vínculo familiar es más distante, y viceversa<sup>130</sup>.

Si a la efectiva asunción de competencias por parte de las CCAA le añadimos el hecho de que las tarifas propias de la regulación estatal del impuesto resultan desmedidamente gravosas, las desigualdades en las cargas fiscales entre contribuyentes de distinto lugar de residencia aumentan de forma excesiva. De nuevo, nos encontramos ante una configuración impositiva que atentaría directamente contra los ODS 1, 2 y 10 de la Agenda 2030, que precisamente abogan por litigar la pobreza y erradicar las disparidades económicas sufridas entre los habitantes del planeta. Por ello, consideramos que se trata de un régimen tributario que requiere de subsanación por parte del legislador, pues se deberían reflejar de manera directa los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad en la propia estructura del ISD. Por tanto, creemos que la reforma fiscal del impuesto debería someterse a homogeneización en la totalidad de las

---

<sup>126</sup> Ley 6/2023, de 22 de noviembre, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 310, 28 de diciembre de 2023.

<sup>127</sup> [https://comunica.gva.es/es/detalle?id=375025660&site=373422916&utm\\_source=chatgpt.com](https://comunica.gva.es/es/detalle?id=375025660&site=373422916&utm_source=chatgpt.com). Consultado el 27 de marzo de 2025.

<sup>128</sup> Consúltase el Anexo VII.

<sup>129</sup> Consúltase el Anexo VIII.

<sup>130</sup> CAMPO GONZALO, Marta: “Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 146, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2024.

CCAA, a priori. Puesto que ello parece simular una utopía debido al reparto de competencias vigente en favor de las CCAA, el siguiente paso consistiría en fijar tipos reducidos en las operaciones en que se transmitan patrimonios comedidos para los vínculos de parentesco más cercanos, como sería el caso de la adquisición por parte del cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes, y a partir de ahí, ir aumentando la carga tributaria en la transmisión de las grandes fortunas, de forma que se logre el gravamen real de los patrimonios más significativos. También se debería establecer un mínimo exento aplicable a todas las CCAA de régimen común, con el objetivo de reducir o incluso eliminar la carga fiscal en la adquisición de vivienda habitual. Así se conseguiría un tratamiento más equitativo en la exigencia del impuesto, y se garantizaría la transmisión efectiva de los patrimonios de menor relevancia económica. No cabe olvidar que en la práctica, hay ocasiones en que los herederos con menores recursos se encuentran obligados a malvender los bienes de la masa o a solicitar préstamos para el pago del impuesto que difícilmente podrán afrontar con tal de adquirir la herencia y no renunciar a ella, pues en otro caso estarían renunciando a los recuerdos y al empeño empleado por sus familiares más allegados.

## **6. REFLEXIONES FINALES**

Como hemos podido ilustrar, existen tanto iniciativas internacionales como estatales dirigidas a alcanzar los propósitos recogidos en los ODS de la Agenda 2030, esto es, acciones que promuevan el desarrollo consciente y sostenible del planeta, y que abogan por la creación de un mundo mejor. En este sentido, tienen cabida las finanzas verdes, así como también la lucha contra la elusión y el fraude fiscal y el gravamen de los grandes patrimonios, aspectos sobre los que hemos puesto el foco en el presente estudio.

Al efecto, una directriz constitucional a la que todavía no nos hemos referido pero que se alinea considerablemente con el fundamento último de los tributos patrimoniales analizados, ITSGF, IP e ISD, y en relación con los respectivos ODS 1, ODS 2 y ODS 10 de la Agenda 2030, lo constituye el artículo 131 de la CE. En el mismo, se estipula que el Estado posee competencias normativas para regular la actividad económica, de forma que se armonice el desarrollo de los territorios y se estimule la distribución justa de la riqueza y el crecimiento integral de la renta. Precisamente, el contenido de este artículo refleja el argumento defendido transversalmente a lo largo del desarrollo del presente trabajo, pues al

legislador es a quien se le ha encargado la tarea de configurar los tributos patrimoniales en aras de vincularse con los fines de la Agenda 2030. Resulta indiscutible el hecho de que entablar el deber de tributar de conformidad con el valor del patrimonio neto del contribuyente es, a priori, una herramienta óptima para mediar en la distribución de la riqueza global<sup>131</sup>. No obstante, el aspecto pretendido no consistiría únicamente en intervenir en el reparto de esa riqueza, sino en emplear instrumentos tributarios idóneos para alcanzar un reparto más equitativo y justo de esa riqueza, con el propósito de impedir que se concentre en un pequeño grupo de individuos.

El fin último radica en evitar la polarización de las clases sociales y, en particular, mantener la presencia de la clase media, que desempeña un papel realmente significativo en el desarrollo tanto de la economía como de la sociedad española actual. Resultaría interesante establecer medidas eficaces que respalden y premien el esfuerzo personal y económico invertido por quienes honradamente deciden emprender, poniendo en juego sus capitales y su riqueza acumulada. No cabe olvidar que estas acciones nutren y benefician a la población mediante puestos de trabajo dignos. A este respecto, una medida óptimamente implantable sería mantener en el ISD *“la reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que sean calificadas de «empresa familiar»”* de entre el 50% y el 70% de la base liquidable, previo descuento del mínimo exento, por la que ya abogó la Comisión de expertos constituida por el Gobierno en el año 2013<sup>132</sup>. Así, las estadísticas estatales muestran que el 99’8% del tejido empresarial nacional se compone de pequeñas y medianas empresas<sup>133</sup>, donde la empresa familiar representa un 89% del total<sup>134</sup>, por lo que el perfil de persona física empresaria que las constituye y regenta podría encajar perfectamente con el tipo de clase social media a la que nos venimos refiriendo, y que en la actualidad se encuentra en un punto de inflexión por los gravámenes que ha de soportar. Por tanto, es realmente imprescindible diseñar y asegurar un marco fiscal que no las someta a

---

<sup>131</sup> La defensa relativa a enunciar la importancia de tributar de acuerdo con el valor del patrimonio neto del contribuyente ha seguido las líneas del estudio de GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: “Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 160, Sección Estudios, cuarto trimestre de 2013.

<sup>132</sup> La medida óptima ha sido extraída del análisis enunciado por CAMPO GONZALO, Marta: “Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 146, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2024.

<sup>133</sup>

<https://industria.gob.es/es-es/Servicios/MarcoEstrategicoPYME/Marco%20Estrat%C3%A9gico%20PYME.pdf>.

Consultado el 3 de abril de 2025.

<sup>134</sup>

<https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/#:~:text=Se%20estima%20que%201%2C1,el%20total%20de%20las%20empresas>. Consultado el 3 de abril de 2025.

una carga tributaria desproporcionada mediante impuestos patrimoniales que repercuten directamente en la inversión y el crecimiento de las pymes, pues estadísticamente se ha demostrado que son el soporte principal de empleo de los ciudadanos en la sociedad española.

No cabe olvidar que el Estado ha delegado competencias normativas en materia de tributos patrimoniales en el ISD y en el IP a las CCAA, razón por cual podemos afirmar que la mayoría de los impuestos patrimoniales tradicionales se encuentran cedidos a las CCAA, a excepción de lo ocurrido con el ITSGF, que es de carácter estatal y no susceptible de cesión a las CCAA. Puesto que, como venimos defendiendo, la vía fundamental considerada para atajar el problema de las desigualdades entre las contribuciones impositivas de los sujetos pasivos se encuentra en manos de la regulación tributaria que las CCAA decidan hacer en sus propios territorios, se origina una situación de inseguridad jurídica en los contribuyentes, pues deberán abonar mayores o menores cantidades en función del territorio donde establezcan su residencia.

Así pues, nos encontramos ante un conflicto de intereses entre los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y progresividad del sistema tributario y la autonomía financiera de las CCAA, que se encuentra pendiente de resolver. Si bien la solución no se encuentra exenta de ciertos desafíos, puesto que vivimos en un modelo de Estado autonómico, donde las CCAA poseen competencias normativas cedidas por el Estado en el territorio determinado, existen alternativas que pueden frenar la situación desencadenada. Así lo vemos con la aprobación del ITSGF, impuesto que ha sido prorrogado de forma indefinida con efectos desde 2024 por el apartado segundo de la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023, en tanto en cuanto no se produzca una reforma del sistema de financiación autonómica que revise la irregular tributación patrimonial actual. De hecho, como hemos analizado, las CCAA han reaccionado ante la creación del nuevo gravamen, de forma que han recuperado en cierta medida la recaudación del IP para mantener la financiación en sus territorios, con el fin de que no acabe en las arcas estatales, como ocurriría en caso de satisfacer el ITSGF. Observamos, por tanto, cómo la aprobación del ITSGF ha logrado dar un paso hacia delante en la armonización de las cantidades exigibles a los contribuyentes sobre los tributos patrimoniales existentes, medida que, sin duda, refuerza su seguridad jurídica y reduce los desequilibrios económicos sufridos hasta el momento.

La reforma fiscal idílica sería aquella que garantice una recaudación acorde a la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos, de forma que se cumpla el principio del artículo 31 de la CE. Sin duda, ello se puede alcanzar con una adecuada configuración de los tributos patrimoniales. Para su logro efectivo, y sirviendo de resumen de las conclusiones extraídas con la realización del trabajo, consideramos que se necesita abarcar una doble vía, extrapolable a cada impuesto analizado: por un lado, ampliar las cuantías mínimas exentas de tributación para asegurar que se gravan fortunas notablemente superiores a la riqueza de los hogares medios españoles<sup>135</sup>; y, por otro lado, acentuar la progresividad en los tipos de gravámenes para focalizar la financiación en los patrimonios de mayor envergadura.

Hemos mencionado numerosas razones que han servido de justificación para resaltar la importancia de gravar las grandes fortunas, pues supone un mecanismo óptimo para la obtención de recursos económicos destinados a financiar el gasto público. No obstante, para conseguir una sociedad plena, resulta imprescindible que se lleve a cabo una gestión eficiente y transparente de dicho gasto, que debe estar orientado por los principios de eficacia, eficiencia y economía del artículo 31.2 CE, y ha de contar con políticas que implementen la racionalización del gasto, a la vez que apuesten por la mejora continua de la gestión efectuada por el sector público. Observamos, por tanto, una relación de obligaciones mutua: del contribuyente, en cuanto a su deber de contribuir al sostenimiento de las arcas del Estado; del Gobierno, en cuanto a su obligación de destinar el gasto al beneficio de toda la sociedad. Es por ello que el desarrollo íntegro de la sociedad no se produce si alguna de estas partes no cumple su deber constitucional.

---

<sup>135</sup> Cabe dilucidar que algunas CCAA ya han incorporado esta medida, tal y como ocurre en el régimen del IP de la Región de Murcia, elevando el mínimo exento a 3.700.000.

## 7. ANEXOS

### ANEXO I. Ranking mundial sobre el progreso del desarrollo sostenible en 2023 y 2024.

**Figure 2.3**  
The 2023 SDG Index: score and rank

| Rank | Country         | Score | Rank | Country                | Score |
|------|-----------------|-------|------|------------------------|-------|
| 1    | Finland         | 86.8  | 45   | Kyrgyz Republic        | 74.4  |
| 2    | Sweden          | 86.0  | 46   | Cuba                   | 74.1  |
| 3    | Denmark         | 85.7  | 47   | Bosnia and Herzegovina | 74.0  |
| 4    | Germany         | 83.4  | 48   | Israel                 | 74.0  |
| 5    | Austria         | 82.3  | 49   | Russian Federation     | 73.8  |
| 6    | France          | 82.0  | 50   | Brazil                 | 73.7  |
| 7    | Norway          | 82.0  | 51   | Argentina              | 73.7  |
| 8    | Czechia         | 81.9  | 52   | Costa Rica             | 73.6  |
| 9    | Poland          | 81.8  | 53   | Azerbaijan             | 73.5  |
| 10   | Estonia         | 81.7  | 54   | Albania                | 73.5  |
| 11   | United Kingdom  | 81.7  | 55   | Vietnam                | 73.3  |
| 12   | Croatia         | 81.5  | 56   | Armenia                | 73.3  |
| 13   | Slovenia        | 81.0  | 57   | Fiji                   | 72.9  |
| 14   | Latvia          | 80.7  | 58   | Tunisia                | 72.5  |
| 15   | Switzerland     | 80.5  | 59   | Cyprus                 | 72.5  |
| 16   | Spain           | 80.4  | 60   | North Macedonia        | 72.5  |
| 17   | Ireland         | 80.1  | 61   | Bhutan                 | 72.3  |
| 18   | Portugal        | 80.0  | 62   | Dominican Republic     | 72.1  |
| 19   | Belgium         | 79.5  | 63   | China                  | 72.0  |
| 20   | Netherlands     | 79.4  | 64   | Singapore              | 71.8  |
| 21   | Japan           | 79.4  | 65   | Peru                   | 71.7  |
| 22   | Hungary         | 79.4  | 66   | Kazakhstan             | 71.6  |
| 23   | Slovak Republic | 79.1  | 67   | Montenegro             | 71.4  |
| 24   | Italy           | 78.8  | 68   | Maldives               | 71.3  |
| 25   | Moldova         | 78.6  | 69   | Uzbekistan             | 71.1  |
| 26   | Canada          | 78.5  | 70   | Morocco                | 70.9  |
| 27   | New Zealand     | 78.4  | 71   | Algeria                | 70.8  |
| 28   | Greece          | 78.4  | 72   | Türkiye                | 70.8  |
| 29   | Iceland         | 78.3  | 73   | El Salvador            | 70.7  |
| 30   | Chile           | 78.2  | 74   | Ecuador                | 70.4  |
| 31   | Korea, Rep.     | 78.1  | 75   | Indonesia              | 70.2  |
| 32   | Uruguay         | 77.7  | 76   | Colombia               | 70.1  |
| 33   | Luxembourg      | 77.6  | 77   | Jordan                 | 69.9  |
| 34   | Belarus         | 77.5  | 78   | Malaysia               | 69.8  |
| 35   | Romania         | 77.5  | 79   | United Arab Emirates   | 69.7  |
| 36   | Serbia          | 77.3  | 80   | Mexico                 | 69.7  |
| 37   | Lithuania       | 76.8  | 81   | Egypt, Arab Rep.       | 69.6  |
| 38   | Ukraine*        | 76.5  | 82   | Jamaica                | 69.6  |
| 39   | United States   | 75.9  | 83   | Sri Lanka              | 69.4  |
| 40   | Australia       | 75.9  | 84   | Barbados               | 69.4  |
| 41   | Malta           | 75.5  | 85   | Tajikistan             | 69.2  |
| 42   | Georgia         | 75.0  | 86   | Iran, Islamic Rep.     | 69.1  |
| 43   | Thailand        | 74.7  | 87   | Bolivia                | 68.9  |
| 44   | Bulgaria        | 74.6  | 88   | Paraguay               | 68.8  |

Fuente: SDSN.

**Figure 2.5**  
The 2024 SDG Index Ranks and Scores

| Rank | Country         | Score | Rank | Country                | Score |
|------|-----------------|-------|------|------------------------|-------|
| 1    | Finland         | 86.4  | 45   | Thailand               | 74.7  |
| 2    | Sweden          | 85.7  | 46   | United States          | 74.4  |
| 3    | Denmark         | 85.0  | 47   | Argentina              | 74.4  |
| 4    | Germany         | 83.4  | 48   | Kyrgyz Republic        | 74.2  |
| 5    | France          | 82.8  | 49   | Armenia                | 74.1  |
| 6    | Austria         | 82.5  | 50   | Bosnia and Herzegovina | 74.0  |
| 7    | Norway          | 82.2  | 51   | North Macedonia        | 73.8  |
| 8    | Croatia         | 82.2  | 52   | Brazil                 | 73.8  |
| 9    | United Kingdom  | 82.2  | 53   | Israel                 | 73.5  |
| 10   | Poland          | 81.7  | 54   | Vietnam                | 73.3  |
| 11   | Slovenia        | 81.3  | 55   | Dominican Republic     | 73.1  |
| 12   | Czechia         | 81.3  | 56   | Russian Federation     | 73.1  |
| 13   | Latvia          | 81.0  | 57   | Montenegro             | 73.1  |
| 14   | Spain           | 80.7  | 58   | Cyprus                 | 72.9  |
| 15   | Estonia         | 80.5  | 59   | Costa Rica             | 72.9  |
| 16   | Portugal        | 80.2  | 60   | Tunisia                | 72.5  |
| 17   | Belgium         | 80.0  | 61   | Bhutan                 | 72.5  |
| 18   | Japan           | 79.9  | 62   | Fiji                   | 72.3  |
| 19   | Iceland         | 79.5  | 63   | Azerbaijan             | 72.2  |
| 20   | Hungary         | 79.5  | 64   | Peru                   | 71.9  |
| 21   | Slovak Republic | 79.4  | 65   | Singapore              | 71.4  |
| 22   | Switzerland     | 79.3  | 66   | Kazakhstan             | 71.1  |
| 23   | Italy           | 79.3  | 67   | Maldives               | 70.9  |
| 24   | Netherlands     | 79.2  | 68   | China                  | 70.9  |
| 25   | Canada          | 78.8  | 69   | Morocco                | 70.9  |
| 26   | New Zealand     | 78.8  | 70   | United Arab Emirates   | 70.5  |
| 27   | Moldova         | 78.8  | 71   | Algeria                | 70.5  |
| 28   | Ireland         | 78.7  | 72   | Türkiye                | 70.5  |
| 29   | Greece          | 78.7  | 73   | Mauritius              | 70.4  |
| 30   | Belarus         | 78.6  | 74   | Colombia               | 70.3  |
| 31   | Lithuania       | 78.1  | 75   | Ecuador                | 70.1  |
| 32   | Chile           | 77.8  | 76   | Suriname               | 70.0  |
| 33   | Korea, Rep.     | 77.3  | 77   | Jamaica                | 69.5  |
| 34   | Uruguay         | 77.1  | 78   | Indonesia              | 69.4  |
| 35   | Serbia          | 77.0  | 79   | Malaysia               | 69.3  |
| 36   | Malta           | 77.0  | 80   | Mexico                 | 69.3  |
| 37   | Australia       | 76.9  | 81   | Uzbekistan             | 69.2  |
| 38   | Luxembourg      | 76.8  | 82   | Barbados               | 69.2  |
| 39   | Cuba            | 76.7  | 83   | Egypt, Arab Rep.       | 69.1  |
| 40   | Romania         | 76.7  | 84   | Panama                 | 69.1  |
| 41   | Bulgaria        | 75.5  | 85   | Jordan                 | 69.1  |
| 42   | Albania         | 75.0  | 86   | Iran, Islamic Rep.     | 69.0  |
| 43   | Georgia         | 74.9  | 87   | El Salvador            | 68.6  |
| 44   | Ukraine*        | 74.8  | 88   | Cabo Verde             | 68.2  |

Fuente: SDSN.

## ANEXO II. Actuación de España en líneas de conseguir los ODS en 2024.



Fuente: SDSN.

## ANEXO III. Resultado de las votaciones sobre la iniciación de las negociaciones para una Convención Fiscal de la ONU.

| Voting Started                                                                                                                                         |                     |                      | 11/27/2024       |                     | 10:43:32 AM        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|------------------|---------------------|--------------------|
| A/C.2/79/L.8/Rev.1 – as a whole - Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations [Item 16 (f)], 26th meeting |                     |                      |                  |                     |                    |
| AFGHANISTAN                                                                                                                                            | CAMEROON            | FINLAND              | KUWAIT           | NEPAL               | SAUDI ARABIA       |
| ALBANIA                                                                                                                                                | CANADA              | FRANCE               | KYRGYZSTAN       | NETHERLANDS (KIN... | SENEGAL            |
| ALGERIA                                                                                                                                                | CENTRAL AFR REP.... | GABON                | LAO PDR          | NEW ZEALAND         | SERBIA             |
| ANDORRA                                                                                                                                                | CHAD                | GAMBIA               | LATVIA           | NICARAGUA           | SEYCHELLES         |
| ANGOLA                                                                                                                                                 | CHILE               | GEORGIA              | LEBANON          | NIGER               | SIERRA LEONE       |
| ANTIGUA-BARBUDA                                                                                                                                        | CHINA               | GERMANY              | LESOTHO          | NIGERIA             | SINGAPORE          |
| ARGENTINA                                                                                                                                              | COLOMBIA            | GHANA                | LIBERIA          | NORTH MACEDONIA     | SLOVAKIA           |
| ARMENIA                                                                                                                                                | COMOROS             | GREECE               | LIBYA            | NORWAY              | SLOVENIA           |
| AUSTRALIA                                                                                                                                              | CONGO               | GRENADA              | LIECHTENSTEIN    | OMAN                | SOLOMON ISLANDS    |
| AUSTRIA                                                                                                                                                | COSTA RICA          | GUATEMALA            | LITHUANIA        | PAKISTAN            | SOMALIA            |
| AZERBAIJAN                                                                                                                                             | COTE D'IVOIRE       | GUINEA               | LUXEMBOURG       | PALAU               | SOUTH AFRICA       |
| BAHAMAS                                                                                                                                                | CROATIA             | GUINEA-BISSAU        | MADAGASCAR       | PANAMA              | SOUTH SUDAN        |
| BAHRAIN                                                                                                                                                | CUBA                | GUYANA               | MALAWI           | PAPUA NEW GUINEA    | SPAIN              |
| BANGLADESH                                                                                                                                             | CYPRUS              | HAITI                | MALAYSIA         | PARAGUAY            | SRI LANKA          |
| BARBADOS                                                                                                                                               | CZECHIA             | HONDURAS             | MALDIVES         | PERU                | SUDAN              |
| BELARUS                                                                                                                                                | DEM PR OF KOREA     | HUNGARY              | MALI             | PHILIPPINES         | SURINAME           |
| BELGIUM                                                                                                                                                | DEM REP OF THE C... | ICELAND              | MALTA            | POLAND              | SWEDEN             |
| BELIZE                                                                                                                                                 | DENMARK             | INDIA                | MARSHALL ISLANDS | PORTUGAL            | SWITZERLAND        |
| BENIN                                                                                                                                                  | DJIBOUTI            | INDONESIA            | MAURITANIA       | QATAR               | SYRIAN ARAB REP... |
| BHUTAN                                                                                                                                                 | DOMINICA            | IRAN (ISLAMIC REP... | MAURITIUS        | REP OF KOREA        | TAJIKISTAN         |
| BOLIVIA                                                                                                                                                | DOMINICAN REPUB...  | IRAQ                 | MEXICO           | REP OF MOLDOVA      | THAILAND           |
| BOSNIA-HERZEGOV...                                                                                                                                     | ECUADOR             | IRELAND              | MICRONESIA (FS)  | ROMANIA             | TIMOR-LESTE        |
| BOTSWANA                                                                                                                                               | EGYPT               | ISRAEL               | MONACO           | RUSSIAN FEDERATI... | TOGO               |
| BRAZIL                                                                                                                                                 | EL SALVADOR         | ITALY                | MONGOLIA         | RWANDA              | TONGA              |
| BRUNEI DARUSSAL...                                                                                                                                     | EQUATORIAL GUINEA   | JAMAICA              | MONTENEGRO       | SAINT KITT'S-NEVIS  | TRINIDAD-TOBAGO    |
| BULGARIA                                                                                                                                               | ERITREA             | JAPAN                | MOROCCO          | SAINT LUCIA         | TUNISIA            |
| BURKINA FASO                                                                                                                                           | ESTONIA             | JORDAN               | MOZAMBIQUE       | SAINT VINCENT-GR... | TURKIYE            |
| BURUNDI                                                                                                                                                | ESWATINI            | KAZAKHSTAN           | MYANMAR          | SAMOA               | TURKMENISTAN       |
| CABO VERDE                                                                                                                                             | ETHIOPIA            | KENYA                | NAMIBIA          | SAN MARINO          | TUVALU             |
| CAMBODIA                                                                                                                                               | FUJI                | KIRIBATI             | NAURU            | SAO TOME-PRINCIPE   | UGANDA             |
| + IN FAVOUR: 125                                                                                                                                       |                     | - AGAINST: 9         |                  | X ABSTENTION: 46    |                    |

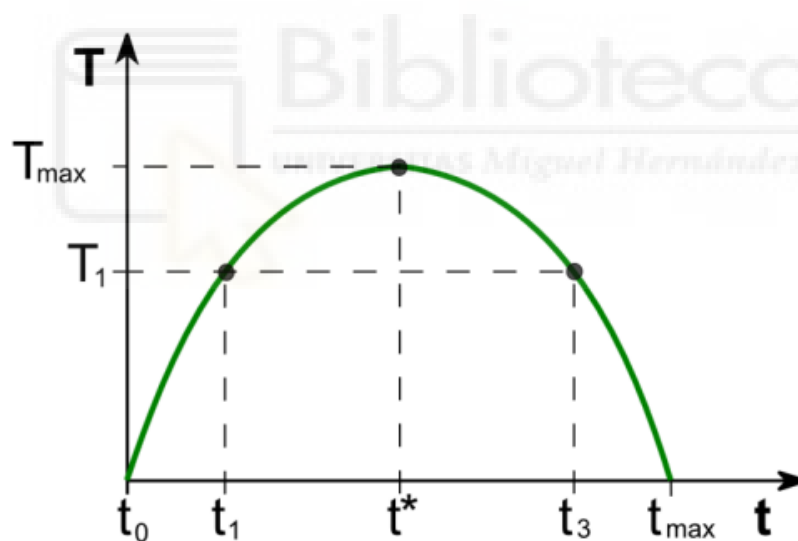
Fuente: Global Tax Justice.

#### ANEXO IV. Tarifas progresivas del ISGF.

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

Fuente: elaboración propia.

#### ANEXO V. Curva de Laffer.



Fuente: Revista de Investigación de Modelos Matemáticos aplicados a la Gestión y la Economía

Anexo VI. Tarifas progresivas del IP.

| Base liquidable -<br>Hasta euros | Cuota - Euros | Resto Base<br>liquidable - Hasta<br>euros | Tipo aplicable -<br>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                       | 2.506,85      | 668.499,76                                | 0,9                            |
| 1.336.999,51                     | 8.523,36      | 1.336.999,02                              | 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                            |
| 10.695.996,06                    | 183.670,29    | En adelante                               | 3,5                            |

Fuente: elaboración propia.

Anexo VII. Tarifas progresivas del ISD.

| Base liquidable -<br>Hasta euros | Cuota - Euros | Resto Base<br>liquidable - Hasta<br>euros | Tipo aplicable -<br>Porcentaje |
|----------------------------------|---------------|-------------------------------------------|--------------------------------|
| 0,00                             |               | 7.993,46                                  | 7,65                           |
| 7.993,46                         | 611,50        | 7.987,45                                  | 8,50                           |
| 15.980,91                        | 1.290,43      | 7.987,45                                  | 9,35                           |
| 23.968,36                        | 2.037,26      | 7.987,45                                  | 10,20                          |
| 31.955,81                        | 2.851,98      | 7.987,45                                  | 11,05                          |
| 39.943,26                        | 3.734,59      | 7.987,45                                  | 11,90                          |
| 47.930,72                        | 4.685,10      | 7.987,45                                  | 12,75                          |
| 55.918,17                        | 5.703,50      | 7.987,45                                  | 13,60                          |
| 63.905,62                        | 6.789,79      | 7.987,45                                  | 14,45                          |
| 71.893,07                        | 7.943,98      | 7.987,45                                  | 15,30                          |
| 79.880,52                        | 9.166,06      | 39.877,15                                 | 16,15                          |

|            |            |             |       |
|------------|------------|-------------|-------|
| 119.757,67 | 15.606,22  | 39.877,16   | 18,70 |
| 159.634,83 | 23.063,25  | 79.754,30   | 21,25 |
| 239.389,13 | 40.011,04  | 159.388,41  | 25,50 |
| 398.777,54 | 80.655,08  | 398.777,54  | 29,75 |
| 797.555,08 | 199.291,40 | En adelante | 34,00 |

Fuente: elaboración propia.

#### Anexo VIII. Coeficientes multiplicadores del ISD.

| Patrimonio<br>preexistente -<br>Euros       | Grupos del artículo<br>20 | Grupos del artículo<br>20 | Grupos del artículo<br>20 |
|---------------------------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
|                                             | I y II                    | III                       | IV                        |
| De 0 a 402.678,11                           | 1,0000                    | 1,5882                    | 2,0000                    |
| De más de<br>402.678,11 a<br>2.007.380,43   | 1,0500                    | 1,6676                    | 2,1000                    |
| De más de<br>2.007.380,43 a<br>4.020.770,98 | 1,1000                    | 1,7471                    | 2,2000                    |
| Más de 4.020.770,98                         | 1,2000                    | 1,9059                    | 2,4000                    |

Fuente: elaboración propia.

## BIBLIOGRAFÍA

ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional”. En VV.AA.: Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci. Volumen III / coord. por Andrea Amatucci, 2011, págs. 79-106.

ALIAGA AGULLÓ, EVA: “El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación”. En VV.AA.: Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Álvaro Rodríguez Bereijo (hom.), Vol. 1, 2010 (Tomo I), págs. 163-182.

ALIAGA AGULLÓ, Eva: “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea”. Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 162, 2014, págs. 29-60.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago: “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas a debate”. En Tributos Locales, núm. 169, España, 2024, págs. 144-168.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: El sistema impositivo en España, en Manual de Derecho Tributario. Parte Especial, 20ªed., Aranzadi, España, 2023.

AMADOR HIDALGO, Luis: “De Río (1997) a Johannesburgo (2002): ¿éxito o fracaso de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible?”. En Revista de Fomento Social, 2002, págs. 403-433.

BAHÍA ALMANSA, Belén: “El principio de capacidad económica y su cuestionamiento en el ámbito de los impuestos locales”. En Tributos Locales, núm. 172, España, 2025, págs. 14-53.

BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel: “Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel”. En Revista de Economía Pública, núm. 177, 2006, págs. 25-55.

CALERO, Jorge: “El estado del bienestar español: valoración y perspectivas de futuro”. En Revista Iberoamericana de Filosofía, Política, Humanidades y Relaciones Internacionales, núm. 47, segundo cuatrimestre de 2021, págs. 457-478.

CAMPO GONZALO, Marta: “Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 146, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2024, págs. 111-157.

CASPARRI, María Teresa y ELFENBAUM, Melisa: “La Curva de Laffer y el impuesto inflacionario”. En Revista de Investigación en Modelos Matemáticos aplicados a la Gestión y la Economía, año 1, vol. I, págs. 89-97.

CAZORLA PRIETO, Luis María: “Los llamados impuestos sobre los ricos”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, Sección Estudios, segundo trimestre de 2012.

CORONAS VALLE, Daniel: “Disquisiciones en torno a Fiscalidad y Ética. Revisando la moralidad de los tributos”. En Quincena Fiscal, núm. 8, Sección Estudios, España, Quincena del 15 al 31 de octubre de 2021.

CORS, Xavier: “Propuestas para evitar la externalidad impositiva y conseguir la armonización fiscal entre las CCAA”. En Quincena Fiscal, núm. 22, Sección Estudios, España, Quincena del 15 al 31 de diciembre de 2021.

GÓMEZ GIL, Carlos: “Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): una revisión crítica”. En Panorama, número 140 2017/18, págs. 107-118.

GÓMEZ ISA, Felipe: “Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): hacia un nuevo contrato social intra e inter-generacional”. En Estudios de Deusto. Revista de Derecho Público, vol. 70/2, 2022, págs. 191-224.

GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: “Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 160, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2013.

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: “La dudosa constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas”. En Tributos Locales, núm. 161, España, 2023, págs. 165-186.

LÓPEZ, Ramón E. y STURLA, Gino: “Hiperfortunas y superricos: ¿por qué tiene sentido un impuesto al patrimonio?”. En Revista de la CEPAL, núm. 132, 2020, págs. 239-261.

MARBÁN FLORES, Raquel: “La Agenda 21 impulsora del desarrollo sostenible y de la protección del medio ambiente en Europa y España”. En Boletín Económico de ICE, núm. 2899, 2006, págs. 31-46.

MONTORO LÓPEZ, Ana: “Tendencias sobre la futura reforma fiscal verde en el sistema fiscal español”. En European Public & Social Innovation Review, núm. 9, 2024, págs. 1-21.

PALAO BANACLOCHE, Carmen: “La naturaleza periódica del IBI y del IVTM como argumento para impugnar el Impuesto sobre las Grandes Fortunas. El futuro de este impuesto tras su prórroga indefinida”. En Tributos Locales, núm. 166, España, 2024, págs. 37-68.

ROBLES LLAMAZARES, Mayte: “Objetivos de Desarrollo del Milenio”. En Humanismo y Trabajo Social, vol. V, 2006, págs. 93-101.

VIAMIL JIMÉNEZ, Luis Carlos y ROMERO PRADA, Jaime Ricardo: “Los objetivos de desarrollo del milenio (ODM) de las Naciones Unidas: ¿en dónde estamos y para dónde vamos? Fuente de inspiración para priorizar las labores desde la academia”. En Revista Lasallista de Investigación, vol. VIII, núm. 1, 2011, págs. 126-135.

VILLAR EZCURRA, Marta: “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”. En Crónica Tributaria, número 107, 2003, págs. 123-137.

VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 7ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2024.

## **NORMATIVA**

Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992. DOCE, núm. 191, 29 de julio de 1992.

Constitución Española. BOE, núm.311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, 1 de octubre de 1980.

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. BOE, núm. 315, 31 de diciembre de 1996.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE, núm. 274, 16 de noviembre de 1977.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 303, 19 de diciembre de 1987.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, 7 de junio de 1991.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302, 18 de diciembre de 2003.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE, núm. 285, 29 de noviembre de 2006.

Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE, núm. 66, 18 de marzo de 2009.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. BOE, núm. 310, 25 de diciembre de 2008.

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. BOE, núm. 305, 19 de diciembre de 2009.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE, núm. 164, 10 de julio de 2021.

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. BOE, núm. 312, 28 de diciembre de 2022.

Ley 4/2023, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2024. BOE, núm. 30, 3 de febrero de 2024.

Ley 6/2023, de 22 de noviembre, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 310, 28 de diciembre de 2023.

Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. BOE, núm. 39, 14 de febrero de 2024.

Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas. BOE, núm. 71, 21 de marzo de 2024.

Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024. BOE, núm. 8, 9 de enero de 2024.

Ley 12/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2024. BOE, núm. 25, 29 de enero de 2024.

Ley 3/2024, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE, núm. 14, 16 de enero de 2025.

Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. BOE, núm. 224, 17 de septiembre de 2011.

Decreto-ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas. BOE, núm. 252, 21 de octubre de 2023.

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. BOE, núm. 310, 28 de diciembre de 2023.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE, núm. 255, 25 de octubre de 2010.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, núm. 275, 16 de noviembre de 1991.

## **REPERTORIO DE SENTENCIAS CITADAS**

Pleno. Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992. Cuestiones de inconstitucionalidad 1.062/1988 y 2.191/1990 (acumuladas). En relación con el art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el art. 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril. Voto particular. BOE, núm. 16, 19 de enero de 1993.

Pleno. Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio. Voto particular. BOE, Sección del Tribunal Constitucional, núm. 301, 18 de diciembre de 2023.

Pleno. Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1258-2023. Interpuesto por el Gobierno de la Junta de Andalucía respecto del artículo 3 de la

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, Sección del Tribunal Constitucional, núm. 304, 21 de diciembre de 2023.

Pleno. Sentencia 171/2023, de 22 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1951-2023. Interpuesto por el Gobierno de la Xunta de Galicia respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, corresponsabilidad capacidad económica y no confiscatoriedad, fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, Sección Tribunal Constitucional, núm. 304, 21 de diciembre de 2023.

Pleno. Sentencia 189/2023, de 12 de diciembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1922-2023. Interpuesto por la Asamblea de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad,

corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, núm. 16, 18 de enero de 2024.

Pleno. Sentencia 190/2023, de 12 de diciembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 1993-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). Voto particular. BOE, núm. 16, 18 de enero de 2024.

## **OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN**

<https://agenda2030.edomex.gob.mx/antecedentes>

Asamblea General de las Naciones Unidas: Resolución 78/230, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, el 22 de diciembre de 2023, A/78/459/Add. 8, párr. 12.

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=157&tipo=2>.

Consultado a 7 de marzo de 2025.

Colegio de Personal del Sistema de las Naciones Unidas: “La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”. En Centro de Conocimiento para el Desarrollo Sostenible, Alemania.

Comité de personas expertas, Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022. Disponible en:

[https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf).

<https://www.eleconomista.es/declaracion-renta/noticias/12716971/03/24/las-ccaa-afinan-estrategias-en-el-impuesto-sobre-el-patrimonio-.html#:~:text=Andaluc%C3%ADa%2C%20Asturias%2C%20Islas%20Baleares%2C,resto%20aplican%20la%20escala%20estatal>. Consultado el 15 de marzo de 2025.

Equipo R3crea: “Historia de los objetivos de desarrollo sostenible”. En Agencia R3crea, Perú, 2022. <https://r3crea.com/innovacion/historia-de-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible/>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

<https://globaltaxjustice.org/es/noticias/es-hora-de-una-convencion-fiscal-de-la-onu/#:~:text=Ahora%20las%20negociaciones%20para%20una,6%20de%20febrero%20de%202025>. Consultado el 25 de febrero de 2025.

Gobierno de España: Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Disponible en <https://planderecuperacion.gob.es>. Consultado el 15 de marzo de 2025.

Indicadores de los ODS — Indicadores de los ODS. Consultado el 17 de febrero de 2025.

<https://industria.gob.es/es-es/Servicios/MarcoEstrategicoPYME/Marco%20Estrat%C3%A9gico%20PYME.pdf>. Consultado el 3 de abril de 2025.

<https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/#:~:text=Se%20estima%20que%201%2C1,el%20total%20de%20las%20empresas>. Consultado el 3 de abril de 2025.

<https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente27.pdf>. Consultado el 12 de marzo de 2025.

Naciones Unidas: “Declaración del Milenio”, 2000.

Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos: Resumen de la quinta reunión entre períodos de sesiones para el diálogo y la cooperación sobre los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, Consejo de Derechos Humanos, 52º período de sesiones, documento A/HRC/52/54, 28 de febrero de 2023.

<https://www.pactomundial.org/noticia/en-que-situacion-se-encuentran-los-ods-de-la-agenda-2030/>. Consultado el 17 de febrero de 2025.

<https://reds-sdsn.es/el-informe-de-desarrollo-sostenible-2024-indica-que-una-reforma-urgente-de-naciones-unidas-podria-reactivar-el-avance-mundial-hacia-los-ods/>. Consultado el 17 de febrero de 2025.

<https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

<https://www.unitedexplanations.org/2013/11/19/se-estan-cumpliendo-los-objetivos-de-desarrollo-del-milenio/>. Consultado el 15 de febrero de 2025.

<https://www.un.org/es/observances/international-decades>. Consultado el 6 de febrero de 2025.

[https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/coher\\_s/mdg\\_s/mdgs\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/mdg_s/mdgs_s.htm). Consultado el 17 de febrero de 2025.

