

NUEVOS GRAVÁMENES

Estudios

El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser

Andrés Báez Moreno - Juan José Zornoza Pérez

El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial

María Teresa Mata Sierra

Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona

Yolanda García Calvente

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas

Mercedes Ruiz Garijo

Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos

María Jesús García-Torres Fernández

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

Antonio Vaquera García

Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal

M^a Luisa Esteve Pardo

El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

Irene Suberbiola Garbizu

Nuevos gravámenes

Monográfico

Nueva Fiscalidad

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISBN: 978-84-1070-067-3
ISBN electrónico: 978-84-1070-224-0
DOI: 10.14679/2890
ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Jlrupe Suberbiola Garbizu

UPPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M^a. E. Simón-Yarza
Universidad de Navarra

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

Jirune Suberbiola Garbizu
UPPV/EHU

Procedimientos, derechos y garantías

M^a. Rodríguez-Bereijo
Universidad de León

Tribuna

- Sobre novedades legislativas en materia tributaria..... 9
Isaac Merino Jara
Director

Estudios

- El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser..... 21

Andrés Báez Moreno

*Investigador Senior Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (República Federal Alemana)*

Juan José Zornoza Pérez

*Of Counsel - Deloitte Legal.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid*

- El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial 45

María Teresa Mata Sierra

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

- Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona 97

Yolanda García Calvente

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas.....	133
Mercedes Ruiz Garijo <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad Rey Juan Carlos</i>	
Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos.....	165
María Jesús García-Torres Fernández <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Granada</i>	
Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular	197
Antonio Vaquera García <i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de León</i>	
Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal	237
M^a Luisa Esteve Pardo <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universitat de Girona</i>	
El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito	271
Irene Suberbiola Garbizu <i>Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas^{*}

DOI: 10.14679/2895

Mercedes Ruiz Garijo

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

RESUMEN:

El año 2023 comenzó con la creación de diversos gravámenes de naturaleza confusa y que generaron una gran polémica. Uno de ellos es el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas que ha sido establecido como una especie de recargo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio con la finalidad de evitar el vaciamiento que del mismo han hecho algunas Comunidades Autónomas. En cualquier caso, este nuevo gravamen ha planteado numerosas interrogantes acerca de su constitucionalidad que han sido profundamente analizadas por la doctrina tributarista. En este trabajo, partiendo de la bibliografía existente, haremos un recorrido por las principales problemáticas advertidas, alimentadas por lo que, en nuestra opinión, ha sido un ejemplo de una deficiente técnica legislativa. En particular, haremos referencia a si el nuevo gravamen respeta los principios constitucionales de autonomía financiera, coordinación y solidaridad territorial; si la complementariedad con el Impuesto sobre el Patrimonio y su finalidad armonizadora tienen encaje en nuestro sistema tributario; si la forma en que se cuantifica presenta alcance confiscatorio y, por tanto, vulnera el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Palabras Claves: Impuesto sobre las grandes fortunas. Impuesto sobre el Patrimonio. Inconstitucionalidad. Autonomía financiera. Lealtad.

ABSTRACT:

The year 2023 began with the creation of various taxes of a confusing nature that generated great controversy. One of them is the Temporary Tax of Solidarity of the Great Fortunes

* Este trabajo se ha realizado en el marco del Grupo de Investigación consolidado en *Retos de la fiscalidad del siglo XXI* (REF21). Universidad Rey Juan Carlos.

** El original fue entregado para su publicación antes de su declaración de constitucionalidad por el TC en las Sentencias 149/2023, de 7 de noviembre; 170/2023 y 171/2023, de 22 de noviembre; y 189/2023 y 190/2023, de 12 de diciembre.

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

that has been established as a kind of surcharge on the Wealth Tax in order to avoid the emptying of it that some Autonomous Communities have made. In any case, this new tax has raised numerous questions about its constitutionality that have been deeply analyzed by the tax doctrine. In this work, starting from the existing bibliography, we will go through the main problems that have been noticed, fueled by what, in our opinion, has been an example of deficient legislative technique. In particular, we will refer to whether the new tax respects the constitutional principles of financial autonomy, coordination and territorial solidarity; if the complementarity with the Wealth Tax and its harmonizing purpose fit into our tax system; if the way in which it is quantified has a confiscatory scope and, therefore, violates article 31.1 of the Spanish Constitution.

Key words: Tax on large fortunes. Wealth Tax. Unconstitutionality. Financial autonomy. Constitutional loyalty.

Sumario: *I. Introducción. Los antecedentes del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. II. Reproches al nuevo gravamen relativos a la vía legislativa utilizada y su imprevisibilidad. 1. La vía legislativa utilizada. 2. Creación del gravamen vía enmienda. 3. Imprevisibilidad del ITSGF. ¿vulneración del principio de seguridad jurídica? III. ITSGF e IP. similitudes y asimetrías estructurales. 1. La complementariedad del nuevo gravamen respecto del IP. Sobre los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad territorial. 2. Similitudes y diferencias estructurales: 2.1. Hecho imponible, devengo y exenciones. 2.2. Sujetos pasivos y representantes. ¿Problemas de deslocalización? 2.3. Base imponible y base liquidable (el problema de los mínimos exentos). 2.4. Tipo de gravamen. 2.5. El problema de las deducciones en cuota. IV. La imperfecta regulación de los límites a la cuota íntegra del ITSGF. V. Gestión del impuesto. El modelo 718. VI. Conclusiones. VII. Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN. LOS ANTECEDENTES DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, como es sabido, creó tres nuevos gravámenes estatales a partir del 1 de enero de 2023 dentro de los cuales se encuentra el controvertido Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF). Han transcurrido ya algunos meses desde dicha aprobación durante los cuales se ha sucedido la publicación de numerosos trabajos por parte de nuestra doctrina tributarista, así como la interposición de tres recursos de inconstitucionalidad en marzo de 2023, promovidos por el Consejo de Gobierno de Andalucía¹, por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid² y por la

1 Recurso núm. 1258-2023 (BOE de 25 de marzo de 2023). Los recurrentes alegaban la vulneración de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y del bloque de la constitucionalidad en materia de tributos cedidos, así como la infracción del derecho de representación política (art.23.2 CE), del principio de lealtad constitucional e institucional (art. 2.1.g de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas) y del principio de seguridad jurídica (9.3 CE).

2 Recurso núm. 616-2023 (BOE de 24 de abril de 2023). En este recurso se alegaban que la ley puede vulnerar, entre otros, el artículo 23.2 CE, el principio de seguridad jurídica, los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad consagrados en el artículo 31.1 CE, así como la autonomía política y financiera de las CC.AA.

Xunta de Galicia³; en los que se solicitaba, además, la suspensión cautelar de la ley 38/2002. En los dos primeros recursos el Tribunal Constitucional acabó desestimándolo por la manifiesta falta de cobertura legal en la Ley Orgánica del citado Tribunal para la suspensión de la eficacia o la ejecución de leyes estatales.

Además, según noticia publicada en prensa (diario Expansión, de 28 de abril de 2023) la Asociación Madrileña de la Empresa Familiar (AMEF) presentó también un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional⁴. Teniendo en cuenta los efectos prospectivos de las sentencias del Tribunal Constitucional (que, como es sabido, por exigencia del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE limita los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley a aquellas situaciones susceptibles de ser revisadas por cuanto a la fecha de publicación de la sentencia no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haya recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme⁵), todo augura a que en los próximos meses, una vez aprobado el modelo de autoliquidación del Impuesto (modelo 718) lloverán los recursos interpuestos también por los particulares.

En cualquier caso, durante todos estos meses que han transcurrido desde la aprobación del ITSGF, quienes hemos presenciado los intensos debates doctrinales y políticos sobre el nuevo gravamen (a menudo muy vehementes) –causados, entre otras razones, por la falta de diligencia del legislador–, hemos procurado tomar cierta distancia, a menudo necesaria para la reflexión. Ahora, partiendo de un análisis de la estructura del impuesto y de los últimos acontecimientos, intentaremos discurrir por las principales razones sobre las que se han proyectado las dudas de inconstitucionalidad del impuesto exponiendo también otros aspectos cuestionados por parte de la doctrina (por ejemplo, la ineficiencia del nuevo gravamen en la medida en que afecta a la competitividad fiscal de nuestro país) y que quizás haría aconsejable no prolongar la aplicación del impuesto durante más años de lo inicialmente previsto (dos años).

La doctrina ha puesto el punto de mira en el carácter excepcional del nuevo gravamen, ha reiterado la ineficiencia de los gravámenes sobre el patrimonio⁶ y se ha

3 Recurso núm. 1951-2023 (BOE de 24 de abril de 2023).

4 https://efamiliar.org/wp-content/uploads/2023/05/Expansio%CC%81n-Nacional-28_04_2023-31.pdf

5 Véanse, entre otras, las Sentencias 289/2000, de 30 de noviembre (con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente); 179/2006, de 13 de junio y 126/2019 de 31 de octubre (respecto del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente); la 196/2012, de 31 de octubre (respecto del impuesto castellano manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente); la 126/2019 de 31 de octubre y la 182/2021, de 26 de octubre (en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

6 CALVO VERGEZ apunta a cómo dentro de la OCDE, además de España, solo dos Estados aplican un Impuesto sobre el Patrimonio neto individual: Noruega y Suiza. Asimismo, recuerda que, desde el seno de dicha organización, se ha venido esgrimiendo que esta figura tributaria apenas logra la consecución de sus objetivos redistributivos ya que su base imponible es muy limitada. A ello hay que sumar su alto coste administrativo para garantizar su cumplimiento y, en particular, sus bajos ingresos. CALVO VERGEZ, J.: "Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2023 (versión electrónica).

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

centrado, sobre todo, en las sospechas de inconstitucionalidad a partir de cinco argumentos: 1) su aprobación mediante proposición de Ley; 2) su tramitación e introducción mediante una enmienda; 3) el principio de autonomía financiera de las CC.AA. que se habría visto vulnerando en la medida en que el nuevo gravamen priva a las autonomías de su capacidad para organizar su propia fiscalidad; 4) el principio de seguridad jurídica que también se habría visto vulnerado por cuanto su aprobación se realizó en diciembre de 2022; y 5) su potencial carácter confiscatorio del impuesto en la medida en que el tipo de gravamen máximo se sitúa en el 3,5% y ello puede llevar a que los sujetos obligados se vean privados de su patrimonio para satisfacer el pago del impuesto.

Pero, antes de proceder al examen de estos motivos que podrían llevar a una futura declaración de inconstitucionalidad del nuevo gravamen, también observamos cómo, en cierto modo, algunas de las críticas al ITSGF no son del todo novedosas atendiendo a sus orígenes y al hecho de que esté hermanado estrechamente con el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP)⁷. Estudiando el pasado, una vez más comprendemos el presente –repetitivo y causal–. En este sentido, es conocida la enorme polémica existente en los orígenes del IP. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal estableció –también de forma excepcional y transitoria–, un Impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas pendiente de configuración definitiva, como señalaba su Exposición de Motivos. El profesor CALVO ORTEGA advertía hace algunos años cómo «este Impuesto tuvo una acogida bastante crítica, sobre todo, como era de esperar, en los grupos conservadores. Las objeciones fueron, principalmente, dos. Una, que se trataba de una figura importada de los sistemas escandinavos y, por ello, extraña a los ordenamientos latinos. La segunda objeción fue que al tener como objeto imponible la totalidad del Patrimonio personal su carácter progresivo, aunque la tarifa de tipos de gravamen fuese lógicamente baja, podía tener unos efectos en cierta medida confiscatorios. Y, desde luego, unos efectos negativos sobre el ahorro»⁸.

Posteriormente, en 1991 se dotó al impuesto de un carácter ya permanente y ordinario justificándolo en diversas finalidades. En la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio se hacía referencia a las siguientes: la capacidad de pago adicional que supone ser propietario de un patrimonio; la contribución del impuesto a una mejor distribución de riqueza; una utilización más productiva de los recursos y su función censal y de control para otros tributos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Toda esta batería de argumentos a su favor no evitó, sin embargo, que continuaran alzándose las voces contra el IP que finalmente calaron en el legislador y derivaron en su supresión (artículo tercero de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre).

⁷ Sobre esta cuestión, puede leerse a RUIZ ALMENDRAL, V.: “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 43, 2023, pág. 130 y ss.

⁸ CALVO ORTEGA, R.: «La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones», Nueva Fiscalidad, número 5, 2008, p. 10.

La derogación del IP, sin embargo, se realizó de una forma un tanto excéntrica mediante la creación de una bonificación del 100 por cien en la cuota (artículo 33 de la LIP) y no mediante la expulsión del ordenamiento jurídico de la LIP. La explicación es que ello hubiese afectado a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía; así como a la regulación existente en otros impuestos (IRPF e ISD) que en relación con las normas de valoración de bienes o en materia de algunos beneficios fiscales –como la exención de las participaciones en entidades–, se remiten a la LIP.

Sea como fuere, el Estado cumplió la obligación de compensar a las CC.AA. por dicha pérdida de recursos (la disposición transitoria sexta de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, reconoció dicha compensación por la supresión del IP en 2009, 2010 y 2011)⁹. Esta compensación, además, no se anuló a pesar de que el impuesto –con motivo de la crisis económica–, fue recuperado temporalmente por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (apartado segundo del artículo único) que derogó la bonificación e introdujo dos importantes medidas que reducían en gran medida su impacto recaudatorio: el aumento significativo del límite para la exención de la vivienda habitual (hasta los 300.000 euros) así como del mínimo exento (700.000 euros). Con posterioridad, la derogación de la bonificación se ha ido manteniendo, mediante Leyes de Presupuestos Generales del Estado hasta que, finalmente, la de 2021 derogó definitivamente el apartado correspondiente del Decreto Ley de 2011¹⁰. A partir de dicha derogación, las CC.AA. comenzaron a hacer uso pleno de sus competencias legislativas respecto de los elementos estructurales del impuesto, optando algunas, como es sabido, por una reducción significativa de la cuantía de este.

En cualquier caso, el relato al que acabamos de hacer referencia entorno al devenir del IP –que, en nuestra opinión ha propiciado en cierto modo la creación del ITSGF por parte del Estado–, no justifica las deficiencias estructurales y de técnica legislativa en las que el legislador ha incurrido, que han sido advertidas en extenso por nuestra doctrina tributarista y a las que vamos a hacer referencia en las

⁹ Se estableció lo siguiente:

“Las Comunidades Autónomas recibirán en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para hacer esto posible, se realizarán los ajustes y correcciones necesarios en los recursos del sistema y se revisará el Fondo de Suficiencia Global con efectos de 1 de enero de 2011, de manera que el importe que corresponda a la compensación estatal de patrimonio integrada en este sea equivalente, en el año 2011, al valor señalado en el párrafo anterior”.

¹⁰ En este RD, en su preámbulo, se señalaba que “lógicamente, la supresión futura de este impuesto o la creación de otro de naturaleza estatal no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, puesto que ya se les compensó de manera definitiva consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación”.

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

líneas que siguen lo que nos permitirá concluir sobre las probabilidades de que el nuevo gravamen sea declarado inconstitucional. Primero, haremos referencia al vehículo utilizado por el legislador: una proposición de ley y a la circunstancia de que, por razones de una extraña urgencia (el Gobierno llevaba varios años barajando su implantación), se haya decidido que su entrada en vigor se adelante al ejercicio 2022 (unos pocos días después de la publicación en el BOE de la ley que lo aprueba). Asimismo, en segundo término, realizaremos una revisión crítica al supuesto carácter complementario que tiene el ITSGF con el IP y, sobre todo, a las diferencias existentes entre ambos impuestos que se traducen en importantes asimetrías que afectan especialmente a los no residentes. Todo ello, ha suscitado serias sospechas desde el punto de vista de su constitucionalidad. Por último, analizaremos la cuantificación del impuesto y la regulación del límite a la cuota íntegra que, como veremos, ha llegado a poner en riesgo el cumplimiento efectivo de la finalidad del impuesto.

II. REPROCHES AL NUEVO GRAVAMEN RELATIVOS A LA VÍA LEGISLATIVA UTILIZADA Y SU IMPREVISIBILIDAD

1. LA VÍA LEGISLATIVA UTILIZADA

Un primer bloque de reproches que la doctrina tributarista ha realizado al ITSGF y que sustentaría una más que probable declaración de inconstitucionalidad es de índole general o formal, referido a la vía legislativa utilizada por el legislador, a que se haya introducido vía enmiendas y a que el gravamen ha resultado imprevisible vulnerándose, en consecuencia, el principio de seguridad jurídica.

En relación con el primero de los aspectos, que se haya utilizado la Proposición de Ley, hay autores, como LUCAS DURÁN, para quienes la vía elegida "hurta al Parlamento de un debate sosegado en base a un proyecto o proposición de ley presentado autónomamente"¹¹. Asimismo, el profesor ALONSO GONZÁLEZ califica el procedimiento seguido para aprobar el impuesto como "fraude de ley" en la medida en que "al decantarse el Gobierno de la nación por introducir los nuevos impuestos mediante una proposición de ley recurre a una vía inusual pensada para canalizar la iniciativa legislativa de los grupos políticos o de las cámaras, no para el Ejecutivo, pues la vía natural para promocionar las normas con rango de ley que salen de su seno es el proyecto de ley"¹².

11 "Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables". Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria, 8 noviembre 2022. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/invitados/impuestos-sobre-el-patrimonio-neto-competencias-financieras-de-las-comunidades-autonomas-y-otras-cuestiones-innombrables> (última consulta: 15 de noviembre de 2022). Vid. asimismo a VARONA ALABERN, J. E., y ARRANZ DE ANDRÉZ, C.: "Análisis crítico del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF)". Nueva Fiscalidad, núm. 1, 2023.

12 "Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", en la publicación colectiva "El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y

Lo cierto es que Proposición de ley para establecer el ITSGF fue presentada por dos grupos parlamentarios en el uso de la facultad conferida por el artículo 126 del Reglamento del Congreso de los Diputados (Grupo Parlamentario Socialista y Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común), opción perfectamente admisible junto con los Proyectos de ley, reservados al Gobierno (ex artículo 127 del mismo Reglamento) y que respeta el derecho de los ciudadanos a verse representados y a participar indirectamente en los asuntos públicos (artículo 23.1 de la CE)¹³. Por tanto, lejos de consideraciones políticas, parece que la vía de una Proposición de Ley –aunque resulte desaconsejable puesto que, a diferencia del Proyecto de Ley, obvia algunos trámites preceptivos como la consulta pública o el dictamen del Consejo de Estado– no plantea problemas de inconstitucionalidad formal (ni de anormalidad legislativa) y encaja perfectamente en nuestro sistema constitucional de las fuentes del Derecho (especialmente del Derecho Tributario), ex artículo 66.2 y 87 de la CE. Asimismo, la tramitación mediante Proposición de Ley parece respetuosa con la atribución de la potestad legislativa que según la Constitución Española corresponde a las Cortes Generales, sin que exista ningún precepto constitucional o legal que establezca una reserva, prevalencia o jerarquía general de los Proyectos de ley (salvo algunas excepciones, como la materia presupuestaria que obviamente, en la medida en que los Presupuestos son presentados por el Gobierno, deben tramitarse como Proyecto de ley). Ni siquiera existe, como ha tenido ocasión de advertir el Tribunal Constitucional “prescripción normativa alguna que imponga al Congreso de los Diputados la sujeción a sus precedentes en relación con las decisiones sobre los procedimientos de tramitación de las iniciativas legislativas, de modo que cualquier iniciativa de reforma de un mismo texto legal haya de ser tramitada a través de idéntico tipo de procedimiento parlamentario” (Sentencia 215/2016, de 15 de diciembre).

Por último, tampoco encontramos un precepto constitucional que directa o indirectamente vete la presentación de Proposiciones de Ley a los Grupo Parlamentarios “representados” en el Gobierno. De hecho, si consultamos la actividad en el Congreso de los Diputados de legislaturas pasadas nos encontramos con que esta práctica –que puede gustarnos o no– ha sido bastante habitual. Así, por ejemplo, en la

doctrinal de su inconstitucionalidad”, Revista de Institutos de Estudios Económicos, núm. 1/2023, pág. 30 y ss. De la misma opinión es GARCÍA NOVOA, C.: “Los vicios de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad), en la precitada publicación colectiva, pág. 53.

13 El Tribunal Constitucional ha afirmado que “Las proposiciones de Ley promovidas por los Grupos parlamentarios no sólo son una forma –sin duda, la más señalada y expresiva– de participación de los parlamentarios en la potestad legislativa de las Cámaras parlamentarias. Son también un cauce instrumental al servicio de la función representativa característica de todo Parlamento, operando como un instrumento eficaz en manos de los distintos grupos políticos que integran el Pleno de la Cámara, y que les permite obligar a que éste se pronuncie acerca de la oportunidad de la iniciativa presentada, forzando a los distintas fuerzas político-parlamentarias a manifestar públicamente su postura y las razones políticas o de otra índole (incluida la eventual inconstitucionalidad de la misma), por las que han decidido apoyar o rechazar la propuesta legislativa sometida a su consideración” (Sentencia 125/1995, de 18 de julio).

X Legislatura, 2011-2016, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso presentó también Proposiciones de Ley sobre materias diversas¹⁴ sin que para aquél entonces saltaran las alarmas calificándolo de un “fraude constitucional”. El problema quizás obedezca a que en los últimos años se está produciendo una cierta confusión respecto de la separación de poderes. Grupos Parlamentarios con representación en el Poder Legislativo que también participan en el Poder Ejecutivo se vienen designando o identificando con este segundo ignorando, en nuestra opinión, el citado principio que resulta fundamental en un Estado democrático de Derecho.

2. CREACIÓN DEL GRAVAMEN VÍA ENMIENDA

El ITSGF se introdujo a través de una enmienda en el Congreso de los Diputados (núm. 99¹⁵) lo cual propició también numerosas críticas por parte de la doctrina, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa al derecho de enmienda sobre el que ha declarado que no está exento de límites a pesar de ser “uno de los principales instrumentos a través del cual los diputados y grupos parlamentarios participan e intervienen en el ejercicio de la potestad legislativa con la pretensión de incidir mediante la formulación de propuestas de rechazo, alteración o modificación sobre la iniciativa legislativa en cada caso concernida” (Sentencia 139/2017, de 29 de noviembre¹⁶).

Así, algunos autores, partiendo de la Sentencia 4/2018, de 22 de enero (y con cita de doctrina constitucionalista), han interpretado que “para el Tribunal Constitucional, en términos generales, una enmienda “conceptual y lingüísticamente, implica la modificación de algo preexistente, cuyo objeto y naturaleza ha sido determinado con anterioridad” (STC 119/2011, de 5 de julio), lo que evidenciaría el “carácter subsidiario o incidental, por su propia naturaleza, de toda enmienda respecto al texto enmendado” (ATC 118/99, de 10 de mayo”, siendo palmario “que el ITSGF no guarda conexión u homogeneidad con el texto a enmendar, aunque solo sea por el hecho de que él mismo nunca se concibió, originalmente, para instrumentar su aprobación junto con los gravámenes a la banca y a las empresas energéticas”¹⁷.

14 Una de ellas fue la relativa a la modificación de la Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo, de salud sexual y reproductiva y de la interrupción voluntaria del embarazo.

15 BOCG el 18 de noviembre de 2022 (serie B, núm. 271-5). Dicha enmienda se complementa con la número 92 que modifica el título del Proyecto de Ley, con la número 93 que introduce una nueva redacción a la Exposición de Motivos con la justificación del nuevo gravamen y con la número 104 que introduce una modificación en el artículo 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español para incluir la posibilidad de que se pueda pagar la deuda del ITSGF mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

16 En dicha sentencia se afirma, además, que el derecho de enmienda entronca “directamente con el derecho de participación política reconocido en el artículo 23.2 CE, formando parte integrante del contenido del *ius in officium* de los parlamentarios que el citado derecho fundamental por sí mismo garantiza”.

17 ALONSO GONZÁLEZ, L.: “Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, en la publicación colectiva “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad”, op. cit., pág. 32.

El profesor LUCAS DURÁN advertía, sin embargo, de cómo en la Sentencia 59/2015, de 18 de marzo, relativa al impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (que fue también introducido vía enmiendas), se declaró –aludiendo a doctrina consolidada– que era conforme a nuestra Carta Magna incluir la regulación de un tributo a través de enmiendas en una ley que se esté tramitando parlamentariamente, siempre que exista una conexión suficiente con la norma enmendada sin que dicha conexión tenga que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa sino de afinidad¹⁸. Esta exigencia (la conexión u homogeneidad entre las enmiendas y los textos a enmendar, así como que sea congruente con su objeto, espíritu y fines esenciales) ha sido reiterada en las sentencias 119/2011, de 5 de julio, 136/2011, de 13 de septiembre, y 234/2012, de 13 de diciembre).

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional también ha señalado que “para determinar si concurre tal conexión material u homogeneidad mínima entre la iniciativa legislativa y la enmienda presentada, el órgano al que reglamentariamente corresponda efectuar ese análisis contará en todo caso con un amplio margen de valoración, pues de lo contrario el procedimiento legislativo se vería atrapado en unas reglas tan rígidas que pueden convertir el debate parlamentario en un procedimiento completamente reglado. Esto significa que los órganos de gobierno de las Cámaras deben contar con un amplio margen de apreciación para determinar la existencia de conexión material entre enmienda y proyecto o proposición de ley objeto de debate, debiendo éstos pronunciarse de forma motivada acerca de la conexión, de suerte que ‘sólo cuando sea evidente y manifiesto que no existe tal conexión deberá rechazarse la enmienda, puesto que, en tal caso, se pervertiría la auténtica naturaleza del derecho de enmienda, ya que habría pasado a convertirse en una nueva iniciativa legislativa’ (entre otras, vid. las Sentencias 119/2011, de 5 de julio; y 216/2015, de 22 de octubre).

A nuestro parecer, en el caso del impuesto en liza, la enmienda fue admitida y no consta que ningún diputado o Grupo parlamentario suscitase la cuestión de la carencia de congruencia material entre la enmienda y el texto enmendado. Además, sería desacertado afirmar con rotundidad que existe una total falta de homogeneidad o desconexión entre la iniciativa legislativa y la enmienda. La Proposición de ley –de contenido tributario– tenía como finalidad la creación de dos gravámenes temporales justificados en las necesidades de financiación del gasto público. Nada impidió que, con la misma finalidad se incluyera también, vía enmienda, el ITSGF.

3. IMPREVISIBILIDAD DEL ITSGF. ¿VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA?

La doctrina tributarista ha reprochado la imprevisibilidad del ITSGF ya que se aprobó el 27 de diciembre de 2022, su entrada en vigor se fijó al día siguiente a su publicación en el BOE y se estableció como fecha de devengo, el 31 de diciem-

¹⁸ LUCAS DURÁN, M.: “Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”, op. cit.

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

bre de 2022¹⁹. Sorprende también que en junio de 2022 se rechazase una Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Confederal Unidas Podemos-en Comú Podem-Galicia en Común para crear un Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas (BOCG de 22 de abril de 2022, núm. 235-1).

Esta imprevisibilidad podría haber vulnerando, de este modo, el principio de seguridad jurídica. Para dicho análisis es preciso determinar el grado de retroactividad de la Ley 38/2022. En relación con este aspecto, existe cierto consenso en que nos encontraríamos ante un impuesto periódico y que la retroactividad en la que se incurre es media o impropia en la medida en que el nuevo gravamen afecta al patrimonio neto que los sujetos pasivos tienen en el periodo impositivo de 2022 cuando este ya ha comenzado (pero aún no se ha producido el devengo). Esta particular configuración es la que podría suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica en la medida en que los sujetos no han podido ajustar su conducta económica al nuevo impuesto²⁰.

En relación con este punto, el profesor LUCAS DURÁN nos ha recordado la necesidad de atender a la doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencia 182/1997, de 28 de octubre y las citadas en ella, entre otras las Sentencias 173/1996, 27/1981, 6/1983, 126/1987, y 150/1990) que permite, como es sabido, la retroactividad en grado medio o impropia siempre y cuando no vulnere el citado principio de seguridad jurídica. Dicho autor afirma que ello exige que: "(i) la norma no sea absolutamente imprevisible, (ii) concurren claras exigencias de interés público para aprobar dicha medida, y (iii) las medidas adoptadas tengan un alcance limitado"; concluyendo así dicho autor que la previsibilidad de la medida es prácticamente nula "sobre todo habida cuenta de que al residencia fiscal a finales de año ya no puede variarse y, en consecuencia, habrá que tributarse en el nuevo tributo –por obligación personal si se sigue el esquema de tributación del actual IP– respecto de la totalidad del patrimonio mundial ostentado en la fecha de devengo del impuesto"²¹.

La sentencia citada del TC de 1997 marcó, en efecto, un hito importante en relación con el significado y alcance del principio de seguridad jurídica. Creemos,

19 Bien es cierto que, como han recordado algunos autores "Una vez constituida durante los primeros días de mayo de 2020 por parte del Congreso de los Diputados, la denominada Comisión para la Reconstrucción Social y Económica, la cual tiene como objetivo determinar y analizar conjuntamente las medidas a adoptar para buscar una salida a la crisis sanitaria, social y económica generada por el COVID-19, recibió su primera propuesta fiscal que un partido, en este caso Unidas Podemos, pretendía sacar adelante, la creación de un impuesto sobre las grandes fortunas como el sustituto ideal del maltrecho impuesto sobre el patrimonio". CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A.: "A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual". *Crónica Tributaria*, núm. 176, 2020, pág. 21.

20 Entre otros, vid. a ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", en la publicación colectiva "El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad", *Revista de Institutos de Estudios Económicos*, op. cit., pág. 45 y ss. En el mismo Informe, puede citarse a MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", pág. 67 y ss.

21 LUCAS DURÁN, M.: "Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables". op. cit.

de este modo, que resulta interesante su análisis en el ITSGF dado que ha sido aprobado a finales del año y se ha situado el devengo el 31 de diciembre lo que afectaría a titularidades (hechos imponibles) preexistentes al momento de su aprobación.

El TC advirtió que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a una petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal. En particular, la norma en liza en la precitada sentencia fue el artículo 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, que ante la necesidad de un ajuste presupuestario (sanear las cuentas de la Hacienda pública para ajustar la economía española a la nueva situación de crisis), modificó las escalas del IRPF para 1992. Dicho precepto, sin embargo, terminó siendo declarado inconstitucional no porque se entendiese que el Gobierno había hecho un uso contrario a la Constitución de su potestad legislativa excepcional (el TC estimó que sí concurrían los presupuestos de hecho habilitantes) sino por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En cualquier caso, por lo que ahora nos interesa, el TC entendió que dicha reforma no afectaba a la seguridad jurídica por cuanto (Fundamento jurídico 13):

- 1) La publicación en el BOE del Real Decreto-Ley en julio y su tramitación posterior tuvo un efecto anuncio sobre las medidas tributarias que se avecinaban en el marco del IRPF.
- 2) Concurrían claras exigencias de interés público (necesidad de responder al espectacular crecimiento del déficit público) que fundamentaron la medida adoptada, aunque ésta tuviese incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos.
- 3) La medida tenía un alcance limitado. El TC constató que la subida de los tipos en la escala del IRPF no alcanzaba la «notable importancia» de las que medidas producidas en otras ocasiones.

Más recientemente se ha pronunciado también el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de febrero de 2023 (casación núm. 2065/2021) en relación con el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias (en adelante, IDEC) introducido por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Fiscales y Administrativas. En él se planteó una problemática similar puesto que el inicio del periodo impositivo se fijó el 1 de enero de 2012 (y el devengo el 31 de diciembre del mismo año). El Alto Tribunal ha afirmado, sin embargo, que “exigir el IDEC con posterioridad al inicio del periodo impositivo (1 de enero de 2012), no constituye una infracción del art. 10.2 LGT, con relación al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE)”. En este sentido, con remisión a sentencias anteriores, afirma que el establecimiento del IDEC respeta el art. 10.2 de la LGT en la medida en que dicho precepto (tras la expresión “salvo que se disponga lo contrario”) habilita a que se establezca la posibilidad de que las normas tributarias tengan efecto retroactivo. Asimismo, se advierte que produciéndose el devengo el 31 de diciembre de cada año (con posterioridad al establecimiento mismo del tributo), el impuesto

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

se exige respecto del ejercicio 2012 con carácter prospectivo ya que el devengo acaece en un momento posterior a la entrada en vigor de la norma y además se proyecta frente a contribuyentes cuyos periodos impositivos no habían aun finalizado (no se está afectando a un hecho imponible totalmente consumado) “no suscitando, por ende, dudas de constitucionalidad desde la perspectiva de la seguridad jurídica”.

A la vista de todo lo anterior, creemos que la regulación y la fijación del devengo del ITSGF no merece ningún reproche constitucional desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. Además, es un gravamen que tiene un alcance limitado –tiene carácter temporal (los contribuyentes afectados, según el Ministerio de Hacienda, no superan los 23.000 contribuyentes²²)–, estando más que justificado su interés público: la necesidad de exigir en tiempos de crisis energética e inflación un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica (lo que se califica como “una muestra de solidaridad de las grandes fortunas”). Dicha necesidad no desaparece por el hecho de que, tal y como ha advertido la doctrina, en España los ingresos tributarios hayan superado en 2022 todos los registros históricos y que en 2023 superen las cifras de 2019 en casi 50 mil millones de euros (un 23,4% de la recaudación tributaria)²³. La cifra preocupante, en nuestra opinión, es el incremento del gasto público y que la deuda pública se siga situando a final de 2022 entorno del 113,1%. En enero de 2023, la deuda pública del Estado se elevó a 1.319 miles de millones de euros, con un incremento interanual del 6,2%²⁴. Frente a este dato, todo esfuerzo fiscal parece insuficiente.

En cualquier caso, quizás se hubiese echado en falta un mayor detalle de dicha justificación en la exposición de motivos de la Ley, al igual que se ha hecho en los otros dos gravámenes aprobados juntamente con el ITSGF (el gravamen temporal energético y el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, a los que se dedican casi seis páginas).

III. ITSGF E IP. SIMILITUDES Y ASIMETRÍAS ESTRUCTURALES

1. LA COMPLEMENTARIEDAD DEL NUEVO GRAVAMEN RESPECTO DEL IP. SOBRE LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA FINANCIERA, COORDINACIÓN Y SOLIDARIDAD TERRITORIAL

Una segunda cuestión de interés a analizar respecto del ITSGF –y sobre la que también se ha generado una importante polémica y confrontación en la doctrina

22 Vid. la nota de prensa de 29 de septiembre de 2022 “Medidas fiscales para la justicia social y la eficiencia económica”. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/S.E.HACIENDA/29-09-22-PRESENTACION-PAQUETE-ME-DIDAS-FISCALES-2023.pdf> (última consulta: 25 de octubre de 2022).

23 VV.AA. “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad”, op. cit, págs. 9 y 16.

24 Fuente: Banco de España. <https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/SalaPrensa/Nota-Informativas/23/presbe2023-16.pdf> (última consulta: 9 de mayo de 2023).

tributarista—, es dilucidar su encaje con el IP. En este sentido, se ha optado por configurar un impuesto complementario en las CC.AA. de régimen común (en País Vasco y en Navarra, al igual que IP será exigido por las Haciendas forales)²⁵, con una vigencia de dos periodos impositivos desde su entrada en vigor²⁶. No obstante, se incluye una cláusula de revisión para evaluar, al final de este periodo, los resultados del impuesto y valorar así su mantenimiento o supresión. La complementariedad se produce en la medida en que el ámbito territorial, las exenciones y la base imponible son idénticas siendo posible, además, la deducción en cuota de la cuota pagada en el IP.

El ITSGF, según la Exposición de Motivos, tiene una doble finalidad y por tanto una doble justificación. La primera, la recaudatoria, para exigir en tiempos de inflación y crisis energética un mayor esfuerzo a quienes mayor capacidad económica tienen permitiendo una recaudación de 1.500 millones de euros afectos a políticas de apoyo a las personas más vulnerables²⁷. A pesar de ello, no se definen qué políticas son estas²⁸.

Las segunda finalidad o justificación es la armonizadora. Creemos que es oportuno recordar que la finalidad armonizadora de un impuesto ha sido respaldada hace ya algunos años por el Tribunal Constitucional. Concretamente, en la Sentencia 26/2015, de 19 de febrero relativa al impuesto sobre depósitos en las

25 En la nueva disposición adicional quinta introducida en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la Ley 9/2023, de 3 de abril se establece lo siguiente:

“El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, es un tributo concertado de normativa autónoma, y se exigirá en los mismos términos establecidos en el artículo 24 del presente Concierto Económico, con efectos para todos los ejercicios en que el referido Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas mantenga su vigencia”.

Asimismo, la Ley 8/2023, de 3 de abril añade una nueva disposición adicional octava a la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

«El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra en los mismos términos establecidos en el artículo 17 del presente Convenio Económico, con efectos para todos los ejercicios en que dicho impuesto mantenga su vigencia».

26 La transformación del IP ya fue defendida por algunos autores. Vid. a GARCÍA DE PABLOS, J. F., «Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas», *Tribuna Fiscal*, número 249, 2012.

27 Vid. la nota de prensa de 29 de septiembre de 2022 “Medidas fiscales para la justicia social y la eficiencia económica”. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/S.E.HACIENDA/29-09-22-PRESENTACION-PAQUETE-MEDIDAS-FISCALES-2023.pdf> (última consulta: 25 de octubre de 2022).

28 El legislador sí se ha preocupado por regular la aficción de los dos otros gravámenes creados junto con el ITSGF en la Ley 38/2022. Vid. el art. 1.11 respecto del gravamen temporal energético y el art. 2.10 respecto del gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito donde específicamente se dispone que “el rendimiento de la prestación se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia”.

entidades de crédito²⁹. En este sentido, el nuevo impuesto tiene como objetivo poner fin a las enormes diferencias existentes en la recaudación del IP que llevan años poniendo en peligro los principios coordinación y solidaridad territorial del artículo 2 de la CE cuya realización efectiva debe ser garantizada por el Estado. Estas diferencias, como es sabido, se han producido especialmente como consecuencia de que algunas CC.AA. (Andalucía y Madrid) han utilizado la cesión del impuesto no para obtener ingresos (para hacer efectivo el principio de autonomía financiera) sino todo lo contrario: vaciarlo de contenido mediante el establecimiento de bonificaciones del 100%. Tal y como ha advertido RUIZ ALMENDRAL, la opción ejercida por algunas CC.AA. de no someter a gravamen precisamente las capacidades más altas resulta sorprendente a la luz de los datos de distribución de renta "y teniendo en cuenta igualmente que ninguna de estas comunidades ha renunciado a percibir los mecanismos extraordinarios de financiación que se han puesto a disposición de las Comunidades Autónomas tanto con posterioridad a la gran recesión como, más recientemente, tras la crisis de la Covid-19, dentro de la estrategia del Estado central de proteger financieramente a todas las autonomías"³⁰. Esta opción, además, parece que podría afectar también al equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas CC.AA. en la medida en que podría entrafñar cierta competencia fiscal lesiva al derivar en cambios de residencia por motivos fiscales (poniendo también en entredicho, en consecuencia, el principio de corresponsabilidad fiscal).

El devenir del gravamen sobre el patrimonio, tal y como hemos indicado anteriormente, explica en parte por qué se ha creado el ITSGF como un gravamen complementario (y no como forma de presión ni, por tanto, invasión competencial, tal y como han considerado algunos autores³¹). De este modo, no encontrarnos argumentos sólidos de índole esencialmente jurídica que nos lleven a concluir que se merma o se vulnera el principio de autonomía financiera de las CC.AA. Este principio, como es ampliamente conocidos, se encuentra reconocido en los artículos 137 y 156.1 de la CE y ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional como la plena disponibilidad de sus ingresos "sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas" (entre otras, vid, las Sentencias 63/1986, 201/1988 y 96/1990). En conexión con otros principios constitucionales (suficiencia financiera, coordinación y solidaridad) quedaría a salvo a pesar del nuevo gravamen. Tampoco parece que el ITSGF vulnera la reserva de ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE puesto que ni se ha tratado de resolver un conflicto en el ejercicio de las

29 GARCÍA NOVOA se ha mostrado sumamente crítico con esta finalidad armonizadora así como con la doctrina del Tribunal Constitucional que, en su opinión, ni siquiera es extrapolable al ITSGF. "Los vicios de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)" en la precitada publicación colectiva "El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad", op. cit., pág. 58.

30 "Límites y problemas constitucionales del impuesto "armonizador" sobre las grandes fortunas en España", op. cit., pág. 150.

31 VARONA ALABERN, J. E., y ARRANZ DE ANDRÉZ, C. afirman que "el Estado está utilizando este tributo con objeto de presionar a las CC.AA. para que exijan una recaudación mínima en sus respectivos impuestos sobre el patrimonio" lo que, en su opinión, supone una invasión competencial. "Análisis crítico del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF)". op. cit.

competencias financieras en materia de impuestos cedidos ni se trata de regular posibles formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado.

En nuestra opinión, en el debate acerca del principio de autonomía financiera, no hay que perder de vista que el IP es un impuesto de titularidad estatal que se cedió a las CC.AA. para hacer efectivo aquel principio y, sobre todo, el principio de suficiencia financiera. Esta cuestión es de suma importancia en el análisis de las sombras de inconstitucionalidad del nuevo gravamen. En este sentido, la cesión de impuestos se realiza, como es sabido, para que las CC.AA. cuenten con una vía de financiación adicional de su gasto público. Se puede afirmar que, si esta necesidad desaparece o si la Comunidad Autónoma no hace efectiva la cesión del impuesto, vaciándola de contenido, nos podríamos encontrar con un fraude a la cesión de impuestos y, en consecuencia, se deberían articular las vías para que el Estado procediese a recuperar el impuesto objeto de cesión. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 192/2000, de 13 de julio, nos recuerda que la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco el carácter irrevocable de la cesión³².

En particular, respeto del IP, el artículo 157 de la Constitución Española (en adelante, CE) enumeró los tributos cedidos (total o parcialmente) como recursos de las CC.AA. Después, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (en adelante, LOFCA) –dictada en desarrollo de aquel precepto–, recogió el Impuesto sobre el Patrimonio Neto (junto con otros impuestos) como tributo cedido. Finalmente, esta Ley fue modificada en 1996 por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre cediendo el recién creado IP y atribuyendo competencias normativas en relación con los tributos cedidos materializando así el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva. En el caso del IP, el artículo 19.dos.b) establece la cesión de las siguientes competencias normativas: determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones. Por último, la cesión del impuesto también se concreta en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. La finalidad de todo este devenir legislativo no fue otra que proporcionar financiación adicional a las CC.AA. en garantía y cumplimiento del principio de autonomía financiera configurado en el artículo 156 de la CE en dependencia directa, siempre, de los principios de suficiencia, coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles.

32 Se añade que “el art. 157.3 remite a una Ley orgánica la ‘regulación de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1’. Este último precepto debe ponerse en relación con el art. 133.1 del propio texto constitucional, según el cual ‘la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado’, así como con el art. 149.1.14, que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre hacienda general. En principio, por tanto, debe afirmarse que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria, y, en coherencia con ello, la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado, mediante Ley Orgánica. En definitiva, la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la Constitución, determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado”.

En este sentido, el Tribunal Constitucional también ha advertido en numerosas ocasiones que el principio de autonomía financiera de las CC.AA., (la libertad para establecer su plan de ingresos y de gastos) no se configura constitucionalmente con carácter absoluto. Tal y como se recordó en la Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, "aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas (SSTC 14/1986, fundamento jurídico 3º; 63/1986, fundamento jurídico 11; 179/1987, fundamento jurídico 2º), entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial –material y financiero– correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas (SSTC 13/1992, fundamentos jurídicos 2º, 6º y 7º; 135/1992, fundamento jurídico 8º). Así, la subordinación a los principios proclamados por el art. 156.1 de la C.E. ("coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles") a los que hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los arts. 157.2 de la C.E. y 6 y 9 de la LOFCA)".

Asimismo, hay que tener presente que el artículo 19.Dos LOFCA dispone que *"en el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional"*.

Los citados principios, en nuestra opinión, podrían haberse visto vulnerados desde hace ya algunos años por la forma en que algunas CC.AA. han hecho uso de la cesión del IP, amparándose en el principio de autonomía financiera –como si dicho principio estuviera exento de límites–, ejerciendo unas competencias normativas como si fuesen exclusivas (en lugar de competencias cedidas) y con el único propósito de competir fiscalmente con otros territorios. Además, alguna de estas CC.AA., como la de Madrid, ha optado incluso por la supresión de todos los tributos propios. En relación con el resto de tributos cedidos, la tendencia en los próximos años es reducir la cuantía del impuesto, como ha sucedido con el ISD (una reducción que casi equivale a su supresión) o en el tramo autonómico del IRPF. De este modo, parece que la forma de proceder de algunas CC.AA. podría ser valorada como una renuncia al ejercicio de las competencias normativas y recaudatorias cedidas alterando el marco legislativo anteriormente descrito, llegando a vulnerar de los principios de coordinación y solidaridad territorial a la vez que obstaculizando la potestad originaria del Estado para establecer tributos (artículo 133.1 de la CE).

También se podría afirmar que la autonomía financiera y el ejercicio de las competencias normativas cedidas –del IP–, no puede ejercerse por una Comunidad Autónoma para menoscabar la solidaridad y la coordinación territorial. Tampoco, tal y como se establece en el artículo 19. Dos de la LOFCA, puede derivar en una falta de armonización fiscal y en la ausencia de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional –ni mucho menos para configurar un mapa de imposición autonómica regido por una competencia fiscal lesiva entre CC.AA. en el

que se termine hablando de “regiones ricas” y “regiones pobres”. El panorama descrito habilitaría al Estado, con independencia de los colores políticos, a recuperar las competencias normativas en relación con los impuestos cedidos. En particular, en relación con el hecho imponible del IP, del que siempre ha sido titular. Dicha recuperación se ha realizado mediante la creación del ITSGF sin que ello vulnere, en nuestra opinión, las reglas de distribución competencial en materia de tributos cedidos³³. El nuevo gravamen no altera dichas reglas ni el marco legislativo de cesión del IP que se mantiene vigente (y las competencias normativas cedidas a las CC.AA.). El Estado, simplemente, ha reaccionado ante un ejercicio contrario a la distribución competencial y que ha alterado lo dispuesto en el artículo 133.1 de la CE donde se establece que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado.

Se podría pensar que el Estado debería haber activado el mecanismo de recuperación de las competencias atribuidas a las CC.AA. en materia de tributos cedidos previsto en el artículo 19. Dos de la LOFCA. En nuestra opinión, sin embargo, dicho mecanismo solamente parece estar previsto en aquellas situaciones en que resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea. La supresión de facto del IP, a la que se ha tratado de hacer frente a través de la creación del ITSGF, como hemos visto, se situaría en el terreno de una vulneración de los principios de coordinación y de solidaridad territorial, así como en la ausencia de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

En definitiva, la opción de crear el ITSGF tendría perfecto encaje legal y constitucional y se enmarcaría además en una de las cuatro opciones contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022 en relación con la propuesta para reformar el marco de cesión de potestades normativas en el IP y el ISD cedidos a las CC.AA. de régimen común³⁴.

2. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ESTRUCTURALES

2.1. Hecho imponible, devengo y exenciones

A pesar de la finalidad armonizadora del ITSGF –declarada por el legislador–, observamos cómo su hecho imponible, a diferencia del IP, es la titularidad por el

33 Una opinión diferente manifiestan VARONA ALABERN y ARRANZ DE ANDRÉS para quienes se ha utilizado una vía espuria para invadir competencias tributarias de las CC.AA. “ya que se pretende conseguir un resultado cuyo logro debe perseguirse por la normativa que regula la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las CC.AA. y que se concreta fundamentalmente en la LOFCA, en los respectivos Estatutos de Autonomía, en la ley de cesión de tributos del Estado y las concretas leyes de cesión de tributos del Estado a las CC.AA.”. *Ibidem*.

34 En dicho Libro se apuntaba como primera opción la de que “sobre un mismo objeto imponible podrían establecerse impuestos tanto por una ley estatal como por las leyes autonómicas, teniendo las CCAA plena capacidad normativa. La norma estatal se aplicaría en todo el territorio común, conformando un impuesto mínimo espacialmente homogéneo. Y esa norma estatal permitiría que aquellas CCAA que quisieran regular su impuesto sobre la riqueza pudieran hacerlo libremente, estableciéndose que la cuota autonómica minoraría la estatal. Tendríamos con ello autonomía y cierta uniformidad, con una suerte de impuesto estatal subsidiario” (pág. 730).

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto, pero solamente en la medida en que sea superior a 3.000.000 euros descontando los bienes y derechos exentos. Se dispone, de este modo, que (artículo 3. Tres Ley 38/2022):

“Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

Muy llamativa es la presunción que se establece en el ITSGF: *“se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial”*. Esta presunción no existe en el IP y resulta, en nuestra opinión, excesiva ya que, en el caso de transmisión, requerirá de la prueba del sujeto pasivo para quedar exonerado (no sujeto) de tributación.

La delimitación del hecho imponible se completa con la regla del devengo y con lo establecido en materia de exenciones. Primero, se dispone que el impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha (artículo 3. Diez Ley 38/2022). En este sentido, se configura como un impuesto periódico, al igual que el IP. En relación con las exenciones, se establece que *“estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”* (artículo 3. Cuatro Ley 38/2022). Es decir, se incluyen los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas; los objetos de arte y antigüedades; el ajuar doméstico; los derechos de contenido económico en una serie de instrumentos; los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial; valores pertenecientes a no residentes; los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados; y la vivienda habitual hasta un importe máximo de 300.000 euros.

El problema que surge en este punto es que en el ITSGF no se declaran exentos otros bienes y derechos cuya exención está reconocida en otra ley diferente a la LIP. En particular, se ha evidenciado el no reconocimiento de la exención prevista en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad en cuya disposición adicional segunda se establece que *“las comunidades autónomas podrán declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, de los bienes y derechos referidos en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad, de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad”*. En aplicación de esta previsión, Canarias y Castilla y León han aprobado la exención a favor de los bienes y derechos que formen parte de patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad, conforme a lo establecido en la Ley 41/2003 (en Canarias según el artículo 29 bis TR aprobado por Delega. 1/2009; y en Castilla y León según el artículo 11 TR aprobado por Delega. 1/2013).

2.2. *Sujetos pasivos y representantes. ¿Problemas de deslocalización?*

En el ITSFG, al igual que en el IP, son sujetos pasivos los titulares del patrimonio neto. En relación con las normas de atribución de titularidad de elementos patrimoniales, la Ley 38/2022 (artículo 3. Siete) reproduce parcialmente lo establecido en el artículo 7 de la LIP al disponer que los bienes y derechos se atribuyen según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En particular, se establece que resultan de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en el artículo 8 de la LIP (artículos 3. Siete Ley 38/2022). No se incorpora, sin embargo, la regla aplicable en aquellos casos en los que no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos. En este sentido, el artículo 7 de la LIP establece que la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. Entendemos que lo mismo debería resultar aplicable en el ITSFG.

2.2.1. *Obligación personal y obligación real*

La condición de sujeto pasivo, al igual que sucede en el IP, se adquiere tanto por obligación personal como por obligación real (artículos 3. Cinco Ley 38/2022 y 5 de la LIP). En el primer caso, se consideran sujetos pasivos a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y el impuesto se exige por todo el patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos siendo deducibles, no obstante, los impuestos satisfechos en el extranjero, sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales (artículo 3. Trece de la Ley 38/2022). Tendrán obligación de presentar declaración cuando la cuota tributaria resulte a ingresar.

No obstante, también se establece que cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. Dicha opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

En el segundo caso –obligación real– es sujeto pasivo cualquier persona física no residente (que, como es sabido, son también sujetos pasivos en el IP y tributan directamente al Estado tal y como dispone el artículo 31 de la Ley 22/2009). Solamente se paga el impuesto por los bienes y derechos de los que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En cualquier caso, no están obligados a presentar declaración salvo que la cuota tributaria del IP resulte a ingresar.

En relación con este aspecto, otra de las advertencias críticas que se ha hecho al ITSFG, utilizada por los defensores de su supresión, es que puede suponer un

riesgo de deslocalización y desincentivar las inversiones en territorio español en contra de lo que realizan otros países, como Portugal que ha aprobado beneficios fiscales a los traslados de residencia por parte de extranjeros (jubilados e inversores, principalmente)³⁵.

En nuestra opinión, sin embargo, tanto los incentivos fiscales directos como otro tipo de ayudas, no específicamente tributarias, concedidas para atraer inversiones pueden resultar sumamente problemáticas. Este ha sido el caso de las Golden visa (visados de residencia) que existen en muchos países de la Unión Europea, entre ellos España desde 2013 y que se encuentra regulada en los artículos 63 y siguientes de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización³⁶. Resulta que tanto las Golden visa (denominados "residence by investment" o RBI) como los regímenes de ciudadanía-nacionalidad para inversores (denominados "citizenship by investment" o CBI y establecidos también en Bulgaria, Chipre y Malta) se encuentran desde hace algunos años en el punto de mira de la UE y la tendencia apunta a su definitiva desaparición en todos los Estados miembros. En 2018 la ONG "Transparency International" publicó el primer informe en el que se cuantificaba que en la UE se habían concedido ya más de 6.000 ciudadanía y 100.000 residencias a través de este incentivo siendo España uno de los países que más había otorgado visas doradas –específicamente residencias–, junto a Hungría, Letonia, Portugal y Reino Unido. Se determinaba que, desde 2013 hasta abril de 2018, España aprobó 24.755 residencias a inversionistas y sus familiares a cambio de inversiones inmobiliarias (mayoritariamente)³⁷. Esos mismos informes advertían que este tipo de visas doradas (que ya se denominan también "ventas de ciudadanía y residencia") entrañaban serios riesgos puesto que son un atractivo para criminales y corruptos y se puede utilizar para el blanqueo de capitales sin que en la UE existan estándares comunes. Se indicaba, de este modo, que las tasas de éxito (Hungría, Letonia y Reino Unido han concedido la residencia a más del 90% de solicitantes) parecía indicar que algunos Estados miembros no estaban siendo particularmente selectivos, suscitándose dudas sobre el rigor de los controles realizados³⁸.

35 El régimen fiscal para residentes no habituales en Portugal fue introducido por el Decreto-Ley n. 249/2009, de 23 de septiembre, por el que se aprobó el Código Fiscal do Investimento.

36 El régimen de las Golden visa en España permite que "los extranjeros no residentes que se propongan entrar en territorio español con el fin de realizar una inversión significativa de capital podrán solicitar el visado de estancia, o en su caso, de residencia para inversores". Por inversión significativa se entiende la inversión en deuda pública en un importe igual o superior a 2 millones de euros; o la adquisición de bienes inmuebles por un valor igual o superior a 500.000 euros; o un proyecto empresarial desarrollado en España que sea considerado y acreditado como de interés general (sin cuantía mínima de inversión). Para acreditar el interés general se establece que se valorará el cumplimiento de al menos una de las siguientes condiciones: 1.º Creación de puestos de trabajo; 2.º Realización de una inversión con impacto socioeconómico de relevancia en el ámbito geográfico en el que se vaya a desarrollar la actividad; 3.º Aportación relevante a la innovación científica y/o tecnológica.

37 En su mayoría a nacionales de China (7.118), Rusia (4.715), Estados Unidos (4.327), India (3.233) y Venezuela (3.116).

38 Informe *European getaway: inside the murky world of golden visas*, presentado por Transparency International y Global Witness, 2018. En https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2018/10/european_getaway.pdf

Todos los motivos anteriores llevaron a que la Comisión Europea publicara el 23 de enero de 2019 un informe muy crítico con las Golden visa (COM 2019 12 final³⁹). Asimismo, el Parlamento Europeo, en un Informe de 9 de marzo de 2022 solicitó expresamente a los Estados miembros su derogación porque alteran, además, la esencia misma de la ciudadanía de la Unión⁴⁰. En nuestro país se presentó en febrero de 2022 una proposición de ley proponiendo la supresión de las Golden visa. Los argumentos a favor de dicha supresión fueron que los efectos de esta medida son más perjudiciales para la economía que beneficiosos por cuanto la adquisición de inmuebles redundaría en un mercado más tensionado y con un incremento de los precios de la vivienda. Recientemente, el Gobierno ha anunciado que estudia eliminarlas.

En definitiva, creemos que el argumento esgrimido en contra del ITSGF relativo al efecto perjudicial de desincentivo de las inversiones en territorio español resulta, en nuestra opinión, sumamente endeble. La experiencia de las Golden visa anima a extremar las cautelas en la medida en que demuestra que la inversión extranjera no siempre es sinónimo de favorecimiento de la economía sino, en muchos casos, de distorsión del mercado. Asimismo, en relación con los riesgos de deslocalización que se achacan al nuevo gravamen, tal como han señalado algunos autores, puede resultar complicado cuando se trata de bienes inmuebles y en todo caso debemos tener en cuenta la existencia de impuestos de salida, así como la pérdida de beneficios fiscales aplicables en el caso de que el contribuyente haya realizado operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴¹.

Pese a todo lo anterior conviene tener presente que la Comunidad de Madrid, para contrarrestar los efectos del ITSGF, presentó el pasado 23 de febrero de 2023 un proyecto de ley (PL-1/2023) para aprobar en el IRPF una nueva deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero que hubiese entrado en vigor el 1 de enero de 2023. Esta deducción hubiese permitido a las personas físicas no residentes en España, que hubiesen trasladado su residencia a la comunidad de Madrid, aplicar una deducción del 20 por ciento del valor de adquisición (incluyendo los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente), de una serie de elementos patrimoniales⁴² siempre y cuando el contribuyente no hubiese

39 Informe "Regímenes de ciudadanía y residencia para inversores en la Unión Europea", <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0012&from=EN>

40 <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20220304IPR24787/meps-demand-a-ban-on-golden-passports-and-specific-rules-for-golden-visas> (última consulta: 9 de mayo de 2023). Vid., asimismo, el estudio "Avenues for EU action on citizenship and residence by investment schemes European added value assessment", de octubre de 2021. Disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694217/EPRS_STU\(2021\)694217_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694217/EPRS_STU(2021)694217_EN.pdf) (última consulta: 9 de mayo de 2023).

41 MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: "El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y la deslocalización fiscal". Cinco días, 22 de noviembre de 2022. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/11/21/legal/1669036025_068394.html (última consulta: 3 de mayo de 2023).

42 Estas inversiones podrían ser: bienes inmuebles situados en la Comunidad de Madrid; valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados;

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

residido en España durante los 5 años anteriores al cambio de residencia y mantuviese la inversión durante un plazo de seis años. A pesar de ello, el Proyecto de Ley no fue aprobado en la Asamblea de Madrid el pasado 23 de marzo de 2023 por falta de apoyo. Todo apunta, sin embargo, a que en los próximos meses este proyecto será retomado y, atendiendo a las nuevas mayorías existentes en la citada Asamblea, formadas tras las elecciones autonómicas, será finalmente aprobado⁴³.

2.2.2. Representantes

En el ITSGF se incorpora la figura del representante del sujeto pasivo, que ya existía en el IP. Sin embargo, a diferencia de aquél, la obligación de nombrar un representante se generaliza y no se limita a aquellos casos en los que los sujetos pasivos operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria (artículo 6 de la LIP).

En primer lugar, los sujetos pasivos del ITSGF deben nombrar un representante todos los residentes en Estados no miembros de la Unión Europea. Deben hacerlo antes de que finalice el plazo de declaración del impuesto. Puede ser tanto una persona física como una persona jurídica siempre que resida en territorio español para que actúe así en todas las gestiones con la Administración tributaria española, en relación con las obligaciones derivadas del impuesto. La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación de la declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.

No obstante, siendo no residentes en Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, no existe obligación de nombrar un representante si existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación.

En segundo término, la obligación de nombrar un representante incumbe también a los sujetos pasivos residentes que antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del impuesto, se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y,

valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, no negociados en mercados organizados; valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados; y valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados. Puede consultarse el Anteproyecto de Ley en https://www.comunidad.madrid/transparencia/sites/default/files/anteproyecto_deducioninversion24ene23.pdf (última consulta: 9 de mayo de 2023).

⁴³ Vid el Diario de Sesiones de la Asamblea de Madrid, núm. 454, de 23 de marzo, pág. 26703. <https://www.asambleamadrid.es/static/doc/publicaciones/XII-DS-454.pdf> (última consulta: 9 de mayo de 2023).

salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de aquellas.

Nada se dice en relación con el incumplimiento de la obligación de nombrar un representante –a diferencia de la LIP que lo califica con infracción tributaria grave e impone una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 1.000 euros, graduándose al alza (en un 100 por ciento) si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias (artículo 6. Dos de la LIP)–. Tampoco se hace referencia al supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 6. Tres de la LIP respecto de los depositarios o gestores de los bienes o derechos de los no residentes. A falta de regulación expresa, entendemos que la regulación del IP no resulta extrapolable al ITSGF.

2.3. Base imponible y base liquidable (el problema de los mínimos exentos)

Aunque la base imponible del ITSGF y la del IP es la misma (el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo determinado por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo⁴⁴) también se suscitan dudas en relación con la base liquidable de los dos gravámenes y en particular por lo que se refiere al mínimo exento.

En primer lugar, en el ITSGF, el mínimo exento de 700.000 euros se reserva exclusivamente para sujetos pasivos por obligación personal. A diferencia del IP, donde el artículo 28. Tres de la LIP dispone que “el mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir”.

En segundo término, observamos que, en el ITSGF, dado que no es un impuesto cedido a las CC.AA., no se contempla la posibilidad de que la cuantía del mínimo exento sea diferente (se incremente o se reduzca). Esto implica en la práctica que aquellas CC.AA. que en el IP hayan hecho uso de la facultad conferida en el artículo 28. Dos, para contribuyentes por obligación personal, incrementando la cuantía del mínimo exento, la base liquidable del ITSGF será mayor y, por tanto, la cuota a pagar, deducida la cuota del IP, cuando dicha base sea superior a los 3.000.000 de euros, también será mayor a la pagada en el IP.

Las CC.AA. que han incrementado el mínimo exento, en particular para personas con discapacidad, son las siguientes:

- **Andalucía** (artículo 24 Ley 5/2021): mínimo exento de 1.250.000 euros para *contribuyentes con discapacidad* en grado igual o superior al 33% e inferior al 65% y de 1.500.000 euros para un grado igual o superior al 65%.

⁴⁴ Para ello se establece que resultarán también aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la LIP (artículo 3.Ocho.3 Ley 38/2022).

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

- **Extremadura** (artículo 15 TR aprobado por D.Leg. 1/2018): *mínimos exentos para contribuyentes con discapacidad física, síquica o sensorial*, de 600.000 euros (grado igual o superior al 33% e inferior al 50%); de 700.000 euros (grado igual o superior al 50% e inferior al 65%) y de 800.000 euros (para grados iguales o superiores al 65%).
- **Comunidad Valenciana** (artículo 8 Ley 13/1997): *contribuyentes con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, o con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento*: mínimo exento de 1.000.000 de euros.

Otras CC.AA. sin embargo, han procedido a reducir la cuantía del mínimo exento aplicable con carácter general. Este es el caso de Aragón que lo ha fijado en 400.000 euros (artículo 150.2 TR aprobado por D.Leg.1/2005). En 500.000 euros lo han fijado Cataluña (desde el 31 de diciembre de 2012 según el artículo 2 de la Ley 31/2002); Extremadura (desde el 1 de enero de 2016, artículo 14 TR aprobado por D.Leg. 1/2018) y la Comunidad Valenciana (desde el 1 de enero de 2021 según el artículo 8 de la Ley 13/1997).

2.4. Tipo de gravamen

En relación con el tipo de gravamen del ITSGF, se trata del principal elemento estructural cuya diferencia con el tipo de gravamen del IP, es el que permite comprender la deseada complementariedad.

Tipo de gravamen en el ITSGF (artículo 3. Once Ley 38/2022)

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

Tipo de gravamen en el IP (artículo 30.2 LIP)

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

*La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)*

El planteamiento inicial del ITSGF es que no incida en los sujetos pasivos cuando su tipo de gravamen sea coincidente con el tipo del IP. Cuando el tipo de gravamen del IP sea menor, entrará en juego el nuevo gravamen resultando así una cuota a pagar. En este punto, nada más aprobado el impuesto, se publicaron estudios que midieron su incidencia sobre los patrimonios de los contribuyentes. Se evidenció que en las CC.AA. en las que los tipos de gravamen del IP son inferiores a los del ITSGF (Cataluña, Galicia, Principado de Asturias, Cantabria, Región de Murcia, Islas Baleares, Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra) la incidencia será variable dependiendo de la Comunidad Autónoma. Así, por ejemplo, en Andalucía o Madrid se previó que afectaría a patrimonios netos superiores a 3.700.000 euros en la medida en que el tipo máximo del IP es del 0%. En las únicas donde no tendría efecto sería en La Rioja, Comunidad Valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla y León donde los tipos de gravamen del IP y del ITSGF coinciden, tal y como puede observarse en el siguiente cuadro.

Impacto en las CC.AA. por el establecimiento del Impuesto de Solidaridad de las grandes fortunas en 2022				
CC.AA.	Tipo máximo IP 2022	Tipo máximo Impuesto de Solidaridad	Diferencia entre tipo máximo IP y tipo máximo Impuesto de Solidaridad	Patrimonio neto a partir del cual opera el Impuesto de Solidaridad (Euros)
Cataluña	2,75	3,50	-0,75	17.546.649
Galicia	1,88	3,50	-1,63	8.639.577
Andalucía	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Principado de Asturias	3,00	3,50	-0,50	23.892.291
Cantabria	3,03	3,50	-0,47	26.293.614
La Rioja	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Región de Murcia	3,00	3,50	-0,50	25.032.081
C. Valenciana	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Aragón	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Castilla-La Mancha	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Canarias	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Extremadura	3,75	3,50	0,25	SIN EFECTO
Illes Balears	3,45	3,50	-0,05	209.853.351
Madrid	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Castilla y León	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Álava	2,50	3,50	-1,00	12.916.853
Bizkaia	2,00	3,50	-1,50	8.997.712
Gipuzkoa	2,50	3,50	-1,00	13.066.853
Navarra	2,00	3,50	-1,50	11.553.783

Nota: El tipo marginal máximo se ha corregido teniendo en cuenta la bonificación del 100% en la Comunidad de Madrid y Andalucía (Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre) y del 25% en Galicia.

Fuente: Informe de MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; y MARÍN, C.: "El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Patrimonio". Fundación FEDEA. Apuntes, 2022/29, noviembre de 2022. Disponible en: <https://fedea.net/el-impuesto-temporal-de-solidaridad-de-las-grandes-fortunas-y-su-encaje-con-el-impuesto-sobre-el-patrimonio/> (última consulta: 25 de noviembre de 2022).

2.5. El problema de las deducciones en cuota.

Otro elemento diferenciador del IP y del ITSGF se da en el ámbito de las deducciones en la cuota tributaria. En el nuevo gravamen es posible deducirse en la cuota la satisfecha en concepto de IP (para cumplir así su finalidad armonizadora tal y como se ha visto); los impuestos satisfechos en el extranjero en el caso de obligación personal de contribuir (artículo 3. Trece de la Ley 38/2022); y la parte de la cuota que corresponda a bienes o derechos de contenido económico situados o ejercitados en Ceuta y Melilla (artículo Catorce).

No se aplican, sin embargo, las deducciones aprobadas por las CC.AA. en el IP. En especial, las aprobadas a favor de determinados colectivos, como las personas con discapacidad o las deducciones aprobadas a favor del desarrollo económico de la región (especialmente en aquellas CC.AA. afectadas por la despoblación o con altas tasas de abandono en actividades agrarias). Estas deducciones se han venido justificando en motivos diversos por lo que sería conveniente mantenerlos –e irrazonable, para sus beneficiarios, su eliminación–, a pesar de la creación del nuevo gravamen. Así, por ejemplo, podemos destacar los siguientes⁴⁵:

- **Aragón** (artículo 150-1 TR aprobado por D.Leg. 1/2005): *patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad* conforme a lo establecido en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre: bonificación del 99% de la parte de cuota que proporcionalmente corresponda.
- **Asturias** (artículo 15 TR aprobado por Dec. Leg. 2/2014): *patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad* conforme a lo establecido en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre: bonificación del 99 % de la parte de cuota que proporcionalmente corresponda.
- **Cataluña**:
 - o bonificación del 99% en la parte de la cuota que corresponda al valor de los bienes y derechos que formen parte de *patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad* constituidos al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre (artículo 2 Ley 7/2004).
 - o Bonificación del 95% en la parte de la cuota que corresponda a *propiedades forestales que dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal* competente (artículo 60 Ley 5/2012).
- **Galicia** (artículo 13 ter TR aprobado por D.Leg. 1/2011):
 - o *Creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación*: deducción del 75% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda (límite 4.000 euros).

⁴⁵ Fuente: "Tributación Autonómica. Medidas 2022, Capítulo IV". Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>

- *Inversiones en empresas agrarias*: deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda⁴⁶.
 - o *Afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico*: deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda.
 - o *Participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos*: deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda.
 - o *Incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia*: deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda
- **Islas Baleares**: bienes de consumo cultural (conforme a la Ley 3/2015): bonificación del 90% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda (artículo 9 bis TR aprobado por Dec. Leg. 1/2014).
- **La Rioja** (artículo 33 Ley 10/2017): deducción por *aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones de la CA de La Rioja*: 25% de la aportación.
- **Murcia** (artículo 13 bis TR aprobado por D.Leg. 1/2010): *aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional*: deducción en cuota del 100%.

En nuestra opinión, hubiese sido recomendable permitir la aplicación de todas las deducciones anteriores en la cuota del ITSGF. Al menos las establecidas a favor de los bienes y derechos que formen parte de patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad constituidos al amparo de la Ley 41/2003 que como se ha visto anteriormente, encuentran plena justificación y reconocimiento en la citada ley.

IV. LA IMPERFECTA REGULACIÓN DE LOS LÍMITES A LA CUOTA ÍNTEGRA DEL ITSGF

Una vez aplicados los tipos de gravamen el legislador prevé dos mecanismos para evitar un posible conflicto con el principio de no confiscatoriedad que evitan que los sujetos pasivos –solo aquellos que tributan por obligación personal–, se vean privados de sus rentas como consecuencia del pago del ITSGF. El primero de ellos, como se ha visto, es la deducción de la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha.

En segundo término, de modo similar al IP, se establece un importante límite a la cuota íntegra del ITSGF (artículo 3.Doce de la Ley 38/2022) y que junto con la existencia de exenciones, la previsión de un mínimo exento y su carácter tempo-

⁴⁶ Esta deducción es incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones reguladas en el artículo 4 de la LIP.

ral (dos años) se evita que el impuesto presente carácter confiscatorio⁴⁷: dicha cuota, junto con las cuotas del IRPF y del IP no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. Resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra establecidas en el artículo 31 de la LIP⁴⁸. En cualquier caso, si la suma de las cuotas de los tres impuestos supera el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Asimismo, en el ITSGF se reproduce la previsión contenida en el artículo 31.2 de la LIP para miembros de una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF: *“el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto, de la del IP y de la del ITSGF, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto”*.

No obstante, en relación con el límite de la cuota, adviértase que el legislador se refiere a “cuota íntegra del ITSGF” y a “las cuotas del IRPF y del IP”. Esta divergencia suscitó inicialmente numerosas dudas lo que afecta al alcance de la limitación establecida. La doctrina, asimismo, se encuentra dividida al respecto. Hay autores que consideran que la ley se refiere a las cuotas íntegras de los tres impuestos⁴⁹. Esto beneficia a los residentes de las CC.AA. donde el impuesto se ha neutralizado a través de una bonificación del 100%, distinta de las deducciones en cuota a las que hacíamos referencia anteriormente. Estos contribuyentes, a pesar de no haber pagado nada por el IP, podrán tener en cuenta la cuota íntegra del IP para aplicarse la reducción en la cuota del ITSGF hasta el 80 por ciento, sin que la confiscatoriedad haya existido.

En relación con esta problemática, se presentó una enmienda en el Senado por el Grupo ERC (núm. 72⁵⁰), que pretendía excluir la cuota del IP del cálculo del límite de la no confiscatoriedad, y que fue rechazada. En ella se advertía de que la redacción del artículo 3. Doce distorsiona la finalidad del ITSGF y “contribuye a mantener las diferencias de tributación entre las Comunidades Autónomas que han bonificado el IP y las que no, rebajando el impacto de la búsqueda armonización”. Por ello, planteaba excluir del cálculo la cuota del IP, disponiendo que “la

47 De la misma opinión son VARONA ALABERN, J. E., y ARRANZ DE ANDRÉZ, C.: “Análisis crítico del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF)”. op. cit.

48 En este precepto se establece que:

1. No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

2. No se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

49 VARONA ALABERN, J. E., y ARRANZ DE ANDRÉZ, C.: “Análisis crítico del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF)”. op. cit.

50 Boletín Oficial del Senado núm. 427, de 15 de diciembre de 2022, página 147.

cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último". Se podría argumentar que esto (sacar del cálculo la cuota del IP) tampoco tendría sentido ya que impediría que los residentes de las CC.AA. en las que sí se paga el IP, puedan tenerlo en cuenta en el cálculo de este límite cuya finalidad, como se ha visto, es justamente evitar la confiscatoriedad. Sin embargo, hay que tener en cuenta que esos residentes ya se han podido aplicar en el IP el límite del 60% de la base imponible del IRPF⁵¹. Por tanto, la exclusión del IP (y no su acumulación) en el cálculo del límite previsto en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, también tenía pleno sentido.

En cualquier caso, y a pesar de las advertencias anteriores, el proyecto de Orden ministerial en la que se aprueba el modelo de autoliquidación 718, en el apartado relativo al límite de la cuota íntegra mantiene la referencia a la cuota íntegra del IP (casilla 040 de la declaración de dicho impuesto) lo que, sin duda, mermará notablemente el impacto del ITSGF en aquellas CC.AA. que han suprimido de facto el IP mediante el uso de bonificaciones en la cuota (matizando también los reproches que se ha hecho al nuevo gravamen). En cualquier caso, también auguramos que una vez sea aprobado el modelo 718 se abrirá una nueva puerta a la litigiosidad al plantearse la posible existencia de un exceso reglamentario.

V. GESTIÓN DEL IMPUESTO. EL MODELO 718

En relación con la gestión del impuesto, el legislador ha regulado también algunos aspectos de interés. Además de su carácter temporal, se habilita a la Ley de Presupuestos, en cumplimiento del artículo 134.7 CE, para modificar la escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota, así como los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos.

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponde, como no podría ser de otra forma, al Estado. No obstante, encontramos cierta confusión al establecerse que los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública. En principio, parece que el ITSGF va a gestionarse mediante declaración (el apartado dieci-

51 En la justificación de la enmienda se declaraba lo siguiente: "No parece tener sentido que dentro del límite del 60 % de las bases imponibles del IRPF se compute no solo el impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas (ITSGF) sino también la cuota del impuesto sobre el patrimonio autonómico.

En el cálculo de si se da o no el exceso sobre el límite del 60 % de las bases imponibles del IRPF el precepto dispone que se tenga en cuenta la suma de las cuotas de los tres impuestos –IRPF, IP e ITSGF– cuando importe de la cuota del segundo (IP) va a deducirse luego del último (ITSGF) en la cuantía de la cuota líquida –importe que, por lo tanto, ya se ha ajustado a la regla del límite de las sumas de las cuotas del propio IP y del IRPF".

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

nueve regula en concreto qué personas están obligadas a presentar declaración). Incluso se establece dicha declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

A pesar de todo lo anterior, y lejos de las dudas suscitadas por el apartado citado de la Ley 38/2022, actualmente se está tramitando la aprobación de la Orden Ministerial en la que se aprueba el modelo 718, se determina el lugar, forma, plazos, condiciones y el procedimiento de su presentación. En ella se establece como forma obligatoria de presentación la telemática a través de internet⁵² y el plazo del 1 al 31 de julio de 2023.

Por último, se dispone que el pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

VI. CONCLUSIONES

1. El debate sobre la inconstitucionalidad del ITSGF se centra, básicamente, en cinco argumentos que se refieren a: 1) su aprobación mediante proposición de Ley; 2) su tramitación e introducción mediante una enmienda; 3) la vulneración del principio de autonomía financiera de las CC.AA.; 4) la vulneración del principio de seguridad jurídica por cuanto su aprobación se realizó en diciembre de 2022 y la entrada en vigor para ese mismo ejercicio; y 5) su potencial carácter confiscatorio del impuesto en la medida en que el tipo de gravamen máximo se sitúa en el 3,5% y ello puede llevar a que los sujetos obligados se vean privados de su patrimonio para satisfacer el pago del impuesto.

2. En relación con los dos primeros de ellos, creemos que la vía de una Proposición de Ley no plantea problemas de inconstitucionalidad formal (ni de anomalía legislativa) y encaja perfectamente en nuestro sistema constitucional de las fuentes del Derecho. Asimismo, se respetaría la atribución de la potestad legislativa que según la Constitución Española corresponde a las Cortes Generales. Por lo que se refiere a su introducción vía enmienda también estaría justificada en la medida en que existe una conexión material u homogeneidad entre la iniciativa legislativa (creación de nuevos gravámenes para atender las necesidades de financiación del gasto público) y la enmienda presentada.

⁵² Con arreglo a lo establecido en el apartado a) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Asimismo, es obligatoria la presentación telemática del IP y del IRPF (artículo 3.2 de la citada Orden).

3. Creemos que, a partir de la jurisprudencia del TC, y de la reciente Sentencia del TS de 23 de febrero de 2023 (en relación con el IDEC) la regulación y la fijación del devengo del ITSGF tampoco merece un reproche constitucional desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica a pesar del grado de retroactividad media o impropia en que incurre la ley. Además, es un gravamen que tiene un alcance limitado estando más que justificado su interés público.
4. Tampoco existen argumentos sólidos ni respaldados constitucionalmente que nos permitan afirmar que con la creación del ITSGF se ha vulnerado el principio de autonomía financiera teniendo en cuenta cómo han ejercido algunas CC.AA. sus competencias normativas cedidas en relación con el IP. En cualquier caso, desde el punto de vista político quizás hubiese sido más que recomendable que el Estado hubiese planteado la recuperación de dichas competencias normativas a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA. que, tal y como dispone el artículo 3 de la LOFCA, es el órgano de coordinación del Estado y las CC.AA. en materia fiscal y financiera.
5. En relación con el carácter complementario del ITSGF respecto del IP, encontramos diferencias estructurales importantes que afectan no solamente a la delimitación del hecho imponible sino también a la figura de las exenciones, del mínimo exento o de las deducciones en la cuota. Una regulación divergente comporta, sin duda, que la complementariedad deseada no se produzca totalmente y que los contribuyentes del IP exigido en las CC.AA. más “benefactoras” (Andalucía y Madrid, especialmente) sigan pagando una cuantía menor que la satisfecha por los contribuyentes del resto de CC.AA. donde el tipo de gravamen del IP y del ITSGF es idéntico (La Rioja, C. Valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla y León). La finalidad armonizadora se ve, por tanto, frustrada.
6. Muy criticable es la defectuosa redacción del límite de no confiscatoriedad contenida en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, que permite tener en cuenta la suma de las cuotas íntegras del nuevo gravamen, junto con las del IP y del IRPF de suerte que si dicha suma supera el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF (la general y la del ahorro), procederá reducir la cuota del ITSGF hasta el 80%. La referencia a la cuota íntegra del IP supone un importante desajuste en la medida en que los contribuyentes de CC.AA. donde el IP esté bonificado (Andalucía y Madrid, principalmente) podrán aplicarse este mecanismo en aquellos casos en los que la confiscatoriedad no es real.
7. A la vista de todo lo anterior, no podemos augurar con total convencimiento y seguridad que el TC declare inconstitucional el ITSGF. En cualquier caso, existen muchos aspectos mejorables, así como errores que podrían haberse evitado si se hubiese realizado un debate más sosegado, sin la premura de su entrada en vigor. Urge que todos ellos sean tenidos en cuenta por el legislador cuando proceda a evaluar la eficacia y la idoneidad del nuevo gravamen.

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas
(Mercedes Ruiz Garijo)

VII. BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, R.: «La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones», Nueva Fiscalidad, número 5, 2008, p. 10.
- CALVO VERGEZ, J.: “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas”, Quincena Fiscal, núm. 4, 2023.
- CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A.: “A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual”. Crónica Tributaria, núm. 176, 2020, pág. 21.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., «Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas», Tribuna Fiscal, número 249, 2012.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., «Impuesto del Patrimonio sobre las grandes fortunas», Quincena Fiscal, núm. 1-2, 2023.
- LUCAS DURAN, M.: Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”. Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria, 8 noviembre 2022. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/invitados/impuestos-sobre-el-patrimonio-neto-competencias-financieras-de-las-comunidades-autonomas-y-otras-cuestiones-innombrables> (última consulta: 15 de noviembre de 2022).
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: “El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y la deslocalización fiscal”. Cinco días, 22 de noviembre de 2022. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/11/21/legal/1669036025_068394.html
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 43, 2023.
- VARONA ALABERN, J. E., y ARRANZ DE ANDRÉZ, C.: “Análisis crítico del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF)”. Nueva Fiscalidad, núm. 1, 2023.