

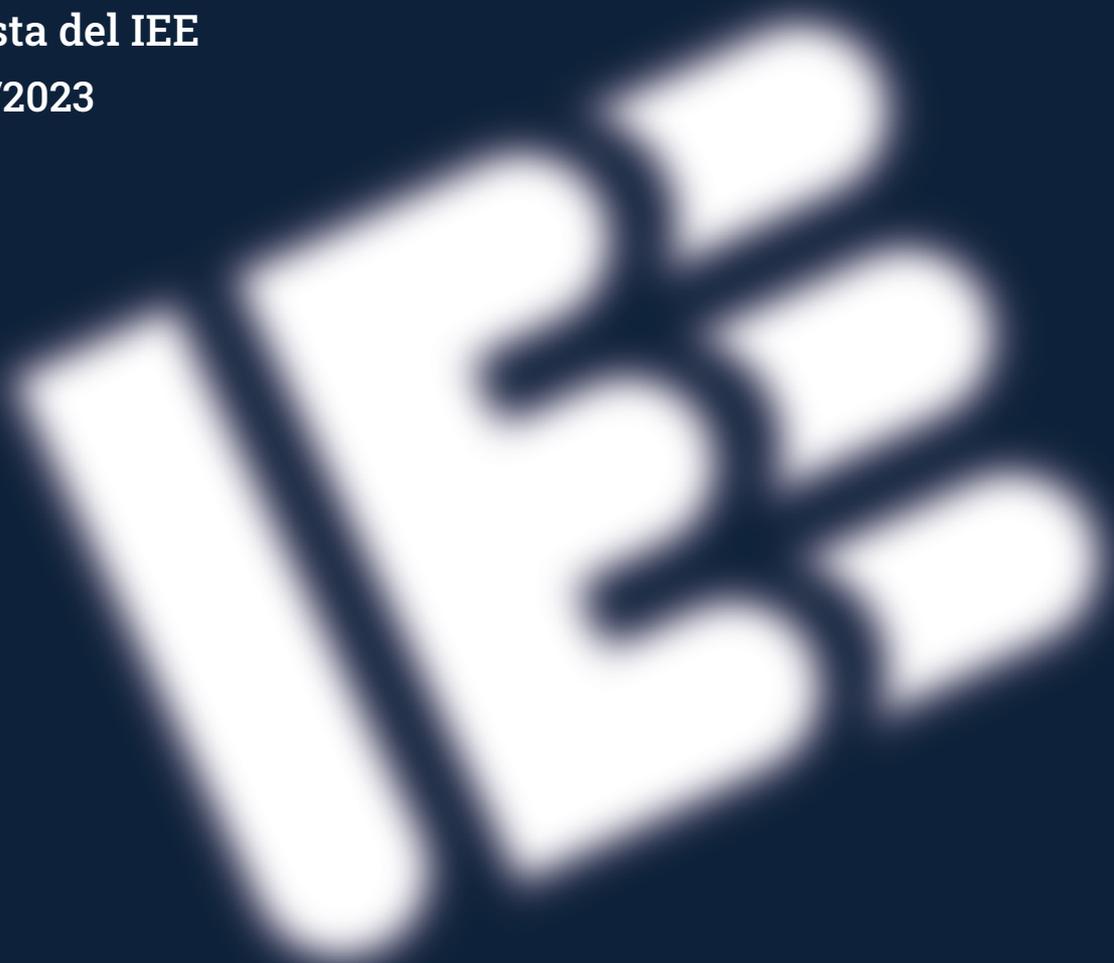
INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

# **El Impuesto sobre las Grandes Fortunas**

**Un análisis académico y doctrinal  
de su inconstitucionalidad**

Revista del IEE

N.º 1/2023



# **El Impuesto sobre las Grandes Fortunas**

**Un análisis académico y doctrinal  
de su inconstitucionalidad**

**Revista del IEE**

**N.º 1/2023**



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

**Director de la Revista del IEE**

Gregorio Izquierdo Llanes

**Consejo de Redacción de la Revista del IEE**

Carlos Ruiz Fonseca, Erica Alonso Alba, Juan Carlos Collado Curiel, Adrián González Martín, María del Carmen Vizcaya León, Paloma Blanco Ramos, Jaime Elías Navarro García, Rubén Bollo Monin y Javier Pérez Cano

**Editor**

José María Pérez de Tudela Vázquez

El capítulo introductorio «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: un tributo inconstitucional, anacrónico e ineficiente» ha sido elaborado por el Instituto de Estudios Económicos (IEE) con la colaboración, como autor principal, del investigador asociado Bernardo Soto Siles con el apoyo de los Servicios Técnicos del IEE.

*El Instituto de Estudios Económicos no se identifica necesariamente con el contenido de los documentos publicados en esta Revista. Las opiniones y valoraciones que se muestran en los artículos son propias de los autores.*

© 2023 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

C/ Príncipe de Vergara, 74, 6.ª planta • 28006 Madrid

Tel.: 917 820 580

[iee@ieemadrid.com](mailto:iee@ieemadrid.com)

[www.ieemadrid.es](http://www.ieemadrid.es)

© 2023 LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas - CÉSAR GARCÍA NOVOA, Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad) - JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas - JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO, Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas - JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO, Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica - JUAN F. CORONA RAMÓN, El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal - SALVADOR RUIZ GALLUD, El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.

[gallego@dg-gallego.com](mailto:gallego@dg-gallego.com)

ISSN: 0210-9565

Depósito Legal: M. 8.715-1980

Documento digital PDF

Enero 2023

*La Revista del Instituto de Estudios Económicos está incluida en la base de datos ISOC, producida por el Centro de Información y Documentación Científica (CINDOC).*

Se autoriza la difusión por terceros de esta publicación, de forma total o parcial, siempre y cuando quede reflejado inequívocamente que la autoría de la misma es del Instituto de Estudios Económicos. En este caso, rogamos que nos envíen una copia de la referencia al IEE.

## Relación de autores

(por orden de aparición en la Revista)

### **LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona

### **CÉSAR GARCÍA NOVOA**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

### **JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
Socio Director  
Ideo Legal

### **JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad San Pablo CEU

### **JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO**

Catedrático de Hacienda Pública  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Exdirector  
Instituto de Estudios Fiscales

### **JUAN F. CORONA RAMÓN**

Catedrático de Hacienda Pública  
Universitat Abat Oliba CEU  
Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

### **SALVADOR RUIZ GALLUD**

Socio  
Equipo Económico



# Índice

<b>RESUMEN EJECUTIVO .....</b>	<b>9</b>
1. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es innecesario .....	9
2. El impuesto resulta inconstitucional en su forma de aprobación .....	11
3. El impuesto vulnera los principios constitucionales de seguridad jurídica y no confiscatoriedad .....	12
<b>INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS</b>	
<b>EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: UN TRIBUTO INCONSTITUCIONAL, ANACRÓNICO E INEFICIENTE .....</b>	<b>15</b>
1. Situación de la recaudación tributaria en España, comparación con otros países e innecesariedad del impuesto .....	15
2. Argumentos de inconstitucionalidad .....	18
3. Impuesto ineficiente .....	22
4. Conclusiones .....	23
<b>I. EL ENCAJE JURÍDICO DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: LOS POSIBLES PROBLEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD</b>	
<b>LEGISLANDO EN FRAUDE DE LEY: EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.....</b>	<b>26</b>
<b>LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ</b>   Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Universidad de Barcelona	
Introducción .....	27



1. La enmienda n.º 99 a la proposición de ley sobre los gravámenes energéticos y de entidades de crédito.....	27
2. Fraude de ley en el procedimiento que se sigue para aprobar los tres impuestos contenidos en la proposición de ley 122/000247 .....	28
2.1. Una proposición de ley en lugar de un proyecto de ley .....	29
2.2. Introducir la regulación de un impuesto en una proposición de ley mediante una enmienda.....	31
3. Fraude de ley en la ejecución de la armonización fiscal autonómica al margen del bloque de constitucionalidad.....	36
3.1. Rasgos característicos del nuevo impuesto .....	36
3.2. Normas y procedimientos que debe seguir el Estado para intervenir en la regulación del IP en tanto que es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas.....	41
4. Problemas de constitucionalidad que plantea exigir el ITSGF en 2022 .....	45

<b>LOS VISOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (IMPUESTO DE SOLIDARIDAD) .....</b>	<b>50</b>
---	-----------

**CÉSAR GARCÍA NOVOA** | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Universidad de Santiago de Compostela

<b>Introducción. Aspectos materiales y formales de la regulación del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas.....</b>	<b>51</b>
1. Aspectos relativos al procedimiento de producción legislativa. ¿Es constitucional crear un tributo vía enmienda parlamentaria?.....	51
2. Aspectos sustanciales. ¿La previsión del impuesto de solidaridad constituye un uso legítimo y racional de la potestad legislativa tributaria? .....	53
2.1. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento .....	55
2.2. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?.....	56
3. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022? .....	61
4. ¿Puede fundarse el nuevo impuesto en la solidaridad? .....	64



## UNA VISIÓN CRÍTICA DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS ..... 67

**JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ** | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario /  
Universidad Complutense de Madrid | Socio Director / Ideo Legal

Introducción .....	68
1. ¿Invade el Estado competencias de las Comunidades Autónomas? .....	69
2. ¿Es retroactivo? .....	70
3. ¿Resulta confiscatorio? .....	72
4. ¿Se produce un error de salto?.....	73
5. ¿Es un desincentivo para atraer nuevos residentes a España? .....	73

## IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS ..... 75

**JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO** | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario /  
Universidad San Pablo CEU

1. Configuración y finalidad.....	76
2. Procedimiento de aprobación y restricción de la autonomía financiera.....	78
3. Capacidad económica y no confiscatoriedad.....	81
4. Seguridad jurídica .....	83
5. Conclusiones.....	84

## II. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: UNA VISIÓN CRÍTICA

### IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (ITSGF): UNA VALORACIÓN CRÍTICA ..... 87

**JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO** | Catedrático de Hacienda Pública / Universidad  
de Castilla-La Mancha | Exdirector / Instituto de Estudios Fiscales

Introducción .....	88
1. Principio de capacidad fiscal y confiscatoriedad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.....	89



2. Elementos tributarios del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: una visión crítica .....	90
3. Lealtad institucional y autonomía fiscal .....	91
4. Posibles efectos económicos y de comportamiento del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.....	95

## **EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS. UNA VISIÓN DESDE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS Y LA COMPETITIVIDAD FISCAL.....**

99

**JUAN F. CORONA RAMÓN** | Catedrático de Hacienda Pública / Universitat Abat Oliba CEU |  
Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

1. Los principios de la imposición .....	100
2. La competitividad fiscal.....	103
3. Conclusión.....	105

## **EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: LOS PIES DE BARRO DE UNA FIGURA POLÍTICA SIN FUNDAMENTO JURÍDICO NI ECONÓMICO ....**

106

**SALVADOR RUIZ GALLUD** | Socio / Equipo Económico

1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la insistencia política en una figura tributaria técnicamente caduca. Un mal punto de partida .....	107
2. La falta de justificación económica del ITSGF: la finalidad principal del nuevo tributo no es recaudatoria, sino de traslado por el Gobierno de un mensaje de contenido político .....	108
3. La implantación del nuevo impuesto producirá efectos indeseables de deslocalización de contribuyentes ubicados en España y de desincentivación de la venida a España de nuevos obligados tributarios .....	109
4. El anómalo cauce parlamentario aprovechado para el establecimiento del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.....	110
5. La retroactividad del nuevo impuesto patrimonial como uno de los elementos de patente vulneración de la seguridad jurídica .....	113
6. La vulneración por el ITSGF del principio de autonomía financiera de las CC. AA. y de las normas reguladoras del reparto de competencias entre el Estado y las CC. AA. ....	115
7. A modo de conclusión .....	118



# Resumen Ejecutivo

## 1. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es innecesario

Durante 2022 hemos asistido en España a una recaudación tributaria que supera todos los registros históricos, pero que aún se pretende incrementar. De esta forma, y realizando una comparación con la situación anterior a la crisis sanitaria, los ingresos tributarios presupuestados para 2023 superan las cifras de 2019 en casi 50 mil millones de euros, lo que representa un 23,4% de aumento de la recaudación tributaria, mientras que, en el mismo periodo, el PIB se ha incrementado en un 11,5%.

Estos datos suponen un **fuerte incremento de la presión fiscal que se puede estimar que superará el 42% para 2023 si se cumplen las previsiones de recaudación y subida del PIB**. Este aumento de la presión se está realizando, fundamentalmente, mediante la introducción de nuevos tributos o la reforma de los existentes que afectan a la tributación empresarial y al ahorro e inversión.

Las medidas fiscales adoptadas supondrán, según las estimaciones del Gobierno, **un aumento de los ingresos públicos de unos 5.735 millones de euros para 2023**, de los que las empresas soportan 4.235 millones, el 74% del total. Este incremento de tributación selectiva para las empresas, que se presenta como neutral para los contribuyentes personas físicas, no tiene en cuenta las fuertes interrelaciones existentes entre los distintos actores que operan en las economías de mercado. Así, el flujo de nuevas inversiones se resiente ante las mayores cargas tributarias empresariales, lo que, a su vez, contrae el empleo y el flujo de rentas del trabajo de la economía. **La actividad empresarial es un proceso especialmente positivo que beneficia al conjunto de la sociedad, a través del empleo y la satisfacción de necesidades, por lo que la mejor forma de luchar contra la desigualdad y la pobreza no es elevar la imposición sobre la empresa.**

Además, estas reformas fiscales provocan que nuestro país pierda competitividad fiscal de manera acelerada, como se manifiesta en el Informe anual, elaborado por la Tax Foundation en Estados Unidos, cuya edición de 2022 ha sido presentada en España por el IEE<sup>1</sup>. Según este Informe, el Índice de Competitividad Fiscal (ICF), que permite comparar el diseño de las normas tributarias de las economías desarrolladas, desvelando qué países presentan un sistema más inteligente y favorecedor del crecimiento y evidenciando qué demarcaciones sufren

<sup>1</sup> <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE.-INFORMES-Enero-2023.-Competitividad-fiscal-2022-1.pdf>



un modelo más obstruccionista y entorpecedor del desarrollo y el progreso socioeconómico, **sitúa a España en la posición 34 del total de los 38 países analizados, once puestos más abajo que la posición 23 que ocupaba en 2019 y dos más debajo de la 32 del 2021.**

Dentro de las medidas fiscales nuevas, se incluye la creación del denominado **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas que destaca por su ineficiencia y escaso rigor técnico, y presenta graves problemas de constitucionalidad, constituyendo un paso atrás de calidad en el diseño de nuestro sistema tributario que se aleja, cada vez más, de los objetivos deseables de ser coherente, flexible y bien estructurado, de modo que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera inteligente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento y la producción.**

**En primer lugar, antes de analizar este nuevo impuesto hay que señalar que, aun sin él, la tributación sobre el patrimonio en España es muy alta. En concreto la tributación patrimonial en España, según el Índice de Competitividad Fiscal ya mencionado, nos sitúa en el segundo peor resultado, tan solo por detrás de Italia, de los 38 países analizados. No resulta, por tanto, necesario incrementar la tributación patrimonial, puesto que ya es una de las mayores del mundo.**

**De hecho, los impuestos sobre el patrimonio son prácticamente inexistentes tanto en la Unión Europea como en los países de la OCDE** debido a que han demostrado ser ineficientes en su cometido teórico de reducir las desigualdades en la distribución de la riqueza, a la vez que su escasa recaudación no compensa las ineficiencias y distorsiones, puesto que, por sus diseños, incidirán en las inversiones financieras en España de individuos con altos patrimonios, desincentivando, de esta manera, el ahorro y la inversión precisamente cuando más necesarios son.

**El «impuesto de solidaridad» sobre las «grandes fortunas» supone imponer, en todo el territorio común, el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, conlleva un vaciamiento del Estado autonómico privando, de hecho, a las Autonomías de su capacidad para organizar su propia fiscalidad, y según los expertos podría ser inconstitucional.** Probablemente el impuesto se recurra y, transcurrido un tiempo, si se considera inconstitucional, el Estado esté obligado a la devolución de lo recaudado más los intereses, de lo que tenemos precedentes cercanos.

**El Impuesto sobre el Patrimonio no existe en ningún país de la UE debido a que los muchos países que lo tenían en vigor en el pasado, han comprobado que sus efectos negativos sobre la economía superan la recaudación.** Así, en Alemania, por ejemplo, se estimó que este impuesto contraía la actividad en un 5% del PIB, con la consiguiente reducción de los ingresos tributarios totales muy por encima de la recaudación que aporta. Igualmente, en Francia se suprimió dicho impuesto porque comprobaron que era pernicioso para la economía.

**Las consecuencias negativas más directas de la imposición patrimonial son, entre otras, el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas,** lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico.



Por otro lado, **las implicaciones indirectas, y que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, son aún más perjudiciales. Entre ellas encontramos la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países** cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal o Italia. Además, la imposición patrimonial frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública.

**El tipo máximo de este impuesto, del 3,5%, es muy alto, ya que en el contexto actual muchos de esos activos no tienen rendimientos que alcancen ese porcentaje.** El 3,5% de impuesto podría agotar totalmente el rendimiento y forzar a vender el activo para pagar la cuota de este nuevo impuesto, además de la del IRPF. **Es un impuesto potencialmente confiscatorio y no atiende a la capacidad económica real.**

**En la presente Revista del IEE** se publican siete artículos, elaborados por prestigiosos académicos y profesionales del derecho tributario (Luis Manuel Alonso González, César García Novoa, Javier Martín Fernández, Juan Ignacio Gorospe Oviedo, Juan José Rubio Guerrero, Juan F. Corona Ramón y Salvador Ruiz Gallud) en los que **se analiza el nuevo impuesto y se reflexiona sobre la forma elegida para su tramitación, su oportunidad y encaje dentro de nuestro sistema tributario.**

## 2. El impuesto resulta inconstitucional en su forma de aprobación

**La tramitación del impuesto supone un fraude de ley**, por dos motivos principales. El primero consiste en aprobar un impuesto tramitándolo como enmienda a una proposición de ley de contenido distinto (en concreto, la proposición de ley que incluía la creación de los denominados gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito).

Bajo el argumento de una pretendida urgencia, realmente inexistente dadas las cifras de recaudación que hemos comentado y la situación de la tributación patrimonial en España, **la tramitación del impuesto como enmienda limita de manera absoluta el debate y, por tanto, la posibilidad de mejora del texto legal. Además, dicha enmienda es incoherente con el resto de la norma en la que se inserta.**

**El segundo motivo de fraude de ley lo constituye el objetivo de armonizar la fiscalidad autonómica prescindiendo de modificar, como hubiera sido adecuado, el bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas.**

En este mismo sentido, **hay que señalar la vulneración de la Reserva de Ley Orgánica contenida en el artículo 157.3 de la Constitución, ya que la armonización que se pretende conseguir con el impuesto afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas.** Asimismo, **aprobar el impuesto en el mes de diciembre supone la vulneración**



**del principio de seguridad jurídica**, con el añadido de que el texto de la enmienda no fue conocido hasta el 11 de noviembre de 2022.

Por otra parte, **el impuesto se aprueba vulnerando la Reserva de Ley Orgánica, puesto que lo considera un recargo del Impuesto sobre el Patrimonio, con lo que infringe el art. 19.Dos.c) de la LOFCA** que otorga a las CC. AA. las siguientes facultades normativas sobre dicho impuesto: «la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones».

**El impuesto constituye una intromisión, por la vía de hecho, en las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común, por su forma de aprobación**, sin el necesario proceso legislativo que permite las enmiendas al texto legal y, sobre todo, por restringir su autonomía financiera para reducir la tributación, a la vez que la Administración central se apropia de la recaudación.

### **3. El impuesto vulnera los principios constitucionales de seguridad jurídica y no confiscatoriedad**

**La entrada en vigor del impuesto para el ejercicio 2022, cuando la enmienda que lo crea tuvo entrada en el Congreso de los Diputados en el mes de noviembre de dicho año, constituye una retroactividad de grado medio o impropia, contraria a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de seguridad jurídica.**

Asimismo, **el impuesto agrava la sobreimposición de la propiedad inmobiliaria, sumándose al IBI y a la imputación de rentas en el IRPF, imputación agravada con la aplicación del valor de referencia catastral desde 2022; pudiendo generar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios sin rentabilidad, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga tributaria total resulte desproporcionada.**

**Un aspecto muy relevante de este impuesto es el efecto económico y de comportamiento para contribuyentes con alto patrimonio, fundamentales en las acciones de inversión, financiación y empleo de la economía española, que se deriva de la aplicación de un tributo que no tiene equivalente en el ámbito de la Unión Europea.**

**No debemos olvidar los principios de la imposición, que todo Estado de Derecho moderno debe respetar, como son la equidad, la eficiencia y la suficiencia del sistema y de las figuras tributarias que lo integran. Pues bien, el impuesto no respeta el principio de equidad, generando un proceso de doble imposición en cadena, al gravar, una vez más, rendimientos que ya han satisfecho tributos en su generación, y los satisfarán en su utilización; ni tampoco la eficiencia económica, al desincentivar el ahorro y la inversión, que son fundamentales para garantizar el crecimiento económico y la creación de empleo, todo ello sin generar recursos suficientes que justifiquen el impuesto desde el punto de vista de la suficiencia.**



España debería sumarse al modelo imperante en el mundo, y especialmente en la Unión Europea, caracterizado por evitar el gravamen directo a la riqueza neta de las personas.

Inciendiando en este argumento, **el nuevo impuesto puede considerarse como una figura tributaria técnicamente caduca que desincentiva el ahorro, el emprendimiento y la asunción de riesgos, causa doble imposición y motiva la deslocalización de contribuyentes, al ser muy pocos los países que mantienen un impuesto similar de los cuales ninguno pertenece a la Unión Europea.**

**No tiene sentido justificar el impuesto en necesidades de recaudación motivadas por la crisis cuando los niveles de ingresos tributarios se vienen incrementando de forma muy relevante.** Las motivaciones del impuesto son más políticas que técnicas.

En conclusión, **el nuevo impuesto nace con serias dudas acerca de su encaje constitucional tanto por la forma en que ha sido aprobado, mediante una enmienda introducida en un proyecto legislativo que nada tenía que ver con él, como por el fondo en cuanto que supone una vulneración de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas que se aprueba sin respetar el principio de Ley Orgánica.**

**El impuesto vulnera, también, la seguridad jurídica por su precipitada entrada en vigor y los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, puesto que incide en una sobreimposición y en supuestos de doble imposición.**

Por otro lado, **los impuestos sobre el patrimonio no existen dentro de la Unión Europea y son minoritarios en el marco de la OCDE, y esto se debe a su carácter fuertemente distorsionador, puesto que afectan a las decisiones de ahorro e inversión de los individuos sin generar una capacidad recaudatoria que los justifique.**

Puesto que la capacidad de los países para atraer capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad, **las decisiones de inversión de las empresas consideran, entre otros factores, los sistemas impositivos de los países en los que valoran poder establecerse, analizando las expectativas de rentabilidad que ofrecen los proyectos de inversión que estén planeando desarrollar.**

**En este sentido, una fiscalidad más atractiva, con menores impuestos, favorece el asentamiento de las empresas y la mayor inversión** por parte de las mismas, así como la **atracción del talento humano.** En cambio, tipos impositivos demasiado elevados desincentivan dichas inversiones e incluso pueden contribuir a que estas se deslocalicen a otros destinos junto con las personas físicas con una renta más elevada.

**Las implicaciones de estas decisiones inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países. Si se diseña un sistema fiscal capaz de atraer inversiones y de favorecer una mayor creación de riqueza, se**



**incrementarán los ingresos tributarios que permitirán financiar el gasto público con menor esfuerzo y endeudamiento.**

Por lo tanto, siguiendo el ejemplo de los países más avanzados de la OCDE, **el incremento de la recaudación tributaria debería basarse en el aumento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca de la redistribución, y en la lucha contra el fraude fiscal**, más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria superior a la de los países de nuestro entorno, principalmente en lo relativo a la tributación empresarial. **La mejor manera de incrementar la recaudación tributaria es recuperar la actividad económica perdida; lo que no se producirá, o requerirá de más tiempo, si se eleva la presión fiscal a las empresas.** Las subidas de impuestos, buscando la recaudación a corto plazo, sin una suficiente evaluación previa de sus efectos, se apartan del diseño de un sistema fiscal óptimo, que favorezca el crecimiento económico, a la altura de la gravedad de nuestra situación.

*Palabras clave:* **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, inconstitucionalidad, Reserva de Ley Orgánica, retroactividad, seguridad jurídica, sobreimposición, efectos distorsionadores, insuficiencia recaudatoria.**



## El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: un tributo inconstitucional, anacrónico e ineficiente

A finales de 2022, y de manera sorpresiva, el Gobierno ha aceptado introducir la propuesta, que había rechazado en 2021, de un denominado **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas**, un tributo que se plantea de forma temporal, bajo el argumento de hacer contribuir a quien más tiene en un momento de especial necesidad de nuestra economía. El nuevo impuesto se ha tramitado de manera urgentísima, mediante una enmienda incluida a finales de noviembre en una norma que ya se estaba elaborando por el Congreso de los Diputados, en concreto en la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

**La enmienda se plantea con dos justificaciones principales:** la primera de carácter recaudatorio mediante **la exigencia de «un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica»**, aludiendo también a la solidaridad de los que más tienen; **y la segunda, armonizadora, para evitar diferencias de tributación del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas.**

El nuevo impuesto, como veremos, **resulta innecesario puesto que la situación de la recaudación tributaria no lo justifica, se ha tramitado de una forma notoriamente irregular, lo que previsiblemente supondrá su declaración de inconstitucionalidad y, además, no contribuye a lograr los objetivos previstos, a la vez que supone un paso atrás en el diseño de un sistema fiscal eficiente**, situando a España en una posición anacrónica en cuanto a la tributación patrimonial y contraria a las corrientes seguidas en los países de nuestro entorno.

### 1. Situación de la recaudación tributaria en España, comparación con otros países e innecesariedad del impuesto

Frente a las alusiones a la especial necesidad de nuestra economía para justificar el impuesto temporal, lo cierto es que, durante 2022, hemos asistido en España a una recaudación tributaria que supera todos los registros históricos y las previsiones para el próximo año siguen en la misma línea. De esta forma, y realizando una comparación con la situación anterior a la crisis sanitaria, **los ingresos tributarios presupuestados para 2023 superan las cifras de 2019 en casi 50 mil millones de euros, lo que representa un 23,4% de incremento de la recaudación tributaria, mientras que, en el mismo periodo, el PIB se ha incrementado en un 11,5%.**



Estos datos suponen un **fuerte incremento de la presión fiscal que se puede estimar que superará el 42% para 2023 si se cumplen las previsiones de recaudación y subida del PIB. Este incremento de la presión se está realizando, fundamentalmente, mediante la introducción de nuevos tributos o la reforma de los existentes que afectan a la tributación empresarial y al ahorro e inversión.**

**Las medidas fiscales adoptadas supondrán, según las estimaciones del Gobierno, un aumento de los ingresos públicos de unos 5.735 millones de euros para 2023, de los que las empresas soportan 4.235 millones, el 74% del total. Este aumento de la tributación selectiva para las empresas, que se presenta como neutral para los contribuyentes personas físicas, no tiene en cuenta las fuertes interrelaciones existentes entre los distintos actores que operan en las economías de mercado.**

Así, el flujo de nuevas inversiones se resiente ante las mayores cargas tributarias empresariales, lo que, a su vez, contrae el empleo y el flujo de rentas del trabajo de la economía. **La actividad empresarial es un proceso especialmente positivo que beneficia al conjunto de la sociedad, a través del empleo y la satisfacción de necesidades, por lo que la mejor forma de luchar contra la desigualdad y la pobreza no es elevar la imposición sobre la empresa.**

**Además, estas reformas fiscales provocan que nuestro país pierda competitividad fiscal de manera acelerada, como se manifiesta en el Informe anual, elaborado por la Tax Foundation en Estados Unidos, cuya edición de 2022 ha sido presentada en España por el IEE<sup>1</sup>. Según este Informe, el Índice de Competitividad Fiscal (ICF), que permite comparar el diseño de las normas tributarias de las economías desarrolladas, desvelando qué países presentan un sistema más inteligente y favorecedor del crecimiento y evidenciando qué demarcaciones sufren un modelo más obstruccionista y entorpecedor del desarrollo y el progreso socioeconómico, sitúa a España en la posición 34 del total de los 38 países analizados, once puestos más abajo que la posición 23 que ocupaba en 2019 y dos más debajo de la 32 del 2021.**

Dentro de las medidas fiscales nuevas, se incluye la creación del denominado **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas que destaca por su ineficiencia y escaso rigor técnico, y presenta graves problemas de constitucionalidad tanto en su fondo como en su forma; constituyendo un paso atrás de calado en el diseño de nuestro sistema tributario que se aleja, cada vez más, de los objetivos deseables de ser coherente, flexible y bien estructurado, de modo que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera inteligente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento y la producción.**

**En primer lugar, antes de analizar este nuevo impuesto, hay que señalar que, aun sin él, la tributación sobre el patrimonio en España es muy alta. En concreto la tributación patrimonial en España, según el Índice de Competitividad Fiscal ya mencionado, nos sitúa en el segundo peor resultado, tan solo por detrás de Italia, de los 38 países analizados. No resulta,**

<sup>1</sup> <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE.-INFORMES-Enero-2023.-Competitividad-fiscal-2022-1.pdf>



por tanto, necesario incrementar la tributación patrimonial, puesto que ya es una de las mayores del mundo.

Los impuestos sobre el patrimonio son prácticamente inexistentes tanto en la Unión Europea como en los países de la OCDE debido a que han demostrado ser ineficientes en su cometido teórico de reducir las desigualdades en la distribución de la riqueza, a la vez que su escasa recaudación no compensa las ineficiencias y distorsiones, puesto que, por sus diseños, incidirán en las inversiones financieras en España de individuos con altos patrimonios, desincentivando, de esta manera, el ahorro y la inversión precisamente cuando más necesarios son.

España es, dentro de la Unión Europea, la única jurisdicción con un impuesto anual sobre el patrimonio total de las personas físicas y en los últimos años la tendencia es a su supresión en aquellos países que los tenían vigentes como son los casos de Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018). La eliminación de este tipo de impuestos no es casual, puesto que la experiencia demuestra que son contraproducentes. Así, en Alemania, por ejemplo, se estimó que este impuesto contraía la actividad en un 5% del PIB, con la consiguiente reducción de los ingresos tributarios totales muy por encima de la recaudación que aporta. Igualmente, en Francia se suprimió dicho impuesto porque comprobaron que era pernicioso para la economía, y en Suecia, la eliminación del impuesto sobre el patrimonio ha permitido el regreso de muchos contribuyentes incrementando la inversión y el ahorro.

Estos países han tenido en cuenta, por lo tanto, las implicaciones indirectas de los impuestos sobre el patrimonio como son la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados. En el caso de España, tenemos ejemplos cercanos como los de Portugal o Italia. Además, la imposición patrimonial frena la entrada de capitales para financiar desequilibrios acumulados de deuda externa y pública tan acusados en nuestro país.

Cuando una determinada tendencia en materia impositiva, en este caso la supresión de impuestos sobre el patrimonio, es tan abrumadoramente seguida por los países más avanzados no parece, ni mucho menos, coherente apartarse de ella, por lo que, lejos de introducir un impuesto que incremente la tributación sobre el ahorro y la inversión, lo más adecuado sería suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) de una vez por todas.

Descartado el aspecto de necesidad y demostrada su escasa utilidad recaudatoria (incluso contraproducente desde el punto de vista de la recaudación neta, puesto que reduce la recaudación de manera indirecta más de lo que aporta, como demuestra la experiencia internacional), solo nos queda como justificación para la introducción del impuesto argumentos de carácter ideológico y finalidad política, lo que produce una desafortunada imagen de nuestro país y genera un entorno en el que se desincentiva el ahorro y la inversión cuando más necesarios son.



Es patente que **los empresarios y los inversores, nacionales e internacionales, prefieren invertir en países que cuentan con un sistema fiscal estable, eficiente y sencillo de interpretar** que les facilite la planificación de sus inversiones. Frente a esto, **las consecuencias negativas más directas de la imposición patrimonial son, entre otras, el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas**, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico.

**Es, además, especialmente preocupante la exagerada imposición de la propiedad inmobiliaria que genera el nuevo impuesto**, que se añade al IBI y a la imputación de rentas en el IRPF; imputación agravada con la aplicación del valor de referencia catastral desde 2022. **El efecto conjunto de estos tributos puede suponer un tipo de gravamen que, en ocasiones, superará el 60%, lo que conculca los principios de capacidad económica y de prohibición de la confiscatoriedad.**

Por otro lado, **el tipo máximo de este impuesto, del 3,5%, es muy alto, ya que, en el contexto actual, muchos de esos activos no tienen rendimientos que alcancen ese porcentaje.** El 3,5% del impuesto podría agotar totalmente el rendimiento y forzar a vender el activo para pagar la cuota de este nuevo impuesto, además de la del IRPF. **Es un impuesto potencialmente confiscatorio y no atiende a la capacidad económica real.**

## 2. Argumentos de inconstitucionalidad

Son, principalmente, **cuatro los motivos que, en nuestra opinión, hacen que el nuevo impuesto sea inconstitucional: dos relativos a la forma de su tramitación y otros dos de fondo sustanciales a la misma redacción de su articulado.**

En cuanto a la forma, como ya hemos comentado, **el nuevo impuesto se ha tramitado de manera urgentísima, mediante una enmienda incluida a finales de noviembre en una norma que ya se estaba elaborando por el Congreso de los Diputados**; en concreto en la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

**Aprobar un impuesto tramitándolo como enmienda a una proposición de ley de contenido distinto (proposición de ley que incluía la creación de los denominados gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) puede suponer un fraude de ley que provoque inconstitucionalidad** en el caso de que la enmienda no guarde relación con la norma que pretenden enmendar, ya que, de esta forma, **se estaría vulnerando sustancialmente, según el criterio del Tribunal Constitucional, el proceso de formación de voluntad de las Cámaras, puesto que se elimina el contraste de opiniones**, que es, precisamente, la razón de ser de la tramitación parlamentaria mediante un procedimiento legislativo diseñado para garantizar la publicidad, el debate y el contraste de opiniones.

**Así lo recoge el Tribunal Constitucional, en su sentencia 136/2011, que advierte que las enmiendas que no guarden relación con la norma que pretenden modificar deberán ser rechazadas,**



porque, de no hacerlo así, «se pervertiría la auténtica naturaleza del derecho de enmienda, ya que habría pasado a convertirse en una nueva iniciativa legislativa».

No se puede argumentar que la enmienda, debido a que propone la creación de un nuevo impuesto, guarda relación con la norma enmendada que no es sino una proposición de ley para crear dos gravámenes temporales a sectores energéticos y financieros. **No tienen ninguna relación dos gravámenes sobre empresas de sectores concretos con un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas que, en todo caso, debería haberse tramitado mediante una iniciativa legislativa independiente;** en ningún caso la alusión a la solidaridad como justificación del nuevo impuesto, a la que también se alude en la creación de los gravámenes, puede ser considerada suficiente para establecer esa necesaria relación que exige el Tribunal Constitucional.

**Por lo tanto, y siguiendo los criterios del Tribunal ya comentados, en este caso se altera, de forma sustancial, el proceso de formación de voluntad de las Cámaras, puesto que se elimina el necesario debate que sí se habría producido de tramitarse el impuesto mediante un proyecto de ley específico, forma evitada exclusivamente por motivos de equivocada urgencia en la entrada en vigor del tributo,** puesto que, como hemos comentado, el impuesto no es necesario desde el punto de vista recaudatorio en 2023, donde todas las previsiones apuntan a una recaudación máxima en la serie histórica.

**El segundo motivo de inconstitucionalidad,** fundamentado en la forma o el procedimiento de aprobación del nuevo tributo, viene dado porque el mismo **supone imponer, en todo el territorio común, el Impuesto sobre el Patrimonio privando, de hecho, a las Autonomías de su capacidad para organizar su propia fiscalidad.**

**Esto supone un intento de armonizar la fiscalidad autonómica prescindiendo de modificar, como hubiera sido adecuado, el bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas. En concreto se produce una vulneración de la reserva de ley orgánica contenida en el artículo 157.3 de la Constitución, ya que la armonización que se pretende conseguir con el impuesto afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas.**

Es cierto que **nuestro Tribunal Constitucional admite la armonización por parte del Estado central cuando se cree un tributo para hacer suyo un hecho imponible,** sobrepasando, en esta circunstancia, la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas; **pero, en este caso, lo cierto es que el hecho imponible del nuevo Impuesto ya existe en otro impuesto de naturaleza estatal, como es, precisamente, el Impuesto sobre el Patrimonio,** y la finalidad recaudatoria se podría haber conseguido mediante su reforma, sin necesidad de crear un tributo nuevo.

**La creación del nuevo impuesto, en vez de proceder a la reforma del existente Impuesto sobre el Patrimonio, entra, por lo tanto, dentro de la reserva de Ley Orgánica según el citado artículo 157.3 de la Constitución,** materia regulada en la actualidad por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).



**Probablemente el impuesto se recurra, como ya se ha anunciado por parte de algunas Comunidades Autónomas, y, transcurrido un tiempo, si se considera inconstitucional, el Estado esté obligado a la devolución de lo recaudado más los intereses, de lo que tenemos precedentes cercanos.**

En cuanto a los argumentos de fondo, el primero es **la vulneración del principio de seguridad jurídica que supone aprobar el impuesto en el mes de diciembre**, con el añadido de que el texto de la enmienda no fue conocido hasta el 11 de noviembre de 2022; **se incurre, claramente, en una retroactividad de grado medio o impropia, contraria a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de seguridad jurídica.**

**El Tribunal Constitucional prohíbe la retroactividad de la normativa cuando vulnere otros principios consagrados en la Constitución, uno de los cuales es el de seguridad jurídica** que protege, según la sentencia 182/1997, «la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles».

**En el caso del nuevo impuesto**, al haberse aprobado antes de la finalización del periodo impositivo al que afecta, **no nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, puesto que la norma no afecta a situaciones ya consumadas** con anterioridad a su aprobación (el momento del devengo del impuesto es el 31 de diciembre y la norma fue aprobada algunos días antes); **sin embargo, sí existe una retroactividad de grado medio, ya que la norma incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas; es decir, sobre un ejercicio tributario ya iniciado y, además, a punto de finalizar.**

En estos casos **la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, según la citada sentencia 182/1997, indica que habrá que ponderar, caso por caso, la prevalencia del principio de seguridad jurídica, por un lado, y, por otro, «los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares».**

**En cuanto al grado de previsibilidad**, para permitir esa retroactividad de grado medio, **el Tribunal Constitucional exige tener en cuenta si se ha puesto sobre aviso con la suficiente antelación a los contribuyentes, permitiéndoles ajustar su comportamiento a las consecuencias del cambio normativo. En esta ocasión**, según se ha señalado anteriormente, las manifestaciones desde el Ministerio de Hacienda en el sentido de que el nuevo impuesto entraría en vigor en el ejercicio 2023, se vieron contradichas, posteriormente, por **la tramitación urgentísima del mismo, mediante una enmienda conocida a finales de noviembre, sin dar tiempo a ajustar el comportamiento de los contribuyentes**, cuando, por ejemplo, los requisitos para considerar una empresa familiar como exenta exigen, en muchas ocasiones, la concurrencia de determinadas circunstancias al menos durante 90 días dentro de un periodo impositivo. En el momento de ser conocida la norma, el cumplimiento de estos requisitos era imposible, **máxime cuando el**



**contribuyente, confiando en las manifestaciones de la Administración, esperaba que el impuesto entrase en vigor en el año siguiente.**

Si falta este mínimo grado de previsibilidad, como es el caso, **el Tribunal Constitucional ha entrado a valorar, en ocasiones, como en la Sentencia 173/1996, si «existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica (...) debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos».** En este sentido, como hemos comentado, **no existen otros bienes constitucionalmente protegidos ni un interés general que justifique la forma de aprobación del impuesto ni avale su urgencia para la entrada en vigor en 2022.** La recaudación tributaria está en máximos históricos, sobrepasando, incluso, las previsiones contenidas en los Presupuestos Generales del Estado; la deuda pública está reduciéndose y, además, la tributación del patrimonio, en España, es de las más altas dentro de la OCDE.

**El segundo de los motivos de inconstitucionalidad de fondo viene dado por el potencial carácter confiscatorio del impuesto, confiscatoriedad prohibida, puesto que el límite de los tributos debe ser tal que nadie tenga que desprenderse de su patrimonio para satisfacer su pago,** tal y como afirma en su sentencia 150/1990 el Tribunal Constitucional: «La prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible». Lo que se producirá «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que, además, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución "que garantiza el derecho a la propiedad privada"».

Si bien es cierto que **se establece que la cuota íntegra del nuevo impuesto, juntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 60% de la suma de las rentas obtenidas en el período impositivo por el contribuyente,** en cuyo caso se reducirá la cuota del impuesto hasta dicho 60%, sin que dicha reducción pueda ser superior al 80%, también **es cierto que la imposición total puede superar, con creces, el 60% de la renta del individuo (puesto que siempre se pagará, al menos, el 20% de la cuota del nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas).**

**Se excede, por lo tanto, el importe del 50% de las rentas anuales, límite considerado expropiatorio por el Tribunal Constitucional Alemán y el Consejo Constitucional Francés,** pero es que, **si un contribuyente con un alto patrimonio no ha tenido renta en un periodo impositivo en el que se aplique el nuevo impuesto, el límite mínimo del 20% de la cuota que, en todo caso, se le exige, puede llegar a ser, incluso, de más del 100% de sus rendimientos.** El impuesto tiene, por lo tanto, potencial para ser claramente confiscatorio sin que la norma permita correcciones en estos casos.



### 3. Impuesto ineficiente

**Los principios de la imposición, que todo Estado de Derecho moderno debe respetar, son la equidad, la eficiencia y la suficiencia del sistema y de las figuras tributarias que lo integran. En este sentido, cualquier impuesto sobre el patrimonio no respeta el principio de equidad, generando un proceso de doble imposición en cadena, al gravar, una vez más, rendimientos que ya han satisfecho tributos en su generación, y los satisfarán en su utilización; ni tampoco la eficiencia económica, al desincentivar el ahorro y la inversión, que son fundamentales para garantizar el crecimiento económico y la creación de empleo, todo ello sin generar recursos suficientes que justifiquen el impuesto desde el punto de vista de la suficiencia.**

**Los impuestos sobre el patrimonio son, en primer lugar, tributos injustos, ya que provocan doble imposición con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que la fiscalidad sobre la riqueza grava activos que ya han sido gravados previamente cuando se generaron en forma de renta.** Los individuos pagan tributos por los rendimientos del trabajo, vuelven a hacerlo cuando recogen los beneficios de su inversión y lo hacen a título póstumo cuando fallecen. **Al mismo tiempo se está tributando por hechos que ya están gravados, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, o de los rendimientos presuntos en el IRPF, por ejemplo.** Todos ellos son, en realidad, impuestos sobre el patrimonio.

En este sentido, el Banco de España, en un estudio de D. López-Rodríguez y C. García Ciria, «Estructura impositiva de España en el contexto de la Unión Europea»<sup>2</sup>, afirma que «**el peso sobre el PIB de la recaudación derivada de la imposición sobre el capital es más elevado en España que en la media de la UE-28, debido a una imposición sobre la riqueza superior**, mientras que los ingresos derivados de las rentas de las empresas, así como los obtenidos de las ganancias y las rentas del capital de los hogares y los autónomos, se encuentran, en términos agregados, en niveles similares», así como que «la suma de los impuestos sobre la renta personal derivados de las rentas del trabajo y las cotizaciones sociales, por un lado, y el salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado, por otro, se sitúa en España por encima de la media del conjunto de las economías de la OCDE para todos los tramos de renta y tipos de individuos de acuerdo con su situación familiar».

Como se ha comentado anteriormente, **no existe ningún país de la UE-27 que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España. En Europa solo está presente en Noruega y en Suiza, con unos tipos significativamente más bajos que en España**, y en los últimos años lo han suprimido Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

**El prestigioso Instituto IFO de Alemania ha estimado que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional.** Por su

<sup>2</sup> <https://repositorio.bde.es/bitstream/123456789/8778/1/do1810.pdf>



parte, **en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estimó que la pérdida global neta, sobre el conjunto de la recaudación, podría ser del doble de los posibles ingresos** obtenidos por este impuesto, como consecuencia de la contracción de la actividad que se generaría.

Esto sucede porque **la fiscalidad patrimonial impone una fuerte carga tributaria a los rendimientos obtenidos del ahorro y de la inversión, por lo que, si un individuo consume su dinero en lugar de invertirlo, reducirá de una manera sustancial la cuantía de los impuestos a satisfacer**. En consecuencia, el ciudadano tenderá a reaccionar ante un aumento de los tributos patrimoniales ahorrando menos y consumiendo más. En el largo plazo, pequeños cambios en el comportamiento del consumo contra el de la inversión se traducen en un crecimiento mucho menor.

Por ello, puede afirmarse que **la imposición patrimonial no es neutral e incide sobre las decisiones económicas de los ciudadanos. En este sentido, constituye una distorsión dentro de nuestro sistema económico y va en contra de la tendencia iniciada con la vigente Ley del IRPF, que pretende dotar de un tratamiento homogéneo a todas las fórmulas de ahorro.**

**El nuevo impuesto se formula, por lo tanto, como una figura tributaria técnicamente caduca, injusta e ineficiente, que desincentiva el ahorro, el emprendimiento y la asunción de riesgos, causa doble imposición y motiva la deslocalización de contribuyentes, al ser muy pocos los países que mantienen un impuesto similar de los cuales ninguno pertenece a la Unión Europea.**

**No tiene sentido justificar el impuesto en necesidades de recaudación motivadas por la crisis cuando los niveles de ingresos tributarios se vienen incrementando de forma muy relevante.** Las motivaciones del impuesto son más políticas que técnicas.

#### 4. Conclusiones

**El nuevo impuesto nace con serias dudas acerca de su encaje constitucional tanto por la forma en que ha sido aprobado, mediante una enmienda introducida en un proyecto legislativo que nada tenía que ver con él, y, asimismo, en cuanto que supone una vulneración de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas que se aprueba sin respetar el principio constitucional de Ley Orgánica.**

**El impuesto vulnera, también, la Constitución en cuanto a su fondo, puesto que infringe el principio de seguridad jurídica por su precipitada entrada en vigor y los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, puesto que incide en una sobreimposición y en supuestos de doble imposición.**

Por otro lado, **los impuestos sobre el patrimonio no existen dentro de la Unión Europea y son minoritarios en el marco de la OCDE, y esto se debe a su carácter fuertemente distorsionador, puesto que afectan a las decisiones de ahorro e inversión de los individuos sin generar una capacidad recaudatoria que los justifique.**



Puesto que la capacidad de los países para atraer capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad, **las decisiones de inversión de las empresas consideran, entre otros factores, los sistemas impositivos de los países en los que valoran poder establecerse, analizando las expectativas de rentabilidad que ofrecen los proyectos de inversión que estén planeando desarrollar.**

**En este sentido, una fiscalidad más atractiva, con menores impuestos, favorece el asentamiento de las empresas y la mayor inversión** por parte de las mismas, así como la atracción del talento humano. En cambio, tipos impositivos demasiado elevados desincentivan dichas inversiones e incluso pueden contribuir a que estas se deslocalicen a otros destinos junto con las personas físicas con una renta más elevada.

**Las implicaciones de estas decisiones inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países. Si se diseña un sistema fiscal capaz de atraer inversiones y favorecer una mayor creación de riqueza, se producirán mayores ingresos tributarios que permitirán financiar el gasto público con menor esfuerzo y endeudamiento.**

Por lo tanto, siguiendo el ejemplo de los países más avanzados de la OCDE, **el incremento de la recaudación tributaria debería basarse en el aumento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca de la redistribución, y en la lucha contra el fraude fiscal**, más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria superior a la de los países de nuestro entorno, principalmente en lo relativo a la tributación empresarial. **La mejor manera de incrementar la recaudación tributaria es recuperar la actividad económica perdida; lo que no se producirá, o requerirá de más tiempo, si se incrementa la presión fiscal a las empresas.** Las subidas de impuestos, buscando la recaudación a corto plazo, sin una suficiente evaluación previa de sus efectos, se apartan del diseño de un sistema fiscal óptimo, que favorezca el crecimiento económico, a la altura de la gravedad de nuestra situación.



I.  
**EL ENCAJE JURÍDICO DEL IMPUESTO TEMPORAL  
DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS:  
LOS POSIBLES PROBLEMAS  
DE INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD**



# Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona

## RESUMEN

La introducción en el Ordenamiento Tributario español del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas plantea desafíos jurídicos y económicos de alcance. Con su aprobación España es el único país con dos impuestos sobre el patrimonio, enrocándose en una posición absolutamente contraria a las tendencias internacionales que abogan por la supresión de la tributación sobre el patrimonio de las personas físicas al existir otros tributos que ya gravan, antes y después, su adquisición y mantenimiento.

Resulta sumamente preocupante para la salud democrática de nuestro Estado de Derecho que el nuevo impuesto sea fruto de un ejercicio de legislación en fraude de ley por partida doble. Por vez primera, un impuesto se aprueba partiendo de una enmienda a una proposición de ley, cauce que se sigue con el objeto de restringir al máximo las posibilidades de debate y enmienda por parte de los grupos no proponentes. Por otro lado, y dado el interés confeso del Gobierno por utilizar el nuevo impuesto para «armonizar» la fiscalidad autonómica, lo correcto hubiera sido acometer las reformas oportunas en el completo bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas. En su lugar se ha preferido materializar una intromisión estatal de naturaleza involutiva en el diseño y funcionamiento de dicho sistema por la puerta de atrás, eludiendo la necesaria adaptación de muchas normas de muy distinto rango.

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas plantea, desde luego, muchos otros aspectos merecedores de debate. Uno de ellos es su carácter retroactivo, que no es posible soslayar parapetándose en la supuesta naturaleza del impuesto, que actuaría aquí, como en todos sus elementos, como socios del Impuesto sobre el Patrimonio.



## Introducción

Quién le hubiera dicho al presidente de la Junta de Andalucía que su decisión de desactivar el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en su Comunidad, a mitad de septiembre, iba a desencadenar la vorágine fiscal que atrapa al contribuyente español en el tramo final de 2022. Es cierto que, desde hace tiempo, el Gobierno de España tenía en el punto de mira la política fiscal de la Comunidad de Madrid caracterizada por su atractivo para residentes, inversores y tenedores de patrimonio. La contraposición de una economía pujante y saneada como la de Madrid, espoleada en su senda de crecimiento por una política fiscal moderada de sesgo incentivador, a una opción intervencionista, ineficaz y con tendencia al expolio como la del Estado, era un contraste que resultaba intolerable para la coalición gubernamental. Pero la resistencia de las Comunidades que podían resultar afectadas por dinámicas de recentralización amablemente camufladas bajo el deseo de armonizar la fiscalidad patrimonial<sup>1</sup> parecía haber hecho desistir al Ejecutivo que preside Pedro Sánchez de seguir adelante con su idea de cercenar el poder tributario de las Comunidades Autónomas<sup>2</sup>. Como decía, la decisión política de Moreno Bonilla, tan legal como legítima y acertada, encendió la mecha de una auténtica explosión de rebajas fiscales que no conocieron límite ni territorial (Murcia, Galicia, Aragón, Valencia...), ni de color político (afectó tanto a Comunidades socialistas como populares) ni discriminaron entre figuras impositivas (Impuesto sobre Patrimonio, sobre Sucesiones, sobre la Renta). Este nuevo e inesperado panorama —así son los despertares casi cada día en España en estos momentos— ha provocado que el Gobierno español reaccione retomando su objetivo «armonizador» y aproveche la tramitación de los impuestos extraordinarios sobre la banca y sobre las eléctricas para sumar a la ley pensada para aprobarlas un denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Todos estos tributos se incorporan a nuestro ordenamiento mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.



### 1. La enmienda n.º 99 a la proposición de ley sobre los gravámenes energéticos y de entidades de crédito

El día 10 de noviembre de 2022 se dio a conocer la enmienda n.º 99 presentada ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital por los grupos parlamentarios Socialista y de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia En Común a la proposición de ley con número de expediente 122/000247. Se trataba de la proposición de ley que pretendía «el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» y desde ese momento, también, el «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas». Dicha proposición de ley, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, Proposiciones de Ley núm. 271-1, de 30 de agosto, no incluía mención alguna al ITSGF. Solo aparecerá en el horizonte parlamentario a partir

<sup>1</sup> Alguna Comunidad Autónoma ha acudido, incluso, al instrumento legal en la defensa de su *statu quo* fiscal. Es el caso de la Comunidad de Madrid y su Ley 10/22, de 26 de noviembre, de defensa de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid.

<sup>2</sup> «Hacienda aparca la armonización fiscal al encallar la financiación autonómica», *Expansión*, edición del 4 de julio de 2022.

de la publicación de la enmienda n.º 99 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 271-5, de 18 de noviembre de 2022.

Otra enmienda del bloque presentado el 10 de noviembre, la n.º 9, otorga una nueva redacción a la Exposición de Motivos a fin de incorporar, como apartado V, la justificación del ITSGF. En su virtud, el impuesto atiende a dos finalidades principales:

- «la primera de ellas es recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas».
- «la segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto».

Vamos a abordar en este raudo análisis cuestiones atinentes a la tramitación del ITSGF desde un doble punto de vista. Primero, desde la perspectiva del **procedimiento seguido para su tramitación en el Parlamento español**. Y, segundo, atendiendo al hecho de que **la materia a la que concierne obligaba a proceder de un modo distinto a cómo se ha hecho** si se deseaba «armonizar» la imposición sobre el Patrimonio por afectar al régimen de financiación de las Comunidades Autónomas. Uno y otro análisis tienen en común que, a nuestro modo de ver, tanto en la forma como en el fondo asistimos a un **fraude de ley monumental**.



## 2. Fraude de ley en el procedimiento que se sigue para aprobar los tres impuestos contenidos en la proposición de ley 122/000247

El ITSGF se ha convertido en el primer impuesto estatal que inicia su tramitación parlamentaria a través de una enmienda a una proposición de ley presentada por grupos políticos. Ninguno de los impuestos exigidos hoy por el Estado<sup>3</sup> tiene su origen en una proposición de ley. Menos aún en una enmienda a una proposición de ley. Este dato obliga a plantearse qué consecuencias

<sup>3</sup> Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, Impuesto Especial sobre el Carbón, Impuesto Especial sobre la Electricidad, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables, Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos, Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos en Instalaciones Centralizadas, Canon por Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, Impuesto sobre las Primas de Seguro, Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Impuesto sobre las Transacciones Financieras e Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración. A estos veintidós impuestos hay que sumarles los tres aprobados por la Ley 38/2022, los únicos que encuentran su origen en una proposición de ley.

dimanan de esta doble circunstancia: el uso de una proposición de ley y la introducción en la misma del ITSGF a través de una enmienda.

## 2.1. Una proposición de ley en lugar de un proyecto de ley

Es fácil advertir el interés por parte del Gobierno, auténtico promotor de la proposición de ley, en contar con un vehículo veloz, como esta proposición de ley, para aprobar los tres impuestos que quieren sacarse adelante. A nadie se le oculta el gran impacto mediático generado, vivamente contestados por los sujetos destinados a sufragarlos y por el entorno económico en general<sup>4</sup>. Si volvemos nuestra mirada al primer objetivo que se persigue con el ITSGF, según expresa la mencionada enmienda n.º 9, los denominados «gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», amén del ITSGF, conforman algo así como la solución que arbitra el Ejecutivo de Pedro Sánchez en su búsqueda de nuevos recursos con los que dotarse en estos momentos económicamente difíciles. Claro que los tres nuevos impuestos no han de contemplarse olvidando que, en abril, se aprobaron dos nuevos tributos: el Impuesto sobre Depósitos de Residuos en Vertederos, Incineración y Coincineración y el Impuesto sobre Envases de Plástico No Reutilizable (Ley 7/2022); que en 2020 se establecieron dos figuras polémicas como el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020) y el Impuesto sobre Transacciones Financieras (Ley 5/2020); y que, en términos generales, esta legislatura se caracteriza por un incremento generalizado de la presión fiscal como se deduce, significativamente, de los incrementos en la tarifa del IRPF y la complementaria pero amplia limitación en las vías de disminución de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>. En términos políticos, aun sin dudar de que esta ofensiva fiscal cuenta con el apoyo de una parte de la población, no es dudoso que, para muchos otros, evidencia un cierto **abuso del instrumento fiscal en momentos de crecientes dificultades económicas** y sin que, muy lamentablemente, se vislumbre el mismo pulso en el control del gasto público, ni siquiera selectivamente. Tramitar cuanto antes y de tapadillo la incorporación de nuevos tributos es humanamente comprensible, tanto como democráticamente rechazable.

En suma, y dejando para más tarde la utilidad del ITSGF como instrumento de sometimiento fiscal de las Comunidades Autónomas, sobresalen razones para procurar una rápida tramitación de la norma que acoge los tres nuevos tributos<sup>6</sup>. Lo que se ha deseado evitar es, no solo una **tramitación de duración estándar con lo que implica de sometimiento al debate y el escrutinio político y público**, sino, muy probablemente, **soslayar la necesidad de contar con la opinión de instituciones de rango constitucional cuya opinión podía no haber sido coinciden-**

<sup>4</sup> De gran resonancia ha sido el Dictamen del Banco Central Europeo, de 2 de noviembre de 2022, sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito (CON/2022/36) por su desacuerdo con el gravamen promovido por el Gobierno español.

<sup>5</sup> Vid. la labor desarrollada por el Instituto de Estudios Económicos en la exposición de la auténtica presión fiscal que se padece hoy en España («La competitividad fiscal de las Comunidades Autónomas», *Informe de Opinión*, Abril, 2021).

<sup>6</sup> Es evidente que esa es la naturaleza que hay que reconocer en los gravámenes a la banca y a las energéticas, por más que se intente un ejercicio de distracción tan pobre técnicamente como es calificarlas como prestaciones patrimoniales de carácter público. Así lo alertó tempranamente César GARCÍA NOVOA en «La controvertida naturaleza de los gravámenes a las energéticas y a los bancos», *Expansión*, 2 de agosto de 2022.



**te con la del Gobierno y sus apoyos políticos.** Para comprender mejor la magnitud del fraude conviene recordar algunos condicionamientos que sujetan la tramitación de los proyectos de ley y que se contienen en la Ley 50/1997, del Gobierno.

Su art. 26 regula, con detalle, el procedimiento de elaboración de un **anteproyecto de ley**. La premisa de la que se parte es que *«su redacción estará precedida de cuantos estudios y consultas se estimen convenientes para garantizar el acierto y la legalidad de la norma»* (apartado 1), concretando, a continuación, la provisión del trámite de consulta pública (apartado 2), elaboración de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (apartado 3) y otras posibles consultas, informes, estudios y dictámenes (apartado 4), así como el análisis técnico por parte del Ministerio de la Presidencia (apartado 9).

En el apartado 5 se especifica que *«Será además necesario informe previo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas cuando la norma pudiera afectar a la distribución de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas»*. Y, a su vez, el apartado 9 añade: *«Cumplidos los trámites anteriores, la propuesta se someterá a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios y se elevará al Consejo de Ministros para su aprobación y, en caso de proyectos de ley, su remisión al Congreso de los Diputados o, en su caso, al Senado, acompañándolo de una Exposición de Motivos y de la documentación propia del procedimiento de elaboración a que se refieren las letras b) y d) del artículo 7 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y su normativa de desarrollo»*. Es decir, toda la documentación elaborada conforme a los precedentes apartados de este precepto, que vienen a ser los *«antecedentes necesarios para pronunciarse sobre ellos»* que han de acompañar a los proyectos de ley según dispone el art. 88 de la CE.

También **se elude, con la vía de la proposición de ley, la posibilidad de que el Consejo de Estado emita informe al respecto** (apartado 7). En este sentido es de resaltar que la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, reguladora del Consejo de Estado, dispone que su Comisión Permanente debe emitir informe, entre otras materias, cuando se trate del *«control del ejercicio de funciones delegadas por el Estado a las Comunidades Autónomas»* (art. 22. Cinco), concepto que no puede resultarnos ajeno ante un proyecto normativo que se yergue, confeso, con voluntad expresa de armonizar las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas por el Estado. Pero, si no se estimara preceptivo emitirlo, es dudoso que no se considerara conveniente, que es la otra forma en la que legalmente la Ley del Gobierno abre la puerta a pedir opinión al Consejo de Estado<sup>7</sup>.

Por consiguiente, **al decantarse el Gobierno de la nación por introducir los nuevos impuestos mediante una proposición de ley recurre a una vía inusual<sup>8</sup>**, pensada para canalizar la inicia-

<sup>7</sup> Aun así, no cabe ignorar lo que estipula el art. 24: *«Las Comunidades Autónomas podrán, por conducto de sus Presidentes, solicitar dictamen del Consejo de Estado, bien en Pleno o en Comisión Permanente, en aquellos asuntos en que, por la especial competencia o experiencia del mismo, lo estimen conveniente. El dictamen será preceptivo para las Comunidades Autónomas que carezcan de órgano consultivo propio en los mismos casos previstos por esta ley orgánica para el Estado»*.

<sup>8</sup> Cfr. GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, Piedad: «Toma en consideración, retirada y caducidad de las proposiciones de ley», *Cuadernos de Derecho Público* n.º 21, 2004, p. 88.



tiva 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**. Así se desprende del art. 88 de la Constitución mientras que las proposiciones de ley precisan que sean otros agentes quienes las impulsen: el Congreso, el Senado o las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas (*cf.* art. 87 CE). No se puede dudar de que los tres impuestos provienen del Gobierno. Al fin y al cabo, el anuncio del ITSGF lo hace la ministra de Hacienda (*vid.* las ediciones digitales de 29 de septiembre de 2022 de *Cinco Días*, *El Español* o *El diario.es*), como antes lo hiciera el presidente del Gobierno en relación con los otros dos tributos en el marco del debate sobre el estado de la nación (12 de julio de 2022). Otra cosa es que convenga presentarlos, formalmente, como una iniciativa de los grupos políticos que han presentado la proposición de ley incurriendo en una maniobra política impregnada del aroma de fraude de ley.

## 2.2. Introducir la regulación de un impuesto en una proposición de ley mediante una enmienda

Pasemos, ahora, a examinar los aspectos que llaman la atención en el recurso a una enmienda para introducir en la proposición de ley, en trámite, la íntegra regulación de un impuesto:

- Según el art. 124 del Reglamento del Congreso de los Diputados, «*Las proposiciones de ley se presentarán acompañadas de una Exposición de Motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre ellas*». Es de suponer que así ha sucedido con la proposición de ley 122/000247, pero ese mandato no se extiende a las enmiendas que se formulen a dicha proposición de ley. Es decir, que si se ha cumplido el mandato reglamentario será, obviamente, solo en relación con los «gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito». Pero, como el ITSGF se ha unido a la tramitación de la aprobación de estos impuestos por vía de enmienda y una vez superado el momento procedimental al que alude el citado art. 124, se habrá evitado acompañarle de documentación sumamente relevante de cara a su pleno conocimiento por parte de los señores diputados.
- La introducción forzada del ITSGF vía enmienda en una proposición de ley, que originalmente nunca lo tuvo presente, tiene también serias consecuencias conforme a la doctrina del TC sobre la conexión que debe guardar una enmienda con la proposición de ley respecto de la que se presenta: «*El Tribunal recuerda también su doctrina sobre la exigencia de conexión u homogeneidad entre las enmiendas y los textos a enmendar, iniciada en la STC 119/2011 y proseguida después: el derecho de enmienda al articulado, como forma de incidir en la iniciativa legislativa, debe ejercitarse en relación con ésta, cuya oportunidad y alcance solo podrá cuestionarse a través de las enmiendas a la totalidad, si de un proyecto de ley se tratara, o en el debate de la toma en consideración, en el caso de las proposiciones de ley. Por esta razón, toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar, de modo que, una vez que una iniciativa ha sido aceptada por la Cámara como texto de deliberación, no cabe alterar su objeto mediante las*



*enmiendas al articulado. Con ello se evita que, a través del procedimiento parlamentario, se transmute el objeto de las propuestas presentadas por quienes están así legitimados para ello, aprovechando el procedimiento legislativo activado para la introducción ex novo de materias ajenas al mismo (STC 136/2011, FJ 8.º)»<sup>9</sup>.*

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)<sup>10</sup>. **Es 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.

- Una diferencia importante en la tramitación que siguen proyectos de ley y proposiciones de ley es que, en estos últimos, no está previsto que se puedan presentar enmiendas a la totalidad. Es el caso del ITSGF, tal y como algún diputado ya ha puesto de relieve<sup>11</sup>. Producida ya la toma en consideración de la proposición de ley (19 de septiembre de 2022), realizado también el debate a la totalidad en el Pleno (3 de noviembre de 2022), cuando el ITSGF llega al Congreso (18 de noviembre de 2022) va directo a Comisión donde el debate se centra en los detalles de la iniciativa. Tampoco podrá subsanarse la degradación producida en el nivel de discusión del ITSGF en el Pleno final, dedicado antes a la votación que a la discusión.
- La proposición de ley fue presentada el 28 de julio tramitándose por procedimiento de urgencia. Esto significa que, conforme al art. 94 del Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10 de febrero de 1992, «*los plazos tendrán una duración de la mitad de los establecidos con carácter ordinario*». Si se tiene en cuenta que la recepción formal de la enmienda n.º 99 se produce con su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 271-5, de 18 de noviembre de 2022, la tramitación del ITSGF no puede ser más corta y rápida, pues apenas cuarenta días después aparece publicada en el BOE de 28 de diciembre la Ley 38/2022.

<sup>9</sup> GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad: «El Tribunal Constitucional admite la calificación de enmiendas al articulado como enmiendas a la totalidad encubiertas, siempre que la consiguiente inadmisión sea motivada, que no se parta de un presupuesto erróneo y que no se vulnere el principio de igualdad de trato». Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2018, de 22 de enero, Recurso de amparo núm. 4931/2016, *Revista de las Cortes Generales*, N.º 107, Segundo semestre (2019), p. 697.

<sup>10</sup> La enmienda debería ser un «texto accesorio que debe guardar siempre relación de subordinación con el principal al que va referido» (REDONDO GARCÍA, Ana María: «El derecho de enmienda en los procedimientos legislativos de las Cortes Generales», Madrid, Congreso de los Diputados, 2001, p. 491). Así lo entiende también la STC 119/2011, de 5 de julio. En la misma se indica la necesidad de una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado, necesidad que «se deriva, en primer lugar, del carácter subsidiario que, por su propia naturaleza, toda enmienda tiene respecto al texto enmendado (...). La enmienda no puede servir de mecanismo para dar vida a una realidad nueva». (Vid. STC 199/2011). Esta última afirmación ya la exponía Arce bastantes años antes cuando afirmaba que «si por vía de enmienda pudiera hacerse lo mismo que por vía de iniciativa, ¿para qué la legitimación agravada de esta última?» (ARCE JANÁRIZ, Alberto (1997): «¿Overruling en la jurisprudencia constitucional sobre el trámite parlamentario de admisión?», en PAU I VALL, Francesc: Parlamento y Justicia Constitucional: IV Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Santiago de Compostela, Aranzadi, p. 375).

<sup>11</sup> Edmundo Bal Francés en su intervención ante la Comisión que tramita la proposición de ley del jueves 17 de noviembre de 2022.



- Sorprende, igualmente, que la proposición de ley se presente ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital en lugar de la Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso de los Diputados, que parece su sede de estudio natural, y que es donde, en esos momentos, se estaban tramitando una decena de futuras normas de naturaleza fiscal, muchas de ellas atinentes a la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. A este respecto, algún diputado<sup>12</sup> ha manifestado que «como es conocido, la proposición original propone la creación de dos gravámenes temporales de naturaleza no tributaria, razón por la cual estamos manteniendo este debate en esta Comisión de Economía y no en la de Hacienda, que sería la competente si la propuesta hubiese estado referida al sistema tributario». Siendo esto así, nos hallamos ante una irregularidad más, en el bien entendido que ya parece una argucia tan burda como insolvente intentar hacer pasar los impuestos sobre la banca y sobre las empresas energéticas como algo distinto.

El resultado al que nos lleva todo esto es que la canalización del ITSGF, mediante enmienda a una proposición de ley, se caracteriza por abreviar tanto su tramitación que las posibilidades de entablar el debate político se recortan drásticamente<sup>13</sup> y redundante, al final, en que, al impedirse a los parlamentarios debatir en libertad, se vulnera el art. 23.2 de la Constitución<sup>14</sup>, en el bien entendido de que, en puridad, lo que realmente se termina vulnerando es el derecho de los ciudadanos a verse representados y a participar indirectamente en los asuntos públicos (art. 23.1 CE).

Esta es la perspectiva que hace suya el TC en el auto dictado el 19 de diciembre de 2022. Este auto, de enorme repercusión pública y política, acuerda la suspensión cautelar de la tramitación parlamentaria de sendos preceptos que iban a modificar la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional por la vía de su introducción en la Proposición de Ley Orgánica de transposición de directivas europeas y otras disposiciones para la adaptación

<sup>12</sup> Sr. Elorriaga Pisarik, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones Núm. 815. 17 de noviembre de 2022, p. 2.

<sup>13</sup> El Tribunal Constitucional ha enfatizado la «doble naturaleza de las proposiciones de Ley de origen parlamentario, como instrumento para poner en movimiento el procedimiento legislativo, pero, también, como vía adecuada para forzar el debate político y obligar a que los distintos grupos políticos tengan que tomar expreso partido sobre la oportunidad de regular mediante Ley una determinada materia» (Sentencia 124/1995, FD 3.º).

<sup>14</sup> «Artículo 23 CE, respecto del que recoge la doctrina constitucional (FJ 3.º, doctrina recordada, entre otras, en la STC 76/2018 FJ 3.º) como derecho de configuración legal, fijando los reglamentos parlamentarios los derechos y atribuciones de los parlamentarios, que, una vez creados, quedan integrados en el estatuto propio del cargo, con la consecuencia de que sus titulares podrán reclamar, al amparo del artículo 23.1 CE, la protección del *ius in officium* que consideren ilegítimamente constreñido o ignorado por actos del poder público a través del recurso de amparo. Solo poseen relevancia constitucional, a estos efectos, los derechos y facultades que pertenezcan al núcleo de la función representativa parlamentaria, siendo vulnerado el artículo 23.1 si los propios órganos de las asambleas legislativas impiden o coartan su práctica o adoptan decisiones que contraríen la naturaleza de la representación o la igualdad de los representantes. Como tiene declarado el Tribunal, el «derecho de enmienda en el procedimiento legislativo entronca directamente con el derecho de participación política reconocido en el artículo 23.1 CE, formando parte integrante del contenido del *ius in officium* de los parlamentarios». El derecho de enmienda «no es un mero derecho reglamentario sino un auténtico contenido central de su derecho de participación del artículo 23.2 CE», es «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. El derecho de enmienda cumple, por consiguiente, la relevante función de garantizar la participación e intervención de los diputados y de los grupos parlamentarios en el proceso de elaboración de la ley y, en último término, en la configuración del texto legislativo, contribuyendo, de este modo, a la formación de la voluntad de la Cámara» (STC 139/2017 FJ 9.º). (GARCÍA ESCUDERO MÁRQUEZ, Piedad: «El Tribunal Constitucional admite la calificación de enmiendas al articulado como enmiendas a la totalidad encubiertas...», *op. cit.*, p. 606).



de la legislación penal al ordenamiento de la Unión Europea, y reforma de los delitos contra la integridad moral, desórdenes públicos y contrabando de armas de doble uso y derivaban de sendas enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios correspondientes al partido socialista y a Podemos. El indicado auto fundamenta la decisión de suspender la tramitación de las señaladas reformas en la necesidad de ajustar los procedimientos legislativos a determinados principios. El derecho de la mayoría parlamentaria a adoptar decisiones no puede ignorar el derecho de las minorías a participar en los procesos de formación de la ley, expresión del pluralismo político que la Constitución concibe como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1):

*«la doctrina constitucional ha puesto de relieve la necesidad de asegurar el adecuado ejercicio de la función de representación política de las minorías parlamentarias en la oposición, pues el respeto a la posición y los derechos de las minorías actúa como elemento constitutivo del propio sistema, que legitima su propio funcionamiento. Sin respeto a los derechos de las minorías políticas no hay modo de preservar el pluralismo propio del estado democrático (STC 226/2016, de 22 de diciembre), propugnado por el art. 1.1 CE como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico».*

El hecho de que la materia sobre la que versa la controversia sea tributaria invita a añadir algo más.

Hoy en día, la exigencia de ley en la regulación de los tributos se sustenta, acusadamente, en el **principio de autoimposición**, en el sentido de que el establecimiento y la regulación de los mismos descansa en las decisiones que toman en el Parlamento los representantes de los ciudadanos. Así se refleja en la Constitución (art. 31.3 y 133.1). Esta idea clave permite comprender mejor otros mandatos de rango constitucional con los que guarda íntima conexión como son, muy explícitamente, la prohibición de aprobar tributos mediante ley de presupuestos (art. 134.7) y, de modo acaso menos evidente, las limitaciones al uso del Decreto Ley en materia tributaria (art. 86.1).

En relación con la **prohibición de crear tributos mediante las leyes de presupuestos del Estado**, se comprende bastante bien su razón de ser si se tiene en cuenta que estas leyes se aprueban poniendo en práctica una especial celeridad en su tramitación que, obviamente, significa un menor tiempo para debatir y discutir sobre sus contenidos. Cuando ese contenido es de un determinado rango, como puede ser la aprobación de un tributo, las indicadas restricciones ganan repercusión, pues reducen ostensiblemente el tiempo y los mecanismos de discusión, o, lo que viene a ser lo mismo, propician que un tributo se apruebe por una vía demasiado rápida como para ser tolerada. El TC, a lo largo de los años, ha dictado una larga relación de sentencias defendiendo la improcedencia de incluir tales materias en la ley de Presupuestos Generales del Estado blandiendo, como uno de los argumentos principales, la necesidad de impedir que «*las restricciones impuestas a su tramitación (fundamentalmente en los trámites de enmienda y*



*debate) por los Reglamentos de las Cámaras» se aprovechen para facilitar la aprobación de normas cuyo contenido las haría merecedoras de una tramitación libre de tales restricciones<sup>15</sup>.*

Las **limitaciones al uso del Decreto Ley para aprobar tributos o modificar sus elementos esenciales** beben en las mismas fuentes. El alegato gubernamental sobre la extraordinaria y urgente necesidad de adoptar determinadas medidas, al amparo del art. 86.1 CE, si algo lleva aparejado de inmediato es la restricción del tiempo y la atención que los diputados y senadores emplean en su estudio. Entonces, solo excepcionalmente puede usarse esa norma con rango de ley para regular materia tributaria, siempre en el marco del carácter relativo de la reserva de ley que rige en este sector del ordenamiento.

En un antiguo trabajo<sup>16</sup> citaba al profesor Pérez Royo cuando invocaba, como fundamento del **principio de legalidad**, su función de **actuar como garantía del derecho a la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal. La defensa de esos postulados sigue siendo perentoria. Nos hallamos ante una nueva estratagema urdida desde el Poder Ejecutivo para hurtar a los representantes de los ciudadanos el derecho a conocer, analizar, discutir y, si pueden, enmendar en condiciones una iniciativa legislativa**. El terreno de juego es, de nuevo, el formal, el procedimental, y ese dato llevará a algunos a denostar este tipo de críticas. Conscientemente, o no, **soslayan que el procedimiento siempre ha sido garantía en el ámbito jurídico**.

Así las cosas, **no parece desmesurado advertir un comportamiento en fraude de ley cuando el Gobierno canaliza la aprobación del ITSGF<sup>17</sup> mediante una vía que no es la que el Ordenamiento Jurídico ha dispuesto como normal: una enmienda presentada a una proposición de ley<sup>18</sup>**. El **fraude de ley** es una figura de Derecho Civil que, como se ha señalado<sup>19</sup>, está «previsto en el Título Preliminar del Código Civil y relativo —conviene recordarlo— a la aplicación y eficacia general de las normas jurídicas, en conexión, en lo menester, con la lealtad al sistema de producción normativa y las exigencias de la buena fe [concreciones ambas de un deber general de fidelidad a la Constitución (STC 11/1986, FJ 5.º)] que se proyecta, también, *ex ante*, no en la aplicación sino en la elaboración de la eventual futura norma, que es la proposición de ley presentada por los dos Grupos parlamentarios que conforman el Gobierno». Descendiendo a la estructura básica prototípica del fraude de ley, cabría identificar como norma defraudada el pro-

<sup>15</sup> «La inclusión injustificada de estas materias en la ley anual de Presupuestos puede ser contraria a la Constitución por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional (STC 65/1987, fundamento jurídico 5)» (FJ 4.º de la STC 76/1992).

<sup>16</sup> *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1992, p. 83.

<sup>17</sup> Para los otros dos impuestos ya ha sido apreciado este defecto en el «Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», elaborado por un conjunto de prestigiosos profesores universitarios encabezados por el catedrático Juan MARTÍN QUERALT, y publicado en la *Colección Informes* del Instituto de Estudios Económicos en septiembre de 2022 (p. 10).

<sup>18</sup> «Mediante esta artimaña se pretende alcanzar un objetivo equivalente, es decir, crear nuevas obligaciones tributarias a través de un cauce que limita sustancialmente el derecho fundamental de participación política de los diputados. Con esta estrategia procedimental, la mayoría está introduciendo una significativa innovación en el ordenamiento tributario y en el modelo de financiación de las comunidades autónomas, según la cual los grupos parlamentarios de la oposición en el Congreso no podremos ejercer nuestro legítimo derecho de enmienda». Así lo expuso el diputado Elorriaga Pisarik (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, Núm. 815, 17 de noviembre de 2022, p. 3).

<sup>19</sup> «Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», *op. cit.* 2 (p. 10).



cedimiento previsto para la elaboración de los proyectos de ley por parte del Gobierno, y como norma de cobertura la vía procedimental de la enmienda a la proposición de ley. **El resultado pretendido consiste en eludir una tramitación pensada para garantizar la corrección técnica y de fondo de la norma legal buscando un atajo que permita soslayar debates y controles previos, plurales y de distinta naturaleza según se ha distinguido.**

### 3. Fraude de ley en la ejecución de la armonización fiscal autonómica al margen del bloque de constitucionalidad

#### 3.1. Rasgos característicos del nuevo impuesto

La **Exposición de Motivos** de la Ley 38/2022 asume la función armonizadora del ITSGF en relación con la imposición sobre el patrimonio de las personas físicas. **El ITSGF** irrumpe, entonces, en nuestro Ordenamiento Jurídico como socios del IP, pues **no deja de ser una réplica del IP vigente**, al punto que el art. 3 de dicha Ley configura un impuesto sobre el patrimonio neto que replica, en su casi totalidad, la regulación que del actual IP hace la Ley 19/1991, de 6 de junio.

Gráficamente, puede corroborarse esta afirmación comparando los preceptos de la Ley 19/1991 con los veintiocho apartados del artículo que regulará el ITSGF a fin de verificar que, en la mayoría de los aspectos del nuevo tributo, su regulación se produce por expresa remisión a aquellos preceptos legales:

Claro está, tiene que haber algunas parcelas del ITSGF que sean «originales» a fin de establecer las suficientes diferencias para, formalmente al menos, poder identificar dos figuras tributarias:

- De modo expreso se advierte que el ITSGF no puede ser cedido a las Comunidades Autónomas (apartado dos. 2). Obvio, dado que viene a solucionar los problemas que para el Gobierno español implica que el IP sí lo sea. Consecuentemente, toda la gestión queda en manos del Estado (apartado diecisiete). La regulación y la aplicación del ITSGF queda en poder del Estado, y su rendimiento también.
- Aunque en su propia denominación aparece fijada su temporalidad, en su regulación ya se ha previsto el mecanismo dirigido a eliminarla si se estima preciso. En efecto, el apartado veintitrés, con el título «evaluación de los resultados», estipula que, transcurrido el período de vigencia del ITSGF, «el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión».
- El apartado veinticuatro deja entrever que el ITSGF se transformará en un impuesto concertado para Navarra y el País Vasco. De tal manera, serán las Haciendas Forales quienes se beneficiarán de la recaudación de un impuesto cuyo establecimiento no tiene para ellas coste político alguno, y evidenciando, a la vez, el trato diferencial que reciben respecto de las Comunidades Autónomas de régimen común.



- Un último aspecto, de cariz ostensiblemente propagandístico, consiste en dotar de carácter afectado al producto del ITSGF: su rendimiento «se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables», como si ese loable objetivo no debiera orientar todas las decisiones de gasto que afectan al común de los recursos públicos.

ITSGF. Art. 3 Ley 38/2022. Apartados	Materia	IP. Ley 19/1991. Artículo
Uno	Tributo de carácter directo y naturaleza personal	1
Uno	Concepto de patrimonio neto	1
Dos. 1	Ámbito territorial	2
Tres	Hecho imponible (con la salvedad del valor del patrimonio)	3
Cuatro	Bienes y derechos exentos	4
Cinco	Sujeto pasivo	5
Seis	Representantes de los sujetos pasivos no residentes (salvo la infracción por no nombrar representante y la solidaridad prevista para el depositario o gestor de los bienes del no residente)	6
Siete	Titularidad de los elementos patrimoniales	7
Ocho	Base imponible	9 a 27
Diez	Devengo	29
Doce	Límite de la cuota íntegra (adaptada al nuevo impuesto con un límite de reducción del 80% de la suma de bases del IP, IRPF e ITSGF)	31
Trece	Impuestos satisfechos en el extranjero	32
Catorce	Bonificación Ceuta y Melilla	33
Dieciséis	Responsabilidad patrimonial	34
Dieciocho	Gestión y autoliquidación	35 y 36
Diecinueve	Personas obligadas a presentar declaración (con la salvedad de quienes ya se sujetan al IP estatal)	37
Veinte	Presentación de la declaración	38
Veintiuno	Infracciones y sanciones	39
Veintidós	Orden jurisdiccional	40
Veintiséis	Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado	DF 2. <sup>a</sup>



El mimetismo legislativo al que asistimos emerge como prueba definitiva de que, **en lugar de entrar a regular el IP, el Gobierno ha preferido superponer otro IP, que denomina ITSGF, pero que viene a ser el mismo impuesto. El ITSGF es el IP que el Estado quiere se exija a partir de un determinado nivel de base liquidable del IP que regula hoy la Ley 19/1991 cuando ese IP no**

**haya sido aplicado.** El ITSGF conforma esta situación inédita y técnicamente discutible: como complemento del IP, quien supere una base liquidable efectiva de 3.700.000,00 euros (3 millones de euros a tipo cero + 700.000 euros de reducción)<sup>20</sup> se verá abocado a tributar por la escala del ITSGF. Con independencia de que si ha tributado ya por IP en la Comunidad Autónoma que corresponda pueda deducirse su cuota. Este es el resultado al que conduce la aplicación combinada de los apartados nueve, once y quince del precepto que lo regula.

Articula, de tal manera, un efecto de cierre: si se aplica el IP con el rigor de su escala aprobada por la Ley 19/1991, el ITSGF no entra en escena; si, por el contrario, en alguna Comunidad Autónoma no se aplica el IP o se exige con una tarifa más «blanda», entra en juego el ITSGF para asegurarse, primero, de que el IP no deje de aplicarse y, segundo, que no se aplique con un rigor menor al marcado por el Estado en 1991. Desde este punto, **se propende un retorno al pasado, a una época previa a la cesión del IP a las autonomías:** retrocedemos en la historia de la financiación autonómica al momento previo al dictado de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que contempló la cesión de la capacidad normativa en el IP a las Comunidades Autónomas. Toda una proeza jurídica de tinte involutivo que desprecia la evolución del sistema en estas últimas décadas, así como los mecanismos jurídicos previstos para su modificación.

En un plano jurídico, si no fuera porque la titularidad del IP es del Estado, podría decirse que se va a establecer un recargo sobre ese impuesto, ya que, en realidad, el ITSGF carece, realmente, de identidad propia. No se concibe como otro impuesto sobre el patrimonio sino como una extensión del ya existente pero que, siendo estatal como el otro, sin embargo, no se cederá a las Comunidades Autónomas.

En las autonomías en las que no se exigía el IP, o lo habían descafeinado de forma notoria, sus ciudadanos con patrimonios con un valor superior, en la práctica, a 3.700.000 euros (o 4.000.000 de euros si contamos la exención en vivienda habitual) sí van a tributar y lo harán por un impuesto patrimonial con una tarifa que, a partir de 3.000.000,03 de euros de base liquidable, iguala a la dispuesta en el art. 30. 2 de la Ley 19/1991<sup>21</sup>. No sucede lo mismo con los tramos que quedan por debajo de esa base liquidable, posiblemente porque se considera que no reflejan «grandes fortunas».

Podría decirse que el ITSGF condona la tributación que hoy el IP impone en sus cinco primeros tramos de tarifa, pero, claro, siempre que el afortunado no esté tributando ya en su Comunidad de residencia. Consecuentemente, **en las Comunidades sin aplicación efectiva del IP han de empezar a preocuparse quienes rebasen el umbral de los 3,7 millones de valor de patrimonio neto, pues quienes queden por debajo logran esquivar el nuevo impuesto de patrimonio estatal.**

<sup>20</sup> Si se tiene en cuenta la exención por vivienda habitual cifrada en el art. 4. Nueve de la Ley 19/1991 en 300.000,00 euros, el límite exento alcanzaría los 4 millones de euros. Si bien el contribuyente puede no tener una vivienda habitual de propiedad.

<sup>21</sup> En realidad, el sexto tramo de la escala del IP empieza con 2.673.999,01 y el segundo de la escala del ITSGF lo hace con 3 millones de euros.



O sea, el ciudadano titular de un patrimonio neto valorado en un par de millones de euros, por ejemplo, si reside en una Comunidad en la que no se tributa por el IP tampoco se verá afectado por el ITSGF del Estado. Pero, superado el umbral de los 3,7 millones de euros de valor patrimonial (o 4 millones si se incluye la exención de la vivienda habitual), encara una extraña situación que admite la siguiente bifurcación:

- Si reside en una Comunidad donde no se aplica el IP se verá sometido al ITSGF.
- Si reside en una Comunidad donde sí se aplica el IP continuará tributando conforme a ese impuesto en la forma en que allí se exija, pero luego deberá autoliquidar el ITSGF, momento en el que deducirá lo pagado ya a título de IP. En ese momento pueden darse dos situaciones:
  - Que la cuota del ITSGF absorba la cuota del IP sin que resulte más cuota a pagar con el nuevo impuesto.
  - Que la cuota del IP ya pagada sea inferior a la que corresponde conforme al ITSGF, en cuyo caso, dado que la operación de deducción no llega a anular su cuota, sino que solo la reduce, se verá obligado a pagar por la «diferencia» a título de cuota del ITSGF.

El funcionamiento del mecanismo que se diseña para evitar la doble imposición funciona, pero, estrictamente, para anular una doble imposición que se produce cuando el importe a pagar es el mismo. Cuando el ITSGF devenga mayor importe a pagar, como ya no habrá doble imposición, el indicado mecanismo no alcanza a funcionar.

En resumen, **se anulan, de facto, primeramente, aquellas bonificaciones autonómicas u otras posibles medidas que pudieran haber permitido la inaplicación efectiva de la escala del IP.** Y, en segundo lugar, **se puede llegar a sustituir la escala de gravamen aprobada por la Comunidad Autónoma en la medida en que, si su tipo máximo es inferior al del ITSGF, será este el que terminará por prevalecer.** Este doble efecto permite comprender que la intromisión que supondrá la aprobación del ITSGF en las finanzas autonómicas no se circunscribe a las autonomías «díscolas», aquellas que han emprendido el camino de la desimposición patrimonial (Madrid, Andalucía, Murcia, Galicia...) sino que se extiende a todas, también a las que aplican efectivamente el IP, pero, haciendo uso legítimo de su competencia normativa, han previsto que la escala aplicable sea menos progresiva que la de la Ley 19/1991<sup>22</sup>. Esta tabla permite identificar las Comunidades afectadas<sup>23</sup>:

<sup>22</sup> Algunos estudios recientes han aireado que las Comunidades en las que se vivirán estos efectos más adversos son, paradójicamente, las gobernadas por los socialistas. Y se ha planteado que siempre pueden optar los parlamentos de esas autonomías por igualar la tributación del ITSGF en su IP y evitar, con esta maniobra, que los incrementos de tributación sobre la riqueza patrimonial vayan a parar a las arcas del Estado («Asturias, Cantabria, Cataluña y Murcia se verán afectadas por el impuesto a las grandes fortunas», en *El Economista.es*, edición de 17 de noviembre de 2022; «Los ricos extremeños, baleares y valencianos serán los que más paguen por su patrimonio», en *Cinco Días.com*, edición de 18 de noviembre de 2022). Es lo que ha sucedido en Cataluña, tal y como se refiere en el texto.

<sup>23</sup> El único caso en el que la aplicación del ITSGF supondría una minoración de la imposición patrimonial es el de Extremadura, donde el tipo máximo es superior al 3,5% y alcanza el 3,75%.



Tipo máximo	Comunidad Autónoma
3%	Asturias
3,45%	Baleares
3,03%	Cantabria
3,12%	Valencia
2,50%	Galicia
2,00%	Navarra
2,00%	País Vasco
3,00%	Murcia

No se ha incluido a Cataluña en la tabla porque merece un comentario particular dados los cambios experimentados en dicha Comunidad Autónoma apenas unos días antes de que se aprobara la Ley 38/2022. En Cataluña venía exigiéndose como tipo máximo la alícuota de 2,75% a partir de 10.695.996,06 € de base liquidable, último escalón en el IP y también en el ITSGF. Pues bien, mediante el Decreto Ley 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio, la Generalitat ha agregado un nuevo tramo a la tarifa del IP que se exige en Cataluña. Así, desde el día 23 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigor de la modificación<sup>24</sup>, la escala autonómica del IP cuenta con un noveno escalón de modo que las bases liquidables a partir de 20 millones de euros se someten a un tipo del 3,480%.

Entre los efectos que se desprenden de esta maniobra el más llamativo es, desde luego, la elevada presión fiscal sobre los titulares de grandes patrimonios en Cataluña. Es el modo de hacer realidad lo expresado en la Exposición de Motivos del Decreto Ley: que los ingresos derivados del mayor esfuerzo fiscal de los contribuyentes catalanes permanezcan en Cataluña.

La Exposición de Motivos del Decreto Ley no puede ser más clara al plasmar las intenciones de la Generalitat: en primer lugar, neutralizar el ITSGF estatal; y, en segundo lugar, al quedarse con el incremento de tributación patrimonial previsto por el Estado, hacerse con nuevos recursos apelando a las recurrentes ideas de solidaridad y capacidad económica. Lo sorprendente es que semejantes alegatos, de naturaleza evidentemente política, se quieran hacer pasar como justificación bastante para haber utilizado un Decreto Ley para la consecución de los fines deseados<sup>25</sup>. En esta singular carrera por subir impuestos como sea, despreciando las más elementales sujeciones procedimentales, el enjuiciamiento de la legalidad del Decreto Ley 16/2022 no va a librarse de someterse a los criterios que la doctrina constitucional impone en el uso del decreto ley en materia tributaria ni tampoco podrá eludir que se planteen las lógicas

<sup>24</sup> La Disposición final del Decreto Ley dispone que entre en vigor al día siguiente de su publicación, que tuvo lugar en el Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya del 22 de diciembre.

<sup>25</sup> Señala la Exposición de Motivos que «la urgente y extraordinaria necesidad está justificada... en el hecho de que, si el impuesto estatal entra en vigor para este ejercicio, hay que tener aprobada la norma antes de 31 de diciembre, fecha del devengo del tributo».



reservas que suscita aprobar una modificación tributaria sustantiva de alcance una semana antes de producirse el devengo del IP. Lo que al final de este trabajo se diga para el ITSGF puede, en parte al menos, extrapolarse a la valoración que se deba hacer del Decreto Ley 16/2022.

### 3.2. Normas y procedimientos que debe seguir el Estado para intervenir en la regulación del IP en tanto que es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas

Evidentemente, si el Estado desea intervenir en la tributación por IP que hoy se exige en España, de forma bien distinta según la Comunidad Autónoma de que hablemos, no cabe duda de que puede hacerlo. Pero debe seguir los procedimientos que, a lo largo de los años, han conformado el entramado normativo que ha ido articulando ese mismo Estado para regir la financiación autonómica. Huelga decir que el hecho de que el grupo político en el poder sea distinto a aquel que gobernaba cuando las normas y los procedimientos se aprobaron no le desliga del compromiso de cumplir, en su integridad, el Ordenamiento Jurídico, le guste más o menos. Lo dice la Constitución en su art. 9.1: *«los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»*.

La Constitución reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en sus artículos 137 y 156.1. Fruto de ese reconocimiento es el ejercicio, por las Comunidades Autónomas, de su poder financiero, concretamente de su poder tributario cuando de tributos se trata. Y ese poder tributario abarca, en el caso de los tributos cedidos como es el IP, una determinada capacidad normativa de la que el propio Estado ha dotado a ese territorio. En cuanto a cómo puede ejercitarla cabe remitirse a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 135/1992, de 25 de octubre, cuando proclama que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas *«implica la plena disponibilidad de sus ingresos sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias»*, sin que sea admisible que el Estado utilice su poder financiero para *«desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales autonómicas»* (STC 13/2007, de 18 de enero).

El IP es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas conforme al art. 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre (LOFCA)<sup>26</sup>. El art. 19.2 de la misma Ley Orgánica reserva a las autonomías un amplio poder de decisión que se manifiesta en su extensa capacidad normativa que, para el Impuesto sobre el Patrimonio, se concreta en *«la determinación del mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones»*, competencias que reitera el art. 47 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. La LOFCA reconoce, también, el especial papel que juega la ley específica de cesión para cada Comunidad en particular (art. 10.2).

<sup>26</sup> La cesión de tributos es materia cuya regulación corresponde a la LOFCA. Así se deduce cuando se pone en relación el apartado 3 del art. 157 de la Constitución con el apartado 1, letra a), del mismo precepto. Que los tributos cedidos por el Estado se configuran como recursos de las Comunidades Autónomas resulta, también, del art. 4.1. de la LOFCA cuando aparecen en tercer lugar, en la letra c) del conjunto de recursos autonómicos y que el Impuesto sobre el Patrimonio es uno de esos impuestos cedidos se confirma en el art. 11.b) de la misma LOFCA. También del apartado dos de su artículo primero.



Además, tenemos la Ley 22/2009, cuya función describe su primer artículo del siguiente modo:

*«La presente Ley regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el 1 de enero de 2009, incluyendo la garantía de financiación de servicios públicos fundamentales, los fondos de convergencia autonómica, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y los órganos de coordinación de la gestión tributaria.*

*Asimismo, se adaptan al sistema de financiación la normativa de los tributos cedidos y demás disposiciones tributarias afectadas».*

Su subordinación a la LOFCA no puede ser discutida. Es en su Título III donde se concreta la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, y ahí es donde el artículo 25.2 advierte que *«la eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión».*

**Justamente porque del art. 157.1.a) CE se desprende la titularidad del Estado sobre los tributos cedidos es por lo que era de esperar una actuación distinta del Gobierno de la nación si deseaba alterar la posición actual del IP como tributo cedido a las Comunidades Autónomas.**

Y es que, como enfatiza la STC 192/2000, de 13 de julio, *«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»* (FJ 8.º). *«El Estado es el único titular del tributo cedido y, por tanto, de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, bien conforme al art. 156.2 CE, bien al amparo del art. 157.1.a) CE, delegue o ceda su gestión, lo que, sin embargo, no alteraría la titularidad sobre el mismo»* (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11.º)<sup>27</sup>. El Estado, en definitiva, ostenta la competencia exclusiva en Hacienda General, de conformidad con el art. 149.1.14 CE<sup>28</sup>, de modo que está dotado de enormes facultades de ordenación que puede ejercer, eso sí, de acuerdo con las normas y procedimientos<sup>29</sup> que él mismo ha creado a lo largo de los años<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> Claro que, si la capacidad normativa ha sido cedida y ejercitada por la Comunidad Autónoma cesionaria, por parte del Estado solo *«será directamente aplicable, tanto la regulación sustantiva como procedimental, a aquellos aspectos en los que la Comunidad Autónoma no haya ejercido en todo o en parte la competencia normativa delegada»* (STC 65/2020, de 18 de junio). Como señala el art. 45.1 de la Ley 22/2009, *«la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado».*

<sup>28</sup> Justamente uno de los títulos competenciales que se mencionan en la Disposición final séptima de la Ley 38/2022 para sustentar su dictado.

<sup>29</sup> Vid., al respecto, la STC 181/1988, de 13 de octubre.

<sup>30</sup> Incluyendo el hipotético dictado de una ley de armonización (art. 150.3 CE).



Todas estas normas, junto con los Estatutos de Autonomía<sup>31</sup> y las leyes de cesión de tributos<sup>32</sup> conforman el denominado bloque de constitucionalidad<sup>33</sup> en materia de financiación autonómica. No es posible emprender una aventura del calibre del nuevo ITSGF ignorando, por completo, todo este acervo jurídico.

Tampoco hubiera debido prescindirse del Consejo de Política Fiscal y Financiera, a quien la LOFCA confiere la función de coordinar la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y la Hacienda del Estado figurando, entre las materias de las que debe entender, *«todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada»* (art. 3.1 y 3.2.b)<sup>34</sup>.

También se ha lesionado el principio de lealtad institucional introducido en la LOFCA por la Ley 3/2009, de 18 de diciembre<sup>35</sup>. **No es aceptable un proceso de reforma como el que se ha acometido, de modo subrepticio, de espaldas al pleno respeto de la lealtad institucional** entendida, al menos, como la participación, en el mismo, de todos los actores concernidos.

Teniendo en cuenta que las Comunidades Autónomas que han desfiscalizado la imposición patrimonial, por utilizar el término que emplea la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, han actuado conforme a la Constitución y las leyes es evidente que el Estado no podía aplicar, para la consecución de sus fines, el art. 27.2 de la Ley 22/2009. Dicho precepto dispone que *«la*

<sup>31</sup> El art. 147.2.d) CE sitúa a *«las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución»* como contenido propio de los Estatutos de Autonomía. El art. 10 LOFCA impone que un precepto estatutario recoja la cesión de tributos por el Estado a cada Comunidad (números 2 y 3).

<sup>32</sup> Dice el art. 1.2 de la LOFCA: *«La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades. En lo que a esta materia afecte se aplicarán las leyes ordinarias, reglamentos y demás normas jurídicas emanadas de las instituciones del Estado y de las Comunidades Autónomas»*. Y en el art. 17.c) se incluye como materia objeto de regulación por las Comunidades Autónomas mediante *«sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos»*, *«el ejercicio de las competencias normativas establecida por la Ley reguladora de la cesión de tributos»*.

<sup>33</sup> El art. 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional perfila el denominado «bloque de la constitucionalidad»: *«Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas»*.

<sup>34</sup> Como ha subrayado GARCÍA NOVOA, no se puede olvidar el papel central del Consejo de Política Fiscal y Financiera en tanto que órgano dispuesto por la LOFCA y «elemento determinante para la multilateralidad del sistema de financiación, a partir de los principios de coordinación y solidaridad». En definitiva, «la incidencia de la reforma en aquéllos (tributos) que tengan la condición de cedidos debería hacerse en el marco de una reforma de la financiación autonómica, adoptando los pertinentes acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y modificando la LOFCA» (*Libro Blanco para la Reforma Fiscal en España*, Instituto de Estudios Económicos, febrero de 2022, pp. 493 y 494).

<sup>35</sup> En su virtud, *«La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio»*. El principio de lealtad institucional está recogido, desde 2009, en el art. 2.1.g) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Conforme al mismo, *«la Administración General del Estado establecerá todos los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de ingresos tributarios de las CC. AA. contengan la valoración correspondiente»*. Es un principio incorporado a algunos Estatutos de Autonomía y leyes de nuestro país, a la vez que goza de profunda raigambre en el marco del Derecho Constitucional. Rige las relaciones entre el Estado y los entes autonómicos con un sentido recíproco según lo concibe la jurisprudencia constitucional (SSTC 239/2002 o 13/2007).



*normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales».* No le quedaba otro remedio, por tanto, que ajustarse a un procedimiento estándar de modificación del bloque de constitucionalidad para ejecutar la pretendida armonización.

Cuando se toma un atajo es porque se quiere llegar antes, y de un modo más sencillo, a algún lugar. Pero en el mundo jurídico las sendas y veredas las trazan las normas y no se pueden obviar a voluntad. **La abundancia de normas y preceptos de muy distinta naturaleza y rango que se debe tener en cuenta a la hora de plantearse alterar la actual situación del IP como tributo cedido a las Comunidades Autónomas nos permite hacernos una idea del volumen de procedimientos que el Gobierno intenta evitar con la vía del ITSGF.** Se habrían tenido que modificar la LOFCA, los Estatutos de Autonomía probablemente, las leyes de cesión de tributos a las distintas Comunidades Autónomas, la Ley 22/2009... En fin, un cúmulo de procedimientos que consumen tiempo y esfuerzos pero que se articularon así para garantizar la participación de todas las partes afectadas dada la relevancia de los bienes jurídicos en juego.

**El Estado, en lugar de afrontar la tarea, todo lo engorrosa que pudiera parecerle, pero sencillamente inevitable, ha decidido sortear la tramitación legalmente prevista optando por superponer el ITSGF al entero sistema de financiación autonómico como si toda la realidad jurídica existente pudiera permanecer intocada.** El ITSGF se sitúa por encima del IP y así, parece pensarse, no es preciso tocar nada más. Pero, *de facto*, se ha operado una radical transformación de la tributación patrimonial de gran trascendencia.

**El respeto al bloque de constitucionalidad es inexcusable cuando se pretenden cambios de alcance en el sistema de financiación autonómico.** Ese bloque normativo aparece en el lugar de la norma defraudada en el usual esquema que explica el funcionamiento del fraude de ley. Y la articulación del ITSGF como mecanismo que permite al Estado intervenir en el IP de modo encubierto, como si fuera otra cosa, es la norma de cobertura que facilita la consecución del objetivo perseguido, esto es, la armonización del IP en el plano autonómico.

**El soslayo al Poder Tributario autonómico se produce cuando el Gobierno de la nación decide anular el ejercicio del Poder Tributario autonómico ejercido mediante el establecimiento de determinadas bonificaciones en la cuota del IP y articulando una escala de gravamen distinta a la de la Ley 19/1991, pero no lo hace instando los procedimientos adecuados para reformar las normas involucradas sino obliterando el camino legalmente previsto y situando un replicante del IP, que se sobrepone al actual IP, con el efecto de someter a tributación los sujetos que no tributaban por decisión de los parlamentos autonómicos o tributaban por debajo del IP estatal.** *De facto* o, mejor dicho, legislando en fraude de ley, consigue el efecto equivalente a eliminar las bonificaciones y escalas de gravamen autonómicas<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Hay quien sostiene, no obstante, que la modificación de la situación actual era más sencilla. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022) sostiene que «bastaría con una modificación de los artículos 47 y 48 de la Ley 22/2009 y de las



#### 4. Problemas de constitucionalidad que plantea exigir el ITSGF en 2022

Debemos empezar por fijar la posición del Tribunal Constitucional en torno a la retroactividad de las normas tributarias<sup>37</sup>. Se trata de una postura adoptada en la Sentencia 126/1987, de 16 de julio. En ella se parte de la premisa de que la retroactividad de las normas tributarias no resulta *per se* contraria a la Constitución, puesto que no es aplicable al caso la prohibición de retroactividad allí establecida únicamente para las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE) no siendo admisible incluir a las normas tributarias en ninguno de esos dos supuestos, en la medida en que su fundamento es otro: el deber de contribuir a los gastos públicos. Por consiguiente, en su caso, **la regulación retroactiva en materia tributaria, si es inconstitucional, lo será por colisionar con otros principios recogidos en la Constitución**. Y ¿cuáles pueden ser esos principios? Pues el FJ 10.º de la STC 126/1987 los circunscribe al **principio de capacidad económica y al de seguridad jurídica**.

En lo que respecta al primero de ellos, interpreta el TC que puede resultar dañado por una norma tributaria retroactiva cuando esta se proyecta sobre un hecho o situación que ya ha pasado, que no persiste en el momento de entrada en vigor de tal norma. Puede suceder tanto ante el caso extremo de aprobación de un tributo retroactivo como cuando se regulan elementos esenciales de un tributo hacia el pasado. La Sentencia alerta de que la capacidad económica gravada no debe haber desaparecido, incluso no tiene que haber disminuido, en el momento en el que entra en vigor la norma controvertida.

Y en relación con la vulneración de la seguridad jurídica es básico asumir que este principio, con ser relevante, no puede convertirse en un valor absoluto so pena de provocar la congelación del sistema impidiendo su adaptación a una realidad, que, en el concreto caso del fenómeno tributario, muda con extraordinaria rapidez e imprevisibilidad. No existe, por tanto, a los ojos del TC, un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Estos criterios deben cohonestarse, además, con la tradicional distinción de los grados de retroactividad que se atribuye al Tribunal Constitucional Alemán<sup>38</sup>. Se trataría de diferenciar la retroactividad auténtica o propia<sup>39</sup>, aquella que afecta a hechos realizados en el pasado, y

---

correspondientes leyes de cesión de tributos a cada Comunidad, previa negociación en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, haya o no acuerdo en su seno» para poder revertir la situación actual y que fuera una norma estatal la que regulara todos los elementos del impuesto o algunos de ellos, los ligados a su cuantificación, para limitar la intervención en los mismos por parte de las Comunidades Autónomas (págs. 723 y 724). Discrepamos de la aparente simplicidad del procedimiento de reforma porque, en función de lo visto, deberemos tener en cuenta el papel central de la LOFCA en la medida en que es la ley a la que el art. 157.3 CE encarga la regulación de las competencias financieras autonómicas. Su art. 17 ordena que el ejercicio de sus competencias normativas se haga de acuerdo con los Estatutos de Autonomía. En la medida en que los Estatutos integran el bloque de la constitucionalidad son, junto a la Constitución, parámetro para enjuiciar la legislación y cualquier infracción de la norma. Aunque, probablemente, la modificación de los Estatutos no sería precisa para alterar la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, sí sería necesario canalizarla a través de la Comisión Mixta Estado/Comunidad Autónoma. El proceso requeriría, asimismo, de la aprobación de una nueva ley de cesión de tributos para cada Comunidad.

<sup>37</sup> Nos remitimos a un tratamiento más pormenorizado de esta materia en ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (1992), *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Capítulo Tercero, Madrid.

<sup>38</sup> Sin perjuicio de tener, también, muy en cuenta la gradación establecida por Federico DE CASTRO entre retroactividad máxima, media y mínima (*Derecho Civil de España*. Parte General I, 3.ª ed., Instituto de Estudios Políticos, pp. 723 y ss., Madrid).

<sup>39</sup> Como la contemplada en la STC 121/2016, de 23 de junio.



la retroactividad impropia, que sería aquella que afecta a hechos o situaciones aun no culminados o concluidos. Sería en este segundo caso cuando procedería ponderar el impacto de la norma retroactiva desde el punto de vista de los dos principios constitucionales mencionados: el principio de capacidad económica y el principio de seguridad jurídica<sup>40</sup>.

Sentadas estas premisas, vamos a centrarnos en el caso concreto que nos ocupa.

Como es sabido, la Ley 19/1991 configura el aspecto temporal del hecho imponible del IP mediante el mecanismo de la «foto fija»<sup>41</sup>. Por ello su art. 3 enuncia que «*constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto*». El devengo, por su parte, se sitúa por el art. 29 de la Ley en el día 31 de diciembre de cada año. A la vista de estos datos cabe pensar que se trata de un impuesto instantáneo con la consecuencia, para la materia que estamos tratando, de que no es admisible pensar en efectos retroactivos para cambios producidos en la regulación del impuesto (o del impuesto que, como el ITSGF, «recarga» o «sustituye» ese impuesto) antes de que su devengo tenga lugar. Sin embargo, un análisis más profundo del IP permite ver que la completa configuración del mismo no viene dada solamente por los dos preceptos mencionados sino por el conjunto de sus elementos constitutivos, reveladores de que, en realidad, más bien la ley (tanto la del IP como la del ITSGF) conforma un tributo periódico.

Para empezar, debe subrayarse que el IP se proyecta sobre una riqueza globalmente considerada marcada por su perdurabilidad en el tiempo. Dado que no es posible conocer la duración en el tiempo de la titularidad de los bienes y derechos que integran el sustrato de esta forma de imposición, el legislador opta por la compartimentación del tiempo en periodos acotados, pero no mediante la introducción del período impositivo sino recurriendo a otro expediente técnico, la periodificación del devengo del tributo<sup>42</sup>. El legislador parte de la permanencia del patrimonio a lo largo del tiempo, pero fija unos momentos en su devenir para hacer balance a efectos fiscales y extraer la cuota impositiva, repitiéndose, cada cierto tiempo, el hecho imponible al ritmo del devengo<sup>43</sup>. Desde esta perspectiva, lo realmente determinante para establecer el carácter periódico o no de un impuesto es la tendencia a perpetuar el gravamen de una determinada riqueza esencialmente permanente y estable a través de la cíclica previsión de los devengos. A partir de ahí, en el plano técnico, según el caso, se optará por establecer períodos impositivos o por articular únicamente devengos periódicos.

Otro indicio que apuntala este razonamiento lo encontramos en el segundo párrafo del art. 3 donde se establece una regla destinada a asegurar el hecho imponible que dice lo siguiente:

<sup>40</sup> «La seguridad jurídica exige que los ciudadanos puedan organizar sus relaciones económicas conociendo de antemano cuáles van a ser las consecuencias fiscales de sus actos, que derivan de leyes en ese momento vigentes. La seguridad jurídica equivale, por tanto, a la protección de la confianza de los ciudadanos en que el Derecho vigente será el que aplique a sus actos» (PALAO TABOADA, Carlos, «En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 59, p. 442, 1988, Civitas).

<sup>41</sup> La acertada expresión se debe a FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ («Seis novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75, 1992, p. 575. Civitas).

<sup>42</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, «Devengo del tributo y período impositivo», 1997, pp. 235 y ss., Marcial Pons, Madrid.

<sup>43</sup> Cfr. art. 21 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre.



«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». Del precepto se desprende una concepción del patrimonio como una situación que permanece en el tiempo y se extiende entre devengo y devengo. Y así parece concebirlo el legislador o no hubiera dispuesto una regla de esta naturaleza.

La prueba de la importancia que se reserva al lapso de tiempo que va de un devengo a otro la encontramos también en la valoración de los bienes cuya titularidad supone la realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque para una porción de los bienes y derechos expresamente contemplados en la Ley, la fecha que se debe tener en cuenta, a efectos de obtener su valor, es la del devengo (acciones o participaciones; seguros de vida; rentas temporales o vitalicias; joyas, pieles, vehículos, embarcaciones y aeronaves, objetos de arte y antigüedades; deudas), en otras ocasiones se introducen matices reveladores. Es lo que sucede con los depósitos en cuentas corrientes o de ahorro, o con los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, y los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados. En tales casos, a la hora de su valoración, prevalecen los valores promediados, directo exponente de una manera más justa y equitativa de entender la tributación por este impuesto.

En fin, de lo expuesto se colige que **podemos estar a las puertas de un caso de retroactividad impropia conforme a la doctrina alemana, en la medida en que afecta a hechos todavía no terminados como es, en nuestro caso, la titularidad de los elementos patrimoniales. Procede pronunciarse sobre si el cambio, si se produce a finales ya de lo que, *de facto*, casi cabe considerar como un período impositivo, es inconstitucional, por afectar a la capacidad económica de los obligados al impuesto y, sobre todo, a su seguridad jurídica al alterarse las reglas del juego muy avanzado ya el período que se extiende entre devengos.**

A mi modo de ver, **la lesión más fácilmente apreciable se sitúa en el terreno de la seguridad jurídica**, sobre todo porque la implantación del ITSGF no era previsible habida cuenta la posición públicamente expresada por los responsables políticos en el sentido de abandonar el ideal armonizador, y, en el bien entendido, que la forma de llevarlo adelante no pasaba, en primer término, por crear un impuesto nuevo sino por intervenir en la regulación del IP. No solo a mayor abundamiento, vale la pena reseñar que el día 13 de junio de 2022 fue rechazada una proposición de ley del impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas, presentado por el grupo parlamentario confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común<sup>44</sup>. No se puede negar que no era lógico ni esperable que unos meses después se volviera a promover un impuesto de ese tipo por la vía de una enmienda a una proposición de ley que, originalmente, tampoco contemplaba un impuesto de estas características.

<sup>44</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de dicha fecha. Serie B. Propositiones de Ley. Núm. 235-2.



Esto significa, en definitiva, que **el contribuyente ha visto cómo, de forma sorpresiva, se agregaba a las cargas tributarias con las que debía pechar una más, completamente insospechada.**

No se puede ignorar el efecto adverso que podría tener para esta tesis que se concediera especial trascendencia al conocido como «efecto anuncio». En su virtud, el mero conocimiento público de la intención de alterarse la norma restaría fuerza a la idea de que el cambio acontecido tuviera carácter imprevisible. Ciertamente, es inevitable que, antes de la aprobación de una norma con rango de ley, se produzca, por algún medio, la propagación del cambio que se anticipa. Ahora bien, hay que analizar caso por caso para evaluar la posible mitigación de aquel efecto sorpresa al que se ha hecho referencia.

El TC, en su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, en un caso de una norma retroactiva de grado medio o retroactividad impropia tiene en cuenta ese «efecto anuncio»<sup>45</sup> en los siguientes términos:

*«No puede negarse que la publicación en el Boletín Oficial del Estado del 23 de julio, del Real Decreto-ley 5/1992, que establecía la elevación de las escalas del Impuesto contenidas en los arts. 74.1 y 91.1 de la Ley 18/1991, y su tramitación posterior como Proyecto de Ley, de conformidad con lo previsto en el art. 86.3 C.E., tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado (a saber, el crecimiento espectacular del déficit público durante el primer semestre del año) y de las medidas que se proponían para afrontarla con urgencia y rigor, así como de «la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (STC 197/1992, fundamento jurídico 6.º, in fine), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el I.R.P.F. vigente para el ejercicio de 1992» (FD 13.º).*

Es convincente la apreciación que hace Jiménez Navas en el siguiente sentido: «Hay que tener en cuenta la mayor o menor distancia temporal entre el momento en el que se aprueba la medida y el inicio del período impositivo al que se va a aplicar. Aunque la calificación sea la misma de retroactividad impropia, no es lo mismo modificar el IRPF nada más iniciado el período impositivo, que modificarlo cuando está a punto de finalizar el período y producirse el devengo del impuesto»<sup>46</sup>.

Ese test aplicado a nuestro caso implicaría opinar sobre si un impuesto aprobado un poco antes de su fecha de devengo se atiene al respeto que merece la seguridad jurídica de los contribuyentes. El dato de que el ITSGF, como mera iniciativa legislativa, se conociera unas semanas antes, el día 10 de noviembre, no desbarbala esta conclusión. Téngase en cuenta que el ITSGF,

<sup>45</sup> Vid. también la STC 197/1992.

<sup>46</sup> En «La discutible tesis del Tribunal Constitucional sobre el «efecto anuncio» de los decretos-leyes declarados nulos», en *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*, dirigido por Antonio CUBERO TRUYO, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, p. 283.



como se ha señalado, es un tributo que reúne las características materiales propias de los impuestos periódicos, pero es, además, un tributo inexistente hasta tres días antes de su devengo, o lo que es lo mismo, la conclusión del año 2022. Es decir, que, a diferencia de otros casos, como podría ser el que motiva la STC 182/1997, no nos hallamos ante un impuesto existente, de modo que la discrepancia se reduce a un incremento de tributación. **En el caso del ITSGF se trata, al menos formalmente, de un impuesto *ex novo* y, además, inesperado.**

En este punto, y para terminar, debe tenerse muy en cuenta la tentativa frustrada de iniciativa legislativa de la que se ha dado cuenta en páginas anteriores: **al terminar la primavera de 2022 el Congreso tumba una proposición de ley sobre un tributo similar al ITSGF con los votos del grupo socialista. En otoño, sin embargo, ese mismo grupo político, junto con el frustrado promotor de aquella iniciativa fracasada, unen fuerzas e impulsan el ITSGF. Semejantes vaivenes solo pueden hallar su explicación en la dinámica política que embarra este país.** Pero la incoherencia que entraña que un grupo político apoye un día una cosa y otro día la contraria no puede tener efectos tan perjudiciales para los ciudadanos como para que no se pueda reconocer en estos la legítima expectativa de que, despejada la duda de si se iba a aprobar un nuevo impuesto sobre el patrimonio en junio, lo lógico era interpretar que ese tipo de iniciativas no iban a poder prosperar durante, al menos, un tiempo prudencial. Máxime si es el grupo político predominante quien arruina aquella posibilidad, con sus votos en contra, en junio y cambia de parecer, radicalmente, apenas unos meses después, y por la puerta de atrás promueve el tributo que antes denostó.



# Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)

**CÉSAR GARCÍA NOVOA**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

## RESUMEN

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas constituye una inaudita experiencia legislativa, introducida mediante una enmienda a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Finalmente, la nueva figura tributaria se ha aprobado por Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

El impuesto plantea serias dudas de inconstitucionalidad, al menos, por tres motivos.

Porque vulnera la reserva de ley orgánica contenida en el artículo 157.3 de la Constitución. Aunque el Tribunal Constitucional ha admitido que se puede crear un tributo con la finalidad de armonizar (en la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, en un supuesto que no es extrapolable al de este impuesto), si la armonización afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas, debería hacerse por ley orgánica.

Porque es un impuesto creado mediante una enmienda. También el Tribunal Constitucional ha aceptado que se puede crear un tributo por una enmienda (sentencia 59/2015, de 18 de marzo) pero ha requerido coherencia entre el contenido de la enmienda y el del texto enmendado. En este caso, se trata de una enmienda incoherente, pues se inserta en una proposición de ley que crea un gravamen energético y de entidades de crédito.

Por afectar a la seguridad jurídica, al desconocer la confianza protegible del contribuyente. Es un impuesto aprobado de improviso a finales de año. El texto de la enmienda se mantuvo oculto hasta el 11 de noviembre de 2022.

Además, la invocación a la solidaridad no puede servir como exclusivo fundamento del impuesto, al margen de los principios tributarios del artículo 31.3 de la Constitución.



## Introducción. Aspectos materiales y formales de la regulación del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, impuesto de solidaridad) constituye una inaudita experiencia legislativa, introducida mediante una enmienda (la número 9.º) a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Tal enmienda ha sido presentada por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, de acuerdo con lo establecido en el artículo 110 y siguientes del Reglamento de Congreso. El impuesto se aprobaría, finalmente, por Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Según la exposición de la enmienda dos son las finalidades principales de este nuevo impuesto. La primera de ellas es recaudatoria, «a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas». La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas. En estos mismos términos se manifiesta el preámbulo de la Ley 38/2022.

A nuestro juicio, **esta nueva medida fiscal constituye una anomalía legislativa que, en muchos de sus aspectos, roza la inconstitucionalidad.** A ello nos vamos a referir a continuación.

### 1. Aspectos relativos al procedimiento de producción legislativa. ¿Es constitucional crear un tributo vía enmienda parlamentaria?

Como dijimos, el impuesto a la solidaridad aparece incluido en una enmienda (la número 9.º) formulada por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común. Y presentada durante la tramitación parlamentaria de dos prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) cuya iniciativa legislativa se sitúa en una proposición de ley de estos mismos grupos parlamentarios. Impulsar la tramitación parlamentaria de dos impuestos (por mucho que se llamen gravámenes, su naturaleza es la que es) a través de proposición supone **omitir los trámites que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, establece para el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley**, como el de consulta pública, Memoria de Impacto Normativo, informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, y los informes que pueda decidir el Consejo de Ministros, y el Dictamen del Consejo de Estado. Y cuando se hace, no por el Gobierno, como sería el caso de los proyectos de ley, sino por los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno, la situación es muy extraña y anómala. Tanto que se ha llegado a hablar de un **fraude de ley**<sup>1</sup>. Sin en-

<sup>1</sup> Así se refleja en el *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Documento de trabajo para el debate con los agentes económicos, políticos y sociales*, coordinado por MARTÍN QUERALT, J., y publicado en la Colección Informes del Instituto de Estudios Económicos, en septiembre de 2022.

<https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Estudio-adequacion-gravamen-temporal-a-entidades-de-credito-1.pdf>



trar a valorar esta calificación, lo cierto es que el procedimiento legislativo en el que se inserta la enmienda tiene un *pecado original*.

En cualquier caso, y sobre la iniciación de la tramitación parlamentaria de un impuesto con una enmienda, hay que señalar, al respecto, que el Tribunal Constitucional tiene una asentada doctrina sobre el ejercicio del derecho de enmienda al articulado y su relación con el procedimiento legislativo ordinario. El Tribunal define la enmienda como un derecho de los representantes de la soberanía nacional de incidir en la iniciativa legislativa. Y en el Fundamento 5.º de la sentencia 59/2015, de 18 de marzo, no ve inconveniente en que esta enmienda tenga como objeto disciplinar *ex novo* una figura tributaria.

Se exige, eso sí, **que la enmienda presentada tenga una conexión de homogeneidad con el procedimiento legislativo respecto al cual la enmienda se plantea**. En el FJ 5.º de la citada sentencia 59/2015, se recuerda este imperativo de homogeneidad, afirmando que *debe respetarse una conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado, so pena de afectar, de modo contrario a la Constitución, tanto al derecho del autor de la iniciativa (art. 87 CE), como al carácter instrumental del procedimiento legislativo (art. 66.2 CE) y, en consecuencia, a la función y fines asignados al ejercicio de la potestad legislativa por las Cámaras*.

De esta manera, cabe afirmar que **si la enmienda no es coherente con el texto enmendado existe un vicio en el desarrollo del procedimiento legislativo** *que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras*. Dicho proceso de formación de la voluntad no se refiere solo al resultado de la votación, determinado por la configuración de las distintas mayorías parlamentarias, sino a la exigencia de contraste de opiniones, que, más allá de la *autoimposición*, justifica la reserva de ley en materia tributaria. No se olvide que la reserva de ley debe sustentarse también en razones de seguridad jurídica, que derivarían de la existencia de un procedimiento legislativo que garantiza la publicidad, el debate y el contraste de opiniones, y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta, expresión de una racionalidad objetiva, que la ley debe encarnar.

Y aunque los órganos de gobierno de las Cámaras deben contar con un amplio margen de apreciación para determinar la existencia de conexión material entre la enmienda y el proyecto o proposición de ley objeto de tal enmienda, el FJ 7.º de la sentencia del Tribunal Constitucional entiende que **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». Y solo ha de interpretarse de forma flexible la *conexión de homogeneidad* cuando «se trate de normas de contenido heterogéneo» (sentencia del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8.º).

En el presente caso, **no hay conexión de homogeneidad entre una proposición de ley para crear dos gravámenes temporales a sectores energéticos y financieros, con un impuesto que grava exclusivamente a personas físicas como el nuevo impuesto de grandes fortunas**. Parece



evidente que **estamos ante una nueva iniciativa legislativa sin aplicar el procedimiento ordinario para la misma**. Además, en el caso presente, esta conexión entre el contenido de la enmienda y el texto enmendado no debe interpretarse flexiblemente, porque la proposición enmendada no es de contenido heterogéneo, sino que se limita a crear dos gravámenes, por lo que ha de exigirse con el rigor necesario la citada conexión de homogeneidad. Sin que la invocación a la solidaridad, a la que nos referiremos, pueda, por sí misma, entablar esa conexión con la tramitación de los gravámenes sobre energéticas y bancos. Es decir, tal conexión no deriva de que se trata de medidas inspiradas en la solidaridad.

En la medida en que no concurre esa conexión, **se altera de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras** porque se hurta al Parlamento de un debate pleno que es lo que habría si se presentase un proyecto de ley específico. Con lo cual se afecta a uno de los fundamentos de la reserva de ley tributaria, que es la seguridad jurídica, que deriva de un procedimiento legislativo que garantice la publicidad, el debate y el contraste de opiniones. Con lo que **estamos ante un vicio con relevancia constitucional**, tomando la referencia del FJ 5.º de la citada sentencia 59/2015.

## 2. Aspectos sustanciales. ¿La previsión del impuesto de solidaridad constituye un uso legítimo y racional de la potestad legislativa tributaria?

Además de por las anomalías procedimentales que supone la elaboración de leyes en materia tributaria a través de la presentación de una enmienda durante la tramitación de una proposición de ley, **la creación del impuesto de solidaridad puede ser cuestionada también por la finalidad última que se pretende con esta nueva figura impositiva**. Y lo primero que hay que valorar es si estamos ante un uso racional de la potestad legislativa tributaria.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en algunas oportunidades sobre la categoría de la ley, aunque sin abrazar claramente una configuración sustantiva de la misma. Según esta concepción, el fundamento de la ley no estaría solo en las garantías del procedimiento para su adopción, sino que respondería a la idea de mandato general y abstracto con capacidad de innovar de forma primaria un sector de la realidad<sup>2</sup> y de crear o modificar situaciones jurídicas. En función de ello, el Tribunal, en sus primeras sentencias, propugnó un control de racionalidad con relación a normas con rango de ley que cuestionaban la igualdad<sup>3</sup>. Sin embargo, y como recuerda Tomás Ramón Fernández, la doctrina de la ley material fue mayoritariamente abandonada, de modo que prevaleció una concepción que la concibe a partir de sus

<sup>2</sup> MUÑOZ MACHADO, S., *El ordenamiento jurídico de la Comunidad europea y la Constitución española*, Civitas, Madrid, 1980, p. 123.

<sup>3</sup> Por ejemplo, en sentencias como la 22/1981, de 2 de julio con voto particular del Magistrado Rubio Llorente, y 48/1981, de 10 de noviembre. Véase ALONSO GARCÍA, E., «El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española», *Revista de Administración Pública*, 1983, núms. 100-102, especialmente pp. 31 y ss.



características formales. De modo que siempre es ley lo que aprueba el Parlamento a través de un procedimiento legislativo<sup>4</sup>.

Sin embargo, **el Tribunal Constitucional no ha enjuiciado con toda la intensidad que sería deseable el ejercicio de la potestad legislativa**, en comparación, por ejemplo, a lo que ha hecho el *Bundesverfassungsgericht* alemán y sus frecuentes valoraciones de la relevancia de la *racionalidad del impulso legislativo*<sup>5</sup>. Y ello es especialmente importante cuando se está asistiendo a una crisis de la ley como instrumento normativo en un Estado de Derecho. Esa crisis se debe, entre otros factores, como ha señalado el citado Fernández, a un uso «incontinente, desordenado, oportunista, propagandístico o simplemente banal del poder legislativo» con la inevitable «desvalorización y (...) descrédito de la Ley». Una legislación trufada de normas carentes de una función innovadora o de ordenación de la realidad, y utilizada como vehículo de propaganda o electoralistas<sup>6</sup>.

Y aunque el autor reconoce que estamos asistiendo a un uso de la potestad legislativa para lograr productos normativos que carecen de finalidad innovadora y no responden a una necesidad social, **la prevalente doctrina del concepto formal de ley traslada el control de la racionalidad y objetividad de los productos normativos a la motivación de los mismos**. Es a través de la motivación como se podrá controlar si la norma es coherente con los fines proclamados.

Las anteriores afirmaciones deben referirse a la enmienda a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito que disciplina el impuesto de solidaridad y a la Ley 38/2022. **Se trata de una iniciativa legislativa para crear un impuesto nuevo, que es un fin legítimo, siempre que se responda a la finalidad del poder legislativo tributario, que es detectar una manifestación de riqueza y someterla a tributación. Y esta no es la finalidad del nuevo impuesto, puesto que el signo de riqueza que constituye su presupuesto ya está gravado en el Impuesto sobre el Patrimonio**. Que la Ley 38/2022 que introduce el impuesto a la solidaridad no supone utilizar la potestad legislativa tributaria con la finalidad de gravar una capacidad económica y de innovar la realidad se ve en el hecho de que el texto del nuevo impuesto ni siquiera establece una regulación de las exenciones y de los sujetos pasivos, pues se dice que estarán exentos los bienes y derechos que lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio (Artículo Cuatro) y serán sujetos los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio (Artículo Cinco).

Por eso es fundamental los fines que la Ley 38/2022 atribuye al nuevo impuesto y a los que vamos a referirnos a continuación.

<sup>4</sup> De opinión contraria, RUBIO LLORENTE, F., «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)», *RAP*, n.º 100-102, t. I, 1983, pp. 417 y ss.

<sup>5</sup> ATIENZA, M., *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997, pp. 46 y ss. Sobre la *racionalidad de la decisión normativa*, FERNÁNDEZ, T. R., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, t. VI, La Ley, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2015, p. 55.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ, T. R., «De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 0, 2008, p. 7.



## 2.1. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento

El preámbulo de la Ley 38/2022 señala que se crea un impuesto con fines **recaudatorios** y con finalidad **armonizadora**. El primero de estos objetivos es inherente a los tributos con fines no extrafiscales. Todo impuesto con finalidad fiscal pretende recaudar, singularizando una riqueza que el legislador considera gravable y configurándola como hecho imponible.

Pero, en este caso, esa innovación del ordenamiento sometiendo a tributación una manifestación de riqueza, que es la esencia de la creación de un nuevo impuesto, no está presente, ya que **el hecho imponible del impuesto de solidaridad, disciplinado en el Artículo Tres de su regulación, reproduce literalmente el del Impuesto sobre el Patrimonio de la Ley 19/1991, con la única salvedad de que solo se gravan patrimonios netos superiores a 3.000.000 de euros**, de manera que los de valor inferior quedarían no sujetos al impuesto.

**Teniendo en cuenta que el Impuesto al Patrimonio es también un impuesto estatal como el impuesto de solidaridad, no son razones puramente recaudatorias las que llevan a crear el nuevo impuesto.** Es decir, no se crea un nuevo impuesto para gravar una nueva fuente de riqueza que se ha detectado porque el objeto de tributación ya estaba gravado en nuestro ordenamiento jurídico. Si se pretendía incrementar la tributación de los patrimonios superiores a 3.000.000 de euros, se podía haber operado en el vigente Impuesto sobre el Patrimonio, elevando los tramos superiores de la tarifa estatal del Impuesto al Patrimonio, que es un impuesto estatal cedido. Como señaló el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, en el epígrafe 49 de la sentencia *Henrichs vs. Comisión*, de 24 de junio de 1993 (As. T-92/91), y en relación con la exacción de solidaridad para la unidad alemana (calificado como un *impuesto adicional*) «*el mismo resultado recaudatorio podría haberse logrado incrementando los tipos de gravamen*».

También se podía haber optado por un recargo en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta que la disciplina del nuevo impuesto contenida en la enmienda invoca la solidaridad. Los recargos son una vía ordinaria para implementar medidas fiscales excepcionales de solidaridad, como se hizo en Alemania en 1991, y como sugirió en su momento FEDEA, al proponer el llamado *coronatributo*, que era un recargo temporal sobre el IRPF destinado a la obtención de financiación adicional para afrontar la crisis de la pandemia. Pero no se utilizó la vía del recargo, sobre todo por lo que supondría aplicar este recargo en Comunidades Autónomas que bonifiquen al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio.

Pero **subir los tipos o establecer un recargo hubieran sido las vías más normales, las más adecuadas, a los fines recaudatorios.** Se ha optado por un impuesto cuyo artículo 3, Quince del texto de la Ley 38/2022 dispone que «*de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*». Lo que supone que **se está configurando el ya existente Impuesto sobre el Patrimonio como un tributo a cuenta del nuevo impuesto de solidaridad.**



**Eso va a suponer que, en ciertos casos, no habrá recaudación.** Así ocurrirá en aquellas Comunidades cuyos tipos de gravamen en Patrimonio sean los mismos que se prevén respecto al nuevo impuesto. Un impuesto que no va a generar recaudación porque de su cuota se deduce lo que ya se está pagando por otro impuesto también del Estado y que grava lo mismo es algo que permite dudar de la finalidad recaudatoria del impuesto de solidaridad.

Si el impuesto propugna su finalidad recaudatoria, pero en muchos casos puede no haber recaudación, ello pone de manifiesto una inadecuación de fines a medios, lo que faculta a cuestionar la razonabilidad de la medida legal. **La creación del impuesto no es razonable porque no supera un análisis de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de una medida legislativa, que es la expresión de las condiciones de racionalidad de la misma. Y pone de manifiesto la irracionalidad de la medida de duplicar un impuesto ya existente** si, de verdad, la finalidad fuese recaudatoria.

Pero lo cierto es que la finalidad no es recaudatoria, sino que **la razón del nuevo impuesto de solidaridad es, como señala la motivación de la medida, armonizar**, «con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas». A esta segunda finalidad vamos a referirnos a continuación.

## 2.2. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?

Se trata de una de las cuestiones claves para la aceptación del nuevo impuesto. Y se resume en la idea de si cabe utilizar un impuesto estatal para armonizar competencias tributarias ejercidas por las Comunidades Autónomas.

Antes de intentar responder a esta cuestión, podemos recordar que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la función jurídica y política de la ley y sobre el ejercicio del poder legislativo del Parlamento disponiendo que la función legislativa no puede suponer, *de facto*, el ejercicio de un poder constituyente para el que no están habilitadas las Cortes Generales, salvo que ejerciten las competencias y procedimientos del Título X de la Constitución –por todas, *vid.* sentencia 76/1983, de 5 de agosto, sobre la Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA)–. También, señalando que las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, pero no toda la potestad legislativa en el Estado, pues las Comunidades Autónomas disponen de un poder legislativo propio derivado de su autonomía política (art. 152.1 y 153 a) de la Constitución). Y que no hay superioridad jerárquica de las normas emanadas por el poder legislativo del Estado respecto a las adoptadas por las Comunidades Autónomas.

Dicho esto, recordemos que **armonizar es acercar las diferencias cuando hay desigualdades incompatibles con un fin superior que justifica la acción pública** (en Europa, por ejemplo, se armoniza para asegurar el funcionamiento del mercado interior único). En el presente caso, nos estamos refiriendo a las desigualdades territoriales en un Estado, como el autonómico, en relación con un tributo cedido como el Impuesto sobre el Patrimonio.



En primer lugar, hay que recordar que **las desigualdades son consustanciales al ejercicio de la autonomía financiera**. Como ha dicho el Tribunal Constitucional frente a la autonomía, no cabe *una rigurosa y monolítica uniformidad de ordenamiento* (sentencia 37/1981, FJ 2.º). Pero aun cuando las desigualdades sean inherentes al Estado autonómico y se materialicen en diferencias en tributos cedidos, que son fruto de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal, **cualquier armonización por parte del Estado requiere un título competencial para ello**. Así, a la armonización se refiere el artículo 150.3 de la Constitución, según el cual «el Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general», correspondiendo a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.

Es evidente que esta no es la armonización pretendida por la enmienda. Además, este precepto no atribuye ningún título competencial para armonizar, ya que no es más que una norma de cierre del sistema, aplicable solo en aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales. Así lo establece la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, en su Fundamento Jurídico 2, concluyendo que el Estado no puede dictar leyes de armonización en el supuesto de que disponga de otros títulos específicos previstos en la Constitución. Que en el ámbito tributario serán los artículos 133.1 y 149.1.13 y 14 de la Constitución. Lo que es tanto como afirmar que **no existe una reserva constitucional de ley de armonización. Lo que no quiere decir que no exista una reserva de ley orgánica si la armonización afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas**.

En el presente caso, **la armonización que se pretende persigue limitar los efectos del ejercicio de competencias normativas asumidas por algunas Comunidades Autónomas de establecer bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio**. Esa finalidad prioritaria se pone de manifiesto en la previsión ya mencionada del Artículo Quince del texto de la enmienda, según la cual «*de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*».

La cuestión que se suscita es si cabe crear un tributo por el Estado con la finalidad de *armonizar*. Es decir que, si al margen de la función armonizadora a que hace referencia el artículo 150.3 de la Constitución, la facultad de armonizar puede materializarse mediante la creación de un tributo estatal.

Sobre esta cuestión **se manifestó el Tribunal Constitucional en la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, sobre otro ejemplo reciente de utilización anómala de la potestad legislativa tributaria, como fue la creación por el Estado del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, con el fin de ocupar un hecho imponible e impedir que las Comunidades Autónomas lo contemplasen en sus tributos propios**.

De las muchas cuestiones que se dilucidaban en esta sentencia, la que nos interesa, a los efectos del impuesto de solidaridad, es si caben impuestos del Estado cuya única finalidad sea



armonizar, pero no recaudar, y si, en tal caso, esta tipología de impuestos puede ampararse en las competencias estatales para crear tributos (arts. 133.1 y 149.1.14 de la Constitución). Y si, admitiendo que esas competencias del Estado le facultan para armonizar los impuestos autonómicos, el Estado debe hacerlo mediante ley orgánica armonizadora, que, en este caso, sería la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 CE, que en estos momentos es la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En la citada sentencia 26/2015, el Tribunal priorizaba la libertad de configuración del legislador y recordaba que «todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos...» —tesis ya expuesta en la sentencia 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.º c)—. Y admite que, entre esos efectos, se puede contemplar la armonización de los impuestos autonómicos.

Así, dice la sentencia 26/2015 en su Fundamento 4, que «ninguna duda plantea la competencia del Estado para establecer un impuesto con la citada finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado de esta materia imponible». Se invocan las competencias del artículo 149.1.14 de la Constitución, *Hacienda General*, en conexión con los artículos 133.1 y 157.3 CE, reconociendo que el Estado no solo ostenta la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente «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» (sentencias, entre otras, 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6.º, y 101/2013, de 23 de abril, FJ 3.º). Añadiendo que «(...) este reparto competencial tiene consecuencias precisas cuando se trata de la creación de impuestos nuevos, que se traduce en una preferencia del Estado en la ocupación de los hechos imponibles expresamente recogida en el artículo 6 LOFCA».

**Esta sentencia del Tribunal Constitucional, que es invocada para legitimar la armonización de la imposición autonómica sobre el patrimonio** (y en sentido similar la 59/2015, de 18 de marzo) y que proclama que el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede ser delimitado por el Estado mediante un tributo estatal con finalidad armonizadora, cuenta con un voto particular suscrito por 5 de los 12 magistrados. **En ese voto particular sí se lleva a cabo un análisis de racionalidad de la legislación tributaria del Estado cuando dice que «desde el punto de vista material, el artículo 6.2 LOFCA confiere al Estado una potestad tributaria: debe concretarse en el hecho de gravar y no en la simple reserva o inhabilitación de hechos imponibles». Es decir, para los Magistrados que han suscrito el voto particular, el Estado, cuando crea un tributo, no puede hacerlo con la intención única de inhabilitar ese hecho imponible para las Comunidades Autónomas, porque ello conllevaría un uso perverso de su potestad tributaria.**

En cualquier caso, y aunque su doctrina no sea unánime por la existencia de esos votos particulares, entendemos que esta sentencia no puede servir como argumento para legitimar la función armonizadora del nuevo impuesto de solidaridad.

Primero, porque la misma no es extrapolable al caso del impuesto de solidaridad. La creación del impuesto estatal de depósitos bancarios tenía como finalidad establecer un impuesto estatal para, de esta manera, ocupar un determinado hecho imponible, impidiendo la creación



de impuestos autonómicos sobre la misma materia. A ello se refiere la sentencia cuando reconoce al Estado «preeminencia para ocupar hechos imposables que deriva directamente del artículo 6.2 LOFCA». De esta manera el Estado, a través de un impuesto propio, armonizaba los impuestos de las demás Comunidades Autónomas. En el presente caso **estamos ante un hecho imponible que ya está ocupado y lo está por el propio Estado, a través del Impuesto sobre el Patrimonio. El nuevo impuesto no ocupa el espacio de una materia gravable por las Comunidades Autónomas, sino de otro impuesto estatal que solo el Estado puede crear o modificar, a salvo de las competencias autonómicas sobre impuestos cedidos.** El impuesto no encaja con la evidencia de que lo que se armoniza son las competencias fiscales sobre impuestos que son de titularidad de otro ente público, no del propio *armonizante*. Aceptar otra cosa conduciría indefectiblemente al absurdo expresado por Adame Martínez de que el Estado se estaría armonizando a sí mismo<sup>7</sup>. Por ello hay que concluir que la finalidad de la nueva figura fiscal no es armonizar en el sentido de crear un impuesto para que las Comunidades Autónomas no puedan incidir en el hecho imponible regulado por el Estado, como lo era la acción legislativa del Estado contemplada en la sentencia 59/2015. **Lo que se quiere es armonizar en el sentido de limitar unas competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.**

**En segundo lugar, porque en el mencionado voto particular se recuerda que el artículo 157.3 de la Constitución establece una reserva de Ley Orgánica, de manera que, aunque el Estado pueda adoptar figuras tributarias con cualquier fin extrafiscal, si ese fin extrafiscal implica «resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», será pertinente hacerlo por ley orgánica. Ley orgánica, prevista en el artículo 157.3** que, no lo olvidemos, forma parte, junto a los Estatutos de Autonomía del bloque de constitucionalidad (sentencias del Tribunal Constitucional 250/1988, de 20 de noviembre; 68/1996, de 18 de abril; 192/2000, de 13 de julio; 3/2003, de 16 de enero; y 48/2004, de 25 de marzo, entre otras). Y el poder tributario del Estado se delimita por la Constitución y por el bloque de constitucionalidad, en especial por la LOFCA.

Ello enlaza, a nuestro juicio, con las salvedades que la propia sentencia 26/2015 menciona cuando reconoce que el Estado puede coordinar el poder tributario de las Comunidades Autónomas, incluso mediante una figura tributaria. Tales salvedades se concretan en la condición que establece la sentencia cuando dice que la coordinación debe llevarse a cabo sin vaciar la competencia autonómica, pues los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario no permiten interpretar el poder coordinador del Estado de tal manera que se haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria —se invocan sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3.º; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3.º; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.º; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.º a)—.

De todo lo cual cabe concluir que, aun cuando se reconoce al Estado una facultad de configuración inicial del sistema tributario, que deriva de la competencia sobre Hacienda General del

<sup>7</sup> ADAME MARTÍNEZ, F., «La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos», en *Blog Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos>



artículo 149.1.14 de la Constitución y que le permitiría armonizar mediante la creación de un tributo estatal, ello será así cuando se disponga a ocupar, mediante un hecho imponible estatal, una manifestación de riqueza. De esta manera condicionará el poder tributario de las Comunidades Autónomas para operar sobre tal manifestación de riqueza. Pero no cuando la ley estatal opera sobre un hecho imponible ya ocupado por el Estado, con el fin de limitar competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.

En tal caso, **las competencias coordinadoras del Estado deberán ejercerse sin provocar un efecto de vaciamiento de competencias autonómicas**. Aquí las competencias afectadas son las competencias normativas de las Comunidades Autónomas que incluyen deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio [artículo 48.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común]. Y ello, en tanto esa *facultad de bonificar*, que forma parte de la capacidad de las Comunidades Autónomas a la hora de ejercer sus competencias normativas en un impuesto cedido, se vería neutralizada por la deducibilidad de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio en el nuevo impuesto de solidaridad.

Ello afecta a las competencias legislativas de las Comunidades sobre su Hacienda propia, en relación con los llamados impuestos cedidos, a los que se han extendido sus competencias normativas desde el sistema de financiación del quinquenio 1997-2001<sup>8</sup>. E incide en una materia reservada constitucionalmente a ley orgánica en el artículo 157.3. Como dice el voto particular a la sentencia 26/2015, «las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el artículo 157.3 CE».

En suma, lo que ha aceptado el Tribunal Constitucional es que esa armonización se haga creando un tributo para capturar un hecho imponible, inhabilitando el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Eso no es lo que ocurre en el caso del impuesto de solidaridad, puesto que el hecho imponible del mismo ya existe en otro impuesto estatal. **El único fin del impuesto a la solidaridad es esa finalidad armonizadora invocada por su regulación, pues no se entiende su finalidad recaudatoria cuando el Estado podía haber incrementado el Impuesto sobre el Patrimonio. Y un impuesto no puede crearse con el fin de armonizar, incidiendo en materia reservada a la ley orgánica del 157.3 (LOFCA), que es parte del bloque de constitucionalidad.**

Por lo demás, habría que dudar, también, del efecto armonizador cuando se permite la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio (que no será la misma en todas las Comunidades Autónomas) y, por tanto, se atribuye relevancia a las diferencias que son las que, precisamente, se pretenden limar con la supuesta armonización. Y ello, teniendo en cuenta que la sentencia 26/2015, al evaluar la posibilidad de que el Estado armonice mediante un impuesto con tipo cero, entiende que tal actividad armonizadora es legítima incluso cuando se acuda a técnicas

<sup>8</sup> LAGO MONTERO, J. M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, 2000, pp. 40 y 41; DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, 2006, p. 104; GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Civitas, REDF*, n.º 112, octubre-diciembre, 2001, p. 711.



desgravatorias. Pero en el caso analizado por la sentencia, la técnica desgravatoria (el tipo cero) serviría para evitar que las Comunidades Autónomas gravasen los depósitos bancarios, es decir, mitigaba las diferencias. Pero en el presente caso, la técnica desgravatoria (la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio) pone de manifiesto esas diferencias, porque la cuota a satisfacer por el actual impuesto es diferente en las distintas Comunidades Autónomas.

Y tampoco es acorde con el fin de armonización lo dispuesto en el artículo 3, Doce de la Ley 38/2022 que regula el nuevo impuesto, cuando dice: «La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero». Al margen de la polémica acerca de si se podría tomar en consideración para este límite la cuota íntegra de Patrimonio en comunidades que lo bonifican al 100%, la previsión no es coherente. En un impuesto armonizador no tiene sentido que en el límite al 60% de la base imponible se compute también la cuota del Impuesto de Patrimonio, porque ello lo que hace es mantener las diferencias entre Comunidades Autónomas.

### 3. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?

La Ley 38/2022 ha entrado en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 29 de diciembre de 2022, produciéndose el primer devengo del impuesto a la solidaridad, de acuerdo a lo fijado por el artículo 3, Diez de su Ley reguladora, el 31 de diciembre de 2022.

A nuestro modo de ver, esta entrada en vigor inmediata afecta negativamente a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Y ello, en tanto, como ha dicho el Tribunal Constitucional, «el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 8.º; y 182/1997, de 28 de octubre, F. 11.º). Y este es un cambio que no responde a los parámetros de previsibilidad.

**La aprobación del impuesto antes del 31 de diciembre supone que el mismo se aplicará antes de que se devengue el tributo correspondiente a 2022 y, por tanto, formalmente, no estaríamos ante una disposición retroactiva.** Ni siquiera podríamos hablar de retroactividad inauténtica (el *unechte Rückwirkung* de los alemanes) o de grado medio, porque la misma se refiere a impuestos de hecho imponible periódico. En éstos, el hecho imponible se perfecciona en la fecha del devengo, generalmente al final del período impositivo, pero se realiza a lo largo de todo el ejercicio anual (como en el IRPF). En estos casos, el Tribunal Constitucional ha rechazado que se pudiera hablar de una retroactividad excluida por ser contraria a la seguridad jurídica, tanto en el supuesto de que la modificación legislativa que establece una carga fiscal tuviese lugar durante el período impositivo, sin que el hecho imponible se hubiese realizado íntegramente —así en la sentencia 126/1987, de 16 de julio, sobre el llamado *gravamen complementario* de la



tasa sobre el juego—, como en el caso de que el agravamiento de la posición jurídica del contribuyente se produjese en un momento posterior a la realización del elemento material del hecho imponible, pero anterior al devengo —sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, sobre la elevación del tipo en la imposición sobre el alcohol—.

En ambas situaciones se propugna que no se vulnera la seguridad jurídica porque no hay una confianza protegible a principios del período impositivo de que los elementos esenciales del tributo, especialmente la tarifa, vayan a permanecer inalterados hasta el final del mismo. Por lo que no existiría una confianza protegible cuyo quebrantamiento viole la seguridad jurídica. Se viene a decir que por provocar un cambio legal en un período ya iniciado, no se vulnera necesariamente la seguridad jurídica, ya que ésta no protege al contribuyente frente a modificaciones en el régimen jurídico del tributo anteriores al devengo del mismo. Ello es algo que el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en la sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, en la medida en que no habría un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (también en la sentencia 126/1987).

Sin embargo, el debate no debe centrarse en si hay o no hay retroactividad sino en **si hay una confianza protegible que se esté transgrediendo**. Ni la Constitución proclama la irretroactividad de las normas fiscales, ni la retroactividad, por sí misma, supone atentar contra la seguridad jurídica protegida en el artículo 9.3 de la Constitución. Así, si una norma afecta a hechos imponibles periódicos aun no perfeccionados, provocando una sustancial modificación, habrá retroactividad, «si no formal, sí material»<sup>9</sup>. Al encontrarnos ante una situación material de retroactividad, su admisibilidad, por tanto, dependerá, también aquí, de la posible existencia de una situación objetiva de previsibilidad que pueda ser vulnerada por el cambio legislativo. Si la sustancial modificación de hechos y efectos pasados agrava la situación del obligado tributario puede entenderse vulnerado el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que este precepto garantiza la seguridad jurídica.

Podríamos decir que estos argumentos no serían extrapolables al impuesto de solidaridad, porque el mismo, como el Impuesto sobre el Patrimonio, es instantáneo y no periódico. Por lo que no serían relevantes las circunstancias que tengan lugar antes de la fecha del devengo, esto es, antes del 31 de diciembre. Ello no es del todo cierto, porque en el Impuesto sobre el Patrimonio (conclusión extrapolable al nuevo impuesto) la fijación del devengo a 31 de diciembre es una mera convención legal para establecer una fecha en la que se entienda realizado el hecho imponible. **Pero el impuesto tiene elementos de periodicidad**, como lo acredita su vinculación con el IRPF y el hecho de que, a la hora de valorar los bienes y derechos a efectos de su integración en la base imponible, se tengan en cuenta circunstancias que se producen antes de la fecha de 31 de diciembre. Pensemos en la valoración de los depósitos bancarios (el saldo medio del último trimestre si es superior al de 31 de diciembre —artículo 12 de la Ley 19/1991—) o

<sup>9</sup> Por lo que no cabe aceptar sin más, que son posibles modificaciones de tributos periódicos durante la vigencia del respectivo período y con efectos desde el inicio de este. LÓPEZ MENUÑO, F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico/administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982, p. 62. A lo que añade TIPKE, K., que una retroactividad que incida desde principio del año, en el cual resulta emanada una ley que acentúa la incidencia del tributo, difícilmente puede resultar legítima; «La retroattività nel Diritto Tributario», *Tratatto di Diritto Tributario*, Vol. I, t.I, Cedam, Padova, 1994, p. 442.



de los valores negociados en mercados (negociación media del cuarto trimestre del año – artículos 13 y 14–). O circunstancias relevantes para la aplicación de la exención de las participaciones en empresas familiares. Es el caso de la exigencia de que los requisitos para ser una sociedad patrimonial, cuyas participaciones no gozan de exención, concurren durante más de 90 días del ejercicio social (artículo 4, 8, Dos, a) de la Ley 19/1991).

Pero, además, hay que insistir en que **una medida fiscal nueva, aunque no sea formalmente retroactiva, puede transgredir la seguridad jurídica si existe una confianza protegible**. Así lo afirmó el Tribunal Constitucional en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8.º, cuando declara sus «dudas razonables de constitucionalidad» en la aprobación de un recargo del IRPF pocos días antes de la finalización del período impositivo. Y, sobre todo, el Tribunal Constitucional admitió esta hipótesis para impuestos periódicos, aun cuando el cambio fuese anterior al devengo, en la sentencia 173/1996, de 31 de octubre. En esta resolución se admite que puede haber una vulneración de la seguridad jurídica si se afecta a la confianza protegible, salvo que concorra lo que se denomina un *efecto anuncio*. O, lo que es lo mismo, independientemente de que nos encontremos o no ante un supuesto de retroactividad, tal forma de actuar alteraría considerablemente la confianza de los ciudadanos y su derecho a conocer el gravamen que van a soportar cuando realizan hechos con trascendencia tributaria.

Y tal vulneración de la confianza concurre si el cambio resulta imprevisible. Habrá tal imprevisibilidad si no existen en el ordenamiento elementos que permitan inferir tal cambio, como señaló el Tribunal Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre. En esta sentencia se entendía que no se vulneraba la seguridad jurídica porque «la propia Ley (...) preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos» (FJ 3.º). Por lo que, **una falta de previsión sí conllevaría atentar contra la seguridad jurídica cuando no hubiese «un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (FJ 6.º)**. La validez del cambio legislativo estará sometida al parámetro del conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial.

**Y también es verdad que se viene aceptando que no hay confianza protegible en el momento en que exista un *efecto anuncio***. A tal efecto anuncio se ha referido el Tribunal Constitucional español, tomando el término del *Ankündigungseffekt* del Tribunal alemán. Se trataría de cualquier situación de hecho o de derecho que permita difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13.º–).

Podría decirse que, en el caso del impuesto de solidaridad, ese *efecto anuncio* sí ha existido porque hace algunos meses que se ha hecho saber, incluso por la propia Ministra de Hacienda, la intención de implementar alguna fórmula de armonización, e incluso, un impuesto a las grandes fortunas. Pero no cualquier difusión tiene el efecto de un anuncio capaz de presagiar el cariz de la medida y amparar la confianza protegible. Como en su momento dijo el Tribunal



Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 6.º, *in fine*), el anuncio debe contener expresa mención a la «posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación». En línea de lo que en Alemania señaló el Tribunal Constitucional requiriendo la *claridad* del anuncio<sup>10</sup>.

En el presente caso, aunque se viniera hablando de crear este impuesto, **tal anuncio no ha tenido lugar. Es de destacar que el contenido de la enmienda que dio lugar a la tramitación parlamentaria del nuevo impuesto, se mantuvo oculto hasta el pasado 11 de noviembre de 2022, en que la misma tuvo entrada en el Congreso de los Diputados.** Existían dudas sobre cómo sería el nuevo impuesto, cuál sería su mínimo exento y dónde se fijaría el umbral para calificar a un patrimonio como gran fortuna, si se mantendrían las exenciones a bienes empresariales y participaciones en la empresa familiar, si se aplicaría el límite conjunto de la cuota de IRPF y Patrimonio actualmente existente, si se exigiría en modalidad de obligación real a bienes de no residentes situados en España... **No existía un anuncio que pueda considerarse como tal, con la eficacia que el Tribunal Constitucional ha exigido al mismo**, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13.º–).

**No habiéndose disipado la confianza protegible, la aprobación a finales de año de un impuesto nuevo, cuyo conocimiento se escamoteó hasta un mes y medio antes de su entrada en vigor, debe catalogarse como una alteración fiscal que, como dice el Fundamento Jurídico 13.º de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13.º–, no permite a los ciudadanos ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico. Lo que supone una posible vulneración del artículo 9,3 de la Constitución. Que solo podría conjurarse garantizando que la entrada en vigor del nuevo impuesto hubiese tenido lugar en 2023.**



#### 4. ¿Puede fundarse el nuevo impuesto en la solidaridad?

Podría pensarse que la referencia a la solidaridad como fundamento del nuevo impuesto es una simple evocación que figura en el nombre oficial del mismo, sin mayor trascendencia jurídica. No obstante, hay que tomar en consideración que **el preámbulo de la Ley 38/2022 pretende apoyar la función recaudatoria del impuesto en la solidaridad**, al decir que se trata de exigir, «en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas».

En la medida en que el objetivo de aumentar la recaudación se hubiera logrado modificando el Impuesto sobre el Patrimonio, la decisión de hacerlo con un nuevo impuesto precisa de una justificación. Que, en este caso, además de la armonización, es, como en los gravámenes energético y de entidades de crédito, la solidaridad.

<sup>10</sup> *klaren und eindeutigen Ankündigung*...en palabras del Magistrado Konrad Kruis en su *Sondervotum* en la sentencia de 3 de diciembre de 1997 - 2 BvR 882/97. Es el caso de la sentencia del *Bundesverfassungsgerichts*, de 3 de diciembre de 1997 - 2 BvR 882/97 - donde se niega la existencia de un «efecto anuncio» por la mera publicación del programa de Gobierno de un partido político ganador de las elecciones.

Sin extendernos en demasía en este punto, nos limitaremos a señalar que **la solidaridad es el gran argumento de una corriente que podríamos denominar *fiscalidad de excepción* y que está presente en muchas reformas fiscales tras la pandemia de la covid-19.**

La idea de fundar un impuesto nuevo en una vaga invocación a la solidaridad tiene su precedente más inmediato en Alemania, con el denominado *impuesto complementario de solidaridad* (*Solidaritätszuschlag Soli*, como se le conoce coloquialmente). Aprobado tras la caída del muro de Berlín por la Ley de 24 de junio de 1991 –BGBI. 1991,1, p. 1318– conocida como *Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer und anderen Gesetzen*, se trataba de un recargo afectado a recabar financiación para sufragar el gasto público extraordinario vinculado a la reunificación alemana.

Y aunque en algún caso se avaló que un tributo pueda fundarse en la solidaridad (como en el caso del Tribunal Constitucional de Perú, en su sentencia de 5 de marzo de 2007, sobre la creación de una figura tributaria excepcional como el Impuesto Temporal a los Activos Netos), **la solidaridad no es, en sí misma, un fundamento tributario.** Parece evidente que la invocación de la solidaridad, que es un valor del ordenamiento, no puede suponer que un tributo no deba ser sometido al control de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad. Así se ha pronunciado el Consejo Constitucional Francés, en su decisión n.º 2012-662 DC 29 de diciembre de 2012, cuando proclamó la inconstitucionalidad por vulnerar las exigencias de capacidad económica de la contribución excepcional de solidaridad, con un tipo de gravamen del 75% sobre ingresos superiores a un millón de euros, prevista en el proyecto de ley de presupuestos (*loi de finances*) para 2013 y de aplicación en 2013 y 2014. Por lo que una mera invocación a la solidaridad no blindará la figura fiscal frente a posibles reproches de infringir principios tributarios.

Y, sobre todo, en Alemania se ha insistido en que estas medidas fiscales excepcionales deben ser temporales<sup>11</sup>. Si el antecedente de las mismas es la existencia de *necesidades financieras excepcionales* o una *brecha financiera* (*Finanzlücke*), por pura lógica, tales necesidades excepcionales no pueden existir indefinidamente o a largo plazo (*eine solche könne logisch nicht auf Dauer vorliegen*). Las necesidades financieras extraordinarias, por su propia naturaleza, *se disipan después de un tiempo* (*[...] verflüchtigen sich nach einiger Zeit wieder*). Y si estas brechas financieras se convierten en permanentes, *el cierre de las mismas solo estaría permitido a través de impuestos (permanentes) pero no a través del mantenimiento de un gravamen complementario*<sup>12</sup>. Por todo ello, no sería admisible una vigencia indefinida o ilimitada, *de iure* o *de facto*, de estos impuestos extraordinarios ni sería legítimo mantener el impuesto de solidaridad si se han producido reducciones de *impuestos ordinarios* que no justificarían el mantenimiento del impuesto extraordinario.

<sup>11</sup> Desde la vieja sentencia de 9 de febrero de 1972, BGBI I 1967 S. 1254 (BVerfGE 32, 333 y siguientes) sobre la Ley del Recargo Suplementario sobre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>12</sup> (...) *er weite sich zu einer Finanzlücke aus, deren Schließung allein durch (auf Dauer angelegte) Steuererhöhungen, nicht aber durch Fortführung einer Ergänzungsabgabe zulässig sei.*



Es importante destacarlo, porque, si bien el nuevo impuesto de solidaridad se presenta como temporal, con una vigencia de dos años, se prevé una denominada cláusula de revisión para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión. Esto es, se anuncia legalmente su posible establecimiento como figura fiscal de vigencia indefinida. Lo que merece el reproche que hemos expuesto.



# Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

**JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

Socio Director  
Ideo Legal

## RESUMEN

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) es un tributo de carácter estatal; complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), ya que su regulación es mimética y su cuota deducible de la de este último; no susceptible de cesión a las CC. AA. y grava, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a tres millones de euros.

Su regulación nos plantea una serie de interrogantes. En primer lugar, el art. 19.Dos.c) de la LOFCA otorga a las CC. AA. las siguientes facultades normativas sobre el IP: «*la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones*». En nuestra opinión, el ITSGF es un recargo de aquel. Por tanto, su establecimiento supone desvirtuar dichas facultades. En definitiva, una especie de fraude de ley frente a la LOFCA, debido a que altera la estructura del IP.

En segundo lugar, su aplicación en el ejercicio 2022 supone una retroactividad de grado medio o impropia, contraria a una doctrina constitucional consolidada sobre la aplicación del principio de seguridad jurídica. Debido a que la propuesta de modificación normativa ha entrado en el Congreso de los Diputados en el mes de noviembre de 2022 y se va a aplicar en este ejercicio, resulta obvio que un residente fiscal en España, que tiene consolidada su situación por el transcurso en nuestro país de 183 días, no pueda cambiarla.

En tercer lugar, los límites establecidos juntamente con las cuotas del IRPF y del IP, hacen que, de aplicarse con carácter definitivo, sin limitación únicamente a dos ejercicios, pueda llegar a ser confiscatorio.

En cuarto lugar, la aplicación del límite de los tres millones supone la consagración de un error de salto de difícil amparo constitucional, al dañarse, entre otros, los principios de igualdad y capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución.

Por último, es un desincentivo evidente para atraer nuevos residentes a España.



## Introducción

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF) se configura como un tributo cuyo objetivo es garantizar que estas últimas contribuyan, de conformidad con el art. 31.1 de la Constitución (en adelante, CE), al sostenimiento de los gastos públicos. Es una figura, de carácter estatal; complementaria del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), ya que su regulación es mimética y su cuota deducible de la de este último; no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (en adelante, C. A./CC. AA.); para gravar, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros.

Según la justificación de la enmienda presentada por el Grupo parlamentario socialista a la Proposición de Ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias **a los sectores energético y financiero**, donde se incorpora, dos son sus **finalidades** principales. La primera de ellas es **recaudatoria**, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una **muestra de solidaridad de las grandes fortunas**. La segunda **armonizadora**, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en las que han suprimido el IP, total o parcialmente, no difiera de las de que no han obrado del mismo modo.

Por ello, **el ITSGF sigue el esquema del IP y se articula como un gravamen temporal aplicable en los dos primeros ejercicios en que se devengue, a partir de su entrada en vigor** (2022 y 2023), aunque incluye una cláusula para revisar su comportamiento en el marco de un análisis de la fiscalidad patrimonial, efectuar una evaluación para valorar sus resultados y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión.

Resulta, cuando menos, curioso que este nuevo tributo suponga el mantenimiento de una figura como el IP, en franco retroceso en los países europeos, lo que reduce la competitividad de nuestro país. Esta afirmación descansa sobre el hecho de que se mantiene en pocos países de la Unión Europea y nuestros tipos de gravamen son más altos.

También **provoca doble imposición con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (en adelante, IRPF) **y no cumple una función censal o de control**. Esto último debido a la existencia de un mínimo exento muy alto –que implica el no tener que declarar–, así como de importantes exenciones. Dicho en términos más claros, como presentan la declaración un número muy reducido de contribuyentes –únicamente los que superan ese umbral mínimo–, no puede considerarse un instrumento útil para comparar las rentas declaradas en aquel tributo con las variaciones patrimoniales que experimentan los ciudadanos.

Además, en realidad, **acaba recayendo sobre las clases medias**. Como consecuencia de la existencia de importantes exenciones –fundamentalmente, las que recaen sobre las empresas–, **los grandes patrimonios escapan del mismo al contar con posibilidades de planificación fiscal**. El IP, al final, es satisfecho por aquellos contribuyentes con patrimonios medianos que no tienen la oportunidad de configurarlos como «empresas».



También **penaliza determinadas formas de ahorro**. A título de ejemplo, las acciones cotizadas se valoran por su valor de mercado mientras que la mayor parte de los inmuebles resultan valorados por el catastral. En definitiva, **supone un escollo a la hora de decidir el tipo de inversión que se realiza**. Además, dentro de una misma clase de inversiones, como, por ejemplo, las financieras, también se registra esta diversidad de criterio valorativo. Por ello, puede afirmarse que **no es neutral e incide sobre las decisiones económicas de los ciudadanos**. En este sentido, constituye una distorsión dentro de nuestro sistema económico y va en contra de la tendencia iniciada con la vigente Ley del IRPF, que pretende dotar de un tratamiento homogéneo a todas las fórmulas de ahorro.

Sin duda, todo lo anterior es predicable del ITSGF. Ahora bien, las páginas que siguen están dedicadas meramente a esbozar, debido a la extensión del presente capítulo, las respuestas a una serie de cuestiones que nos plantea su regulación.

## 1. ¿Invade el Estado competencias de las Comunidades Autónomas?

El IP es un tributo cedido totalmente por el Estado, de conformidad con los arts. 157.1.a) de la CE, así como 10.1 y 11.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Por tanto, es establecido a través de una norma estatal, pero *«cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma»*.

Al Estado le corresponde, pues, su establecimiento y regulación. Las normas legales y reglamentarias estatales deben ser respetadas, en todo caso, por la C. A. beneficiaria de la cesión. Por tanto, solo puede regularla cuando así lo determine la normativa estatal.

Según el art. 10.2 de la LOFCA, *«se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica»*.

La cesión se entiende realizada en el momento en que entra en vigor la Ley específica que fija *«su alcance y condiciones»*. Tal norma puede ser, según la LOFCA, la que regule, con carácter general, la cesión de tributos para todas las CC. AA. Sin embargo, los Estatutos de Autonomía exigen una Ley particular que plasme *«el alcance y condiciones de la cesión»* a la C. A. de que se trate. Interpretando armónicamente tales disposiciones, el legislador ha optado por promulgar una norma de aplicación general, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC. AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y Leyes particulares que declaren aplicable la primera a cada C. A. Solo la entrada en vigor de ambas disposiciones determina el momento de la efectiva y plena de cesión.

En el caso del IP, de conformidad con el art. 19.Dos.c) de la LFCA, otorga a las CC. AA. las siguientes facultades normativas sobre el IP: *«la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones»*.



Expuesto lo anterior es preciso analizar el carácter complementario del ITSGF frente al IP. Pues bien, en nuestra opinión, **el primero es un recargo del segundo**. Esto último lo encontramos en la propia justificación de la enmienda presentada por el Grupo parlamentario socialista, a la que ya nos hemos referido, donde se señala, como una de sus finalidades principales, la armonizadora.

**La LOFCA no contempla la posibilidad de que el Estado establezca recargos sobre los tributos cedidos**, ya que son estatales. Sin embargo, su art. 12.1, lo permite para las CC. AA. en determinados de ellos, donde se encuentra el IP, siempre que no supongan «una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos». Por tanto, aplicada esta última previsión, pero en sentido contrario, el establecimiento del ITSGF supone desvirtuar las deducciones y bonificaciones establecidas por las CC. AA. En definitiva, una especie de fraude de ley frente a la LOFCA.

Con esta afirmación no negamos que el Estado ostenta la competencia de coordinar su propio sistema tributario con los de las CC. AA (art. 149.1.14 de la CE, en relación con los arts. 133 y 157.3), siendo competente para establecer un tributo cuya finalidad central es, precisamente, la armonización de una concreta materia imponible [STC 26/2015 (FJ 4)]. Lo que ponemos en duda es que, con el recargo, se altera la estructura del IP, vaciando de contenido el art. 19.Dos.c) de la LOFCA. Recordemos que, de conformidad con el párrafo segundo del art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». A esta finalidad obedecen las medidas establecidas por algunas CC. AA y que quiebra el ITSGF.

## 2. ¿Es retroactivo?

Las normas tributarias, de no mediar previsión legal en contrario, carecen de efecto retroactivo [art. 10.2 de la LGT (previsión acorde con el art. 2.3 del Código Civil)]. Por ello, en los tributos con período impositivo, como es el caso del ITSGF, son aplicables a los devengados a partir del iniciado desde ese momento (ejercicio 2022).

En materia de retroactividad de las normas tributarias, el Tribunal Constitucional ha sentado la siguiente doctrina:

- a) «No existe (...) una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva» [SSTC 182/1997 (FJ 11), 126/1987 (FJ 9) y 150/1990 (FJ 8)].
- b) No obstante, aunque las normas tributarias no se hallen limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 de la CE, «cuando tal efecto retroactivo se produce puede entrar en colisión con otros principios consagrados en la Constitución» [STC 126/1987 (FJ 9)]. Entre estos principios está el de seguridad jurídica y que, si bien no implica



*un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» [SSTC 182/1997 (FJ 11) y 150/1990 (FJ 8)].*

c) Para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos han de examinarse, por un lado, el **grado de retroactividad de la norma cuestionada** y, de otro, las **circunstancias específicas que concurren en cada supuesto**. A estos efectos, debe distinguirse entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio:

- La primera tiene lugar cuando la norma pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas. En este caso «sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica» [STC 182/1997 (FJ 11)].
- La segunda, denominada retroactividad de grado medio o impropia, tiene lugar cuando la norma incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. De suceder así, «la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares» [SSTC 182/1997 (FJ 11)].

Tal y como afirma la STC 182/1997 (FJ 13), la mera constatación de que una norma tributaria tiene carácter retroactivo, aunque se trate de retroactividad impropia, debe llevar, necesariamente, a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos ha quedado afectada. Ahora bien, ello «no implica automáticamente que deba ser declarada inconstitucional». En este sentido recuerda, partiendo de pronunciamientos anteriores [SSTC 126/1987 (FJ 13), 197/1992 (FFJJ 4 y 5) y 173/1996 (FJ 5)], que «la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos (...) al mantenimiento de un determinado régimen fiscal».

Por tanto, **es preciso tener presente**, en primer lugar, respecto al grado de previsibilidad que determina la medida en la que la seguridad jurídica ha quedado afectada, **si las actuaciones públicas tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos**, «dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo».



En segundo lugar, «*la previsibilidad no es el único canon a los efectos de dilucidar si una norma retroactiva vulnera o no el art. 9.3 C.E.*», sino que, el hecho de que fuera «*absolutamente imprevisible*», «*lejos de concluir automáticamente en su inconstitucionalidad*», «*sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica (...) debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos*» [STC 173/1996 (FJ 5)].

Por último, ha de tenerse presente la importancia de la modificación, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego, declarado inconstitucional por la STC 173/1996, ya que provocaba «*un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial*» (FJ 5).

Partiendo de lo anterior, debido a que la propuesta de modificación normativa para el establecimiento del ITSGF ha entrado en el Congreso de los Diputados en el mes de noviembre de 2022 y se va a aplicar en dicho ejercicio, **nos encontramos ante una retroactividad de grado medio o impropia**. Resulta obvio que un residente fiscal en España, que tiene consolidada su situación por el transcurso en nuestro país de 183 días, no pueda cambiarla. Además, en el caso de residir en Andalucía, Galicia o Madrid, supone satisfacer un importe muy significativo por el nuevo tributo (el Gobierno prevé 1.500 millones de euros), de aquí que **la merma de la seguridad jurídica resulta evidente**, de conformidad con la señalada doctrina constitucional.

### 3. ¿Resulta confiscatorio?

**El principio de progresividad tiene un límite, la no confiscación** (aunque también se suele hablar de principio de no confiscatoriedad). En definitiva, que nadie tenga que desprenderse de su patrimonio para satisfacer el pago de tributos.

En palabras de la STC 150/1990, «*la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio*». El sistema fiscal tendría dicho efecto «*si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarios vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución «que garantiza el derecho a la propiedad privada» como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*» (FJ 9).

El art. 12.1 de la Proposición de Ley establece que la cuota íntegra del ITSGF, juntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero.



A estos efectos, resultan aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, «*si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100*». De aquí que, **si el tributo se aplica con carácter definitivo (art. 23), sin limitación únicamente a dos ejercicios, puede llegar a ser confiscatorio.**

#### 4. ¿Se produce un error de salto?

El ITSGF «*grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros*» (art. 1), de forma que, a partir de esa cifra, la base liquidable será gravada con un porcentaje del 1'7 por 100 y que se eleva al 3'5 por 100 si supera los 10.695.996,06 euros. Pensamos que **la aplicación del límite supone la consagración de un error de salto, de difícil amparo constitucional, al dañarse, entre otros, los principios de igualdad y capacidad económica** del art. 31.1 de la CE.

Es cierto que nuestro ordenamiento solo lo contempla, art. 56.3 de la LGT, cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que, a un incremento de la base, corresponde una porción de cuota superior al mismo. En ese caso la cuota debe reducirse, al menos, en dicho exceso.

Pues bien, un sujeto tributa 0 euros por ITSGF si cuenta con una base liquidable de 3.000.000 de euros y tendrá que satisfacer la cuota resultante de aplicar las tarifas, si la supera. A nuestro juicio, y salvando las diferencias con la situación que contempla la LGT, el error de salto se nos antoja evidente.

#### 5. ¿Es un desincentivo para atraer nuevos residentes a España?

El Reino Unido fue un país pionero en establecer un régimen fiscal atractivo para aquellas personas que se trasladaban allí. La regla general, existente en todos los países desarrollados, es que los residentes quedan sujetos en su Estado de residencia por su renta mundial, esto es, por todos los ingresos, con independencia del lugar de obtención. Pues bien, el Reino Unido creó el denominado régimen de «*residentes no domiciliados*». Estos no pagaban impuestos por las rentas procedentes del extranjero, salvo por las cantidades repatriadas hacia su territorio (la llamada *remittance basis*). Como puede comprobarse, es una suerte de conversión del impuesto directo, sobre la renta, en uno indirecto, sobre el consumo, ya que solo quedan sometidas a gravamen las rentas ingresadas para ser consumidas. Desde 2008 el régimen se modificó, estableciendo, para los residentes no domiciliados de larga duración, un cargo fijo anual, como «*peaje*» para poder seguir disfrutando del mismo.

Lo cierto es que este peculiar sistema ha dado muy buenos frutos al Reino Unido. Explica que Londres haya sido el lugar elegido por fortunas de todo el mundo, en especial, por ciudadanos rusos cuya fuente de ingresos se encuentra en el exterior, pero con una gran capacidad de gasto (un sistema similar existe en Malta).



También Portugal ha creado un régimen muy beneficioso para los que trasladen su residencia. En particular, los jubilados que, adquiriendo un inmueble, gozan de una completa exención de la pensión recibida, procedente de su país de origen.

Tras el *Brexit*, sin embargo, parece que hay más jurisdicciones que ven una oportunidad para atraer a esas grandes fortunas. Nos referimos a Italia, que ha introducido un régimen para «*nuevos residentes*», declarando, expresamente, su propósito de competir con el Reino Unido. Se aplica a aquellos sujetos que no hayan sido nunca residentes en Italia o no lo hayan sido en el plazo de 9 años. Dándose estos requisitos, si el sujeto traslada su residencia a Italia, puede optar por sustituir el equivalente a nuestro IRPF, derivado de las rentas de origen extranjero, por un pago único de 100.000 euros anuales. También es posible incluir en el régimen a otros miembros de la unidad familiar, con un pago de 25.000 euros anuales por cada uno de ellos. Puede aplicarse por un período de 15 años y está supeditado a su aprobación mediante acuerdo con la Administración tributaria italiana, donde el «*nuevo residente*» elige los países cuyas rentas quedan amparadas por el paraguas de dicho sistema. La opción por este último implica, también, la exención del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes situados en el extranjero.

Siempre hemos defendido que, teniendo en cuenta lo anterior, España debía replantearse la introducción de un régimen similar a los descritos. **Nuestro país tiene todas las condiciones necesarias para convertirse en destino preferente de personas físicas de alto nivel**, más aún cuando grandes fortunas de Latinoamérica se están planteando fijar su residencia fiscal en nuestro país e, incluso, crear en el mismo entidades de tenencia de valores extranjeros, buscando, además, nuestro marco de seguridad jurídica. **Potenciarlo contribuirá a la recuperación económica, pudiendo tener efectos muy positivos para el sector inmobiliario, necesita- do de estímulos.**

Pero, desde el punto de vista fiscal, **España presenta, en estos momentos, una desventaja competitiva frente a países con fortalezas similares, como son los casos de Italia y Portugal.** Parece que es el momento de invertir esta situación. Tal vez pueda ponerse algún reparo desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria, no lo negamos. Pero no es menos cierto que existe un interés superior, como es el de consolidar nuestra posición.

De lo expuesto cabe concluir que **el ITSGF es un paso hacia atrás, al desalentar los traslados de residencia a nuestro país.**



# Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

**JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad San Pablo CEU

## RESUMEN

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas constituye una intromisión, por la vía de hecho, en las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común, por su forma de aprobación y configuración legal. De un lado, se aprueba sin el necesario proceso de negociación; de otro, restringe su autonomía financiera para reducir la tributación y se apropia de la recaudación. Y con una justificación defectuosa, pues la recaudación prevista se verá sensiblemente disminuida (deducción del IP satisfecho, exenciones, deslocalizaciones) y la armonización se dirige solo a las autonomías que lo han bonificado.

Incide en la sobreimposición de la propiedad inmobiliaria, sumándose al IBI y a la imputación de rentas en el IRPF, agravada con la aplicación del valor de referencia catastral desde 2022. Se mantiene la cuota mínima de los patrimonios improductivos y el impuesto mínimo del 20%, pudiendo generar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios no productivos, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga tributaria total resulta desproporcionada.

En fin, su aplicación en una fecha cercana a su devengo puede quebrar el principio de seguridad jurídica, a lo que se suma la inconcreción de algunos aspectos de la LIP, a la que se remite, y las dudas en torno a elementos esenciales del nuevo impuesto.



## 1. Configuración y finalidad

En el marco de la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, se crea el **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas** (en adelante ITSGF) con una enmienda de adición, la número 99<sup>1</sup>. Se modifica, también, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) en relación con la tributación de personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, a las que también se aplicará el nuevo impuesto, añadiendo una disposición final nueva. Ello obliga a cambiar el título de la proposición de ley incorporando la mención a dicho impuesto y a otras modificaciones tributarias, conforme al art. 9.1 LGT. Dicha proposición de ley ha sido aprobada por el pleno del Congreso el 24 de noviembre de 2022.

**Se configura como un impuesto directo, personal, temporal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio** (en adelante IP), de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (CC. AA.), que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3 millones de euros.

**Se sustenta su carácter complementario en la deducción en la cuota de este impuesto de la cuota efectivamente satisfecha por el IP.** Se denomina «temporal» porque la Proposición de Ley prevé una vigencia de dos años, de manera que resulte aplicable «en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor» (art. 28). **Se aplicaría al patrimonio poseído en 2022 y 2023**, evaluando los resultados al final del período de vigencia para proponer su mantenimiento o supresión (art. 23).

Realmente **es un nuevo impuesto directo sobre el patrimonio**, pues, como señala la exposición de motivos, «su configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra», siendo su diferencia fundamental que «grava solo aquellos patrimonios netos que superen 3.000.000 de euros». Yerra la exposición de motivos en la coincidencia en la base liquidable (donde solo se prevé la exención de 700.000 euros para los residentes, vulnerando el principio de libre circulación de capitales<sup>2</sup>) y en los tipos de gravamen (se adoptan los tres más elevados de los ocho que tiene la tarifa de la LIP). Pero **el elemento objetivo del hecho imponible es sustancialmente el mismo**, la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto, en este caso por importe superior a 3.000.000 de euros.

El apartado V de la exposición de motivos justifica la creación de este nuevo impuesto en dos finalidades principales:

<sup>1</sup> Expediente 122/000247, Congreso de los Diputados, 10-11-2022. Ello obliga, también, a cambiar el título de la proposición de ley (enmienda 13). También se incorporan otras enmiendas modificando diversas normas tributarias, entre ellas la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>2</sup> Art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como declaró la STJUE de 2-9-2014 en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicable a todos los residentes, incluso extracomunitarios (STS 242/2018 y posteriores).



- **recaudatoria**, motivada por la inflación y la crisis energética, como muestra de solidaridad de las grandes fortunas;
- **armonizadora**, para «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado (*sic*), total o parcialmente, el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto».

Respecto de la **recaudación**, cifrada por el Gobierno en 3.000 millones de euros, ya ha sido cuestionada por la AIREF (unos 1.270 millones en 2023 y 1.370 millones en 2024)<sup>3</sup>. Hay que considerar que la recaudación total por Comunidad Autónoma, en 2020 por el IP, fue de 1.162 millones de euros<sup>4</sup>, y esta cifra se reduciría de la cuota a ingresar por el nuevo impuesto. De otro lado, los patrimonios más elevados podrían deslocalizarse a países con regímenes beneficiosos para rentas de fuente extranjera –vigentes en Portugal, Italia o Grecia–, y las exenciones aplicables lo mermarán considerablemente (bienes del patrimonio histórico, objetos de arte y antigüedades, elementos afectos a actividades económicas y participaciones en entidades, etc.), habida cuenta de que una parte importante de los altos patrimonios están afectos a una actividad económica. Finalmente, puede constituir un obstáculo a la inversión extranjera y grandes patrimonios procedentes de América Latina en España. Todo ello puede afectar negativamente al ahorro, con una alta inflación que ya lo está mermando, y a la actividad económica en un momento cercano a la recesión, pues la ausencia de nuevas inversiones y la deslocalización de los patrimonios generará la pérdida de ingresos de otros tributos que dejarían de pagar sus titulares con mucha más recaudación (sobre la renta –IRPF– o el consumo y circulación de bienes –IVA e ITP–). Hay que resaltar que **no existe actualmente ningún país de la UE que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España**. En Francia, el Impuesto Solidario sobre la Riqueza («Impôt de solidarité sur la fortune») se suprimió en 2018 al estimar que la pérdida neta de recaudación podía duplicar el ingreso obtenido por dicho impuesto debido a las distorsiones que genera<sup>5</sup>.

En cuanto a **la armonización** se hace con una enmienda a una proposición de ley, en vez de actuar frontalmente modificando la normativa reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, lo que **suscita dudas en cuanto a su conformación legal y constitucional**. También por la **posible vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad**. Finalmente, la propia regulación del IP al que se remite, la

<sup>3</sup> <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-airef-crea-impuesto-grandes-fortunas-tendria-entrar-vigor-2022-recaudar-2023-20221025133553.html>

Como señaló el Informe Lagares, su escasa recaudación, la obstaculización del ahorro y las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios más elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario. Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014), p. 10.

<sup>4</sup> <https://documentos.fedea.net/pubs/eee/2022/eee2022-19.pdf>

<sup>5</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2021), «La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico», *Informe de Opinión*, abril, p. 33.

[https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE-Opinion.-La-competitividad-fiscal-de-las-comunidades-autonomas\\_OK.pdf](https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE-Opinion.-La-competitividad-fiscal-de-las-comunidades-autonomas_OK.pdf)



deficiente técnica legislativa utilizada y la aplicación de esta nueva figura tributaria en 2022, frente al anuncio inicial el 29 de septiembre de 2022 que lo configuraba como «impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024»<sup>6</sup>, plantea **problemas desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica**.

## 2. Procedimiento de aprobación y restricción de la autonomía financiera

Advierte la exposición de motivos su finalidad armonizadora para «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA.», tributando cada contribuyente por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma. Se crea, por tanto, un impuesto con una **estructura sustancialmente idéntica a la del Impuesto sobre el Patrimonio** como reacción del legislador al ejercicio de sus competencias normativas por las CC. AA.

Se excluye su aplicación en el País vasco y en Navarra, aunque se prevé que se acordará su adaptación en la comisión mixta del concierto económico con El País vasco y la comisión del convenio económico con Navarra. Se añade que no podrá ser objeto de cesión a las CC. AA.

Ello implica una **intromisión en las competencias normativas de las CC. AA. de régimen común en el IP**, reguladas en los arts. 19.2 b) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y 47 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 (Ley de cesión), **que les otorga la determinación sobre mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones**.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado y de su competencia exclusiva sobre hacienda general (arts. 133.1 y 149.1.14 CE). Y es el Estado el que establece en la LOFCA, ex art. 157.3 CE, «la regulación esencial de la cesión» (STC 181/1988, de 13 de octubre FJ 3.º), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA; y en la Ley de cesión. El art. 2 CE consagra el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones; el art. 143 señala que su ejercicio implica el acceso al autogobierno de las Comunidades Autónomas para lo que gozarán de «autonomía para la gestión de sus respectivos intereses» (art. 137 CE) **y el artículo 156.1 recoge los tres grandes principios que presiden el ejercicio de estas competencias financieras: autonomía, solidaridad y coordinación**.

**La vigente Ley de cesión refuerza los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal mediante el incremento de las competencias normativas de las CC. AA. en los tributos cedidos** para «que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen» (exposición de motivos, párrafo II). Como advirtió, desde el año 2000, el Tribunal Constitucional, la autonomía financiera «exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión,

<sup>6</sup> <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx>



las funciones que legalmente les han sido encomendadas», y el sistema de financiación autonómica, presidido por el principio de «corresponsabilidad fiscal», se conecta, de forma fundamental, con «la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público» [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3.º; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4.º; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8.º, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.º a)]. Más recientemente, la STC 65/2020 aprecia que «en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia capital como recurso de las haciendas que, además de garantizar determinados rendimientos a estos entes territoriales, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos» (FJ 4.º). Y la STC 37/1987 (como también las SSTC 135/2019, FJ 6.º y 125/2021, FJ 5.º) advirtió que los arts. 9.2.º, 14, 139 y 149.1.1.º CE «no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía» (FJ 10.º).

**La reforma recorta la autonomía financiera de las CC. AA. de régimen común impidiendo minorar el gravamen del IP**, cuando la armonización debería limitar la autonomía tributaria tanto para subir como para reducir la imposición, pues la autonomía fiscal permite mantener, aumentar o disminuir la tributación.

**También se quebranta al no contemplar la bonificación que han establecido ocho CC. AA. con base en la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad**, cuyo fundamento se encuentra en el art. 49 CE otorgando una protección especial a estas personas<sup>7</sup>.

Además, esta restricción requeriría de un proceso de negociación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y luego, de acuerdo con dichos ejes básicos, su aprobación por la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad Autónoma (como se hará en el País Vasco y en Navarra) determinando el alcance y las condiciones de la cesión de tributos a cada CC. AA. Ello debería recogerse en una ley específica de cesión, modificando el Estatuto de Autonomía, como determina el art. 10.2 LOFCA. **Estas leyes específicas de cada CC. AA., junto con la LOFCA y la Ley 22/2009, a la que deben remitirse, forman parte del bloque de constitucionalidad** ex art. 28 LOTC al delimitar competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos (por todas, SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2.º c)<sup>8</sup>.

El informe para la reforma tributaria de 2022 previó cuatro posibles escenarios de reforma del marco de cesión de potestades normativas en este impuesto, partiendo de la formulada por

<sup>7</sup> Las desgravaciones van desde la exención total (Canarias, y Castilla y León), pasando por la bonificación del 99% con el límite de 300.000 euros (Cataluña, Asturias y Aragón) hasta la ampliación del mínimo exento (1,5 millones en Andalucía, 1 millón en Valencia y hasta 800.000 en Extremadura).

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ha hecho una propuesta de enmienda de adición, de modo que el contribuyente pueda aplicarse en el ITSGF una bonificación del 99% en la parte de cuota de los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido y, además, la bonificación aprobada en cada región por la normativa autonómica.

<sup>8</sup> En Madrid se ha aprobado, el 10 de noviembre de 2022, la Ley de defensa de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, en previsión de la aprobación del ITSGF.



la C. A. de Cataluña con un impuesto mínimo por una ley estatal —que es la que se ha adoptado—, hasta unas horquillas sobre el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, lo que permitiría subir o bajar la tributación dentro de unos parámetros. El comité se decantó por una opción intermedia, con un tope máximo de elevación del mínimo exento, un mínimo para la reducción de la tarifa y otro máximo a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra<sup>9</sup>. Como puede observarse, no escoge el modelo elegido por el legislador, sino otro que precisaría una reforma de la LOFCA y de la Ley de Cesión en los términos expuestos.

Respecto de la **solidaridad**, quedaría en entredicho si la bonificación por una Comunidad Autónoma, como es el caso de Madrid, supusiera una menor recaudación disminuyendo la contribución a los fondos de solidaridad, pero no es así. La Comunidad de Madrid es la administración regional de España más competitiva desde el punto de vista fiscal, generando riqueza y empleo, aportando el 19,3% del PIB nacional e incrementando la recaudación, siendo la Comunidad Autónoma que más contribuye a la solidaridad con el resto para financiar los servicios públicos fundamentales<sup>10</sup>. Es importante, también aquí, la vertiente del gasto, orientando la gestión de los recursos públicos por los principios de eficacia, eficiencia y economía, con políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público (art. 31.2 CE).

La función de **coordinación** que impone al Estado el art. 156.1 CE es clave para «garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º). Pero esa coordinación con las CC. AA. de régimen común debe hacerse en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y su armonización podría realizarse limitando las competencias normativas en este impuesto al alza y a la baja, como se hizo en el IRPF. Y también debe operar en el País Vasco (art. 2 Ley de Concierto) y en Navarra (art. 5 Ley de Convenio)<sup>11</sup>.

Una cuestión relevante es que supone una atribución por parte de la Hacienda estatal de la **recaudación** que correspondería a las CC. AA. que lo han bonificado. Y el nuevo impuesto también afectará a las CC. AA. que tengan un tipo inferior en el IP. Los ciudadanos de esas comunidades pagarán dicho impuesto, pero su importe irá, total o parcialmente, a las arcas del Estado. Ello puede forzar a reinstaurar el gravamen en las CC. AA. que lo tienen total o parcialmente bonificado en 2022 (Madrid, Andalucía y Galicia)<sup>12</sup> o el incremento de tipos hasta el 3,5% en aquellas con alícuotas inferiores (Cataluña, 2,75%; Asturias y Murcia, 3%; Cantabria, 3,03%; Baleares, 3,45%), para recuperar esa recaudación. También Navarra (2%) y las diputaciones forales vascas (Vizcaya, 2%; Álava y Guipúzcoa, 2,5%) tienen tipos menores. Por tanto, serán diez las

<sup>9</sup> En los tres casos pone como ejemplo de tope el 10%. Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, IEF, 2022, pp. 722 y ss.

<sup>10</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/28/economia/1643398140\\_244417.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/28/economia/1643398140_244417.html)

<sup>11</sup> AA. VV. (2015), *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, p. 168.

<sup>12</sup> Madrid desde la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas Fiscales y Administrativas. Andalucía recientemente, por la Ley 5/2021, de 20 de octubre, que ha desencadenado la reforma a nivel estatal. Galicia lo tiene bonificado en el 25% desde 2022, por la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.



CC. AA. cuyos contribuyentes se verán afectados por este impuesto, junto a los no residentes con patrimonio en las mismas.

### 3. Capacidad económica y no confiscatoriedad

Advierte la exposición de motivos que «se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma».

Partiendo de la base de que los impuestos se justifican en la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos, **en este caso el contribuyente poseedor de un patrimonio ya tributo por el IRPF**, como manifestación directa de aquella cuando obtuvo la renta con la que lo adquirió, **o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)** cuando lo obtuvo gratuitamente. Es cierto que el objeto económico del ITSGF es el patrimonio y no la renta, pero si para pagarlo hay que utilizar la renta gravada en los otros impuestos puede haber un exceso de imposición, como se deduce del límite de la cuota íntegra fijado en su art. 12. **Además, una gran parte del patrimonio, constituida por bienes inmuebles, ya tributa** mayoritariamente en la imposición local a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y como renta imputada en el IRPF, lo que implica una doble o hasta triple tributación. A ello se suma la implementación del nuevo valor de referencia catastral desde 2022, más próximo al valor de mercado, que incrementará la tributación cuando sea determinado por la Administración (art. 10.1 LIP, modificado por la Ley 11/2021)<sup>13</sup>.

**La tarifa tiene un tipo marginal máximo del 3,5%**, muy por encima del 1,5% que se aplicaba en Francia hasta su supresión, o del 0,85% de Noruega. Incluso con índices de inflación elevados, como en la actualidad, no es sino en las obligaciones del Estado a treinta años donde la rentabilidad alcanza ese tipo marginal, con un 3,565% como tipo de interés medio<sup>14</sup>.

**Dado su carácter complementario con el IP, se prevé la deducción del Impuesto sobre el Patrimonio y se aplica el límite del 60%** que opera también en dicho impuesto con el IRPF, con la misma restricción en la reducción de la cuota. Concretamente, el art. 12 dispone que la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero (con alguna exclusión, como las ganancias y pérdidas generadas en más de un año), **sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100**. Esto último implica una imposición mínima del 20% en el nuevo impuesto.

<sup>13</sup> El informe de personas expertas se hace eco de este problema y propone «evaluar fórmulas de ajuste que permitieran reducir este efecto respecto de los contribuyentes gravados en el IPC». Libro Blanco..., *op. cit.*, 2022, pp. 683 y ss.

<sup>14</sup> <https://www.tesoro.es/deuda-publica/subastas/resultado-ultimas-subastas/obligaciones-del-estado>. Último acceso 27-11-2022.



Además, conforme al art. 31 LIP, **para calcular el límite no se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF**. Por ejemplo, cuadros, joyas, vehículos, embarcaciones, pieles, objetos de arte y antigüedades, vivienda habitual, solares... Al usar la conjunción disyuntiva «o» basta con que concurra una de las dos circunstancias. Así, aunque algunos de estos bienes por destino podrían generar rendimientos mediante su arrendamiento, por naturaleza no lo son y no se incluyen a efectos del límite.

En consecuencia, **cabe hablar de un doble «impuesto mínimo»**. Por un lado, la cuota mínima correspondiente a los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del sujeto pasivo, no susceptible de reducción. De otro, el hecho de que la reducción de la cuota íntegra del IP no pueda superar el 80% de la misma supondrá un impuesto mínimo del 20% de dicha cuota íntegra.

**Ello puede provocar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios no productivos**, en contra del principio de capacidad económica como parámetro o medida de la imposición, **puediendo llegar a ser confiscatorio cuando la carga tributaria total resulte desproporcionada**, conforme al art. 31.1 CE. En tal sentido se ha pronunciado el TC en las sentencias de la plusvalía municipal (26/2017, 37/2017, 59/2017, 72/2017, 126/2019 y 182/2021). En las sentencias de 2017 se determinó la inconstitucionalidad del impuesto cuando no había incremento de valor. En la de 2019 también cuando la cuota a satisfacer era superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; en ambos casos por vulnerar el principio de no confiscatoriedad. La última sentencia, de 26 de octubre de 2021, enjuiciaba una cuota tributaria que suponía un gravamen del 58,98% de la ganancia real y se declaró inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable (FJ 5.º B)<sup>15</sup>. Esta última sentencia supone un cambio trascendental frente a la jurisprudencia anterior, al configurar el principio de capacidad económica no solo como fundamento sino como medida de la imposición, permitiendo el control de constitucionalidad de cada figura tributaria individualmente considerada.

**El doble impuesto mínimo sumado a la cuota del IRPF puede superar el 60% de la base imponible de este impuesto, sin una justificación objetiva y razonable, gravando una capacidad económica ficticia**. Y a los sujetos por obligación real (no residentes e impatriados de la Ley 62/2003) no se les aplica el límite, incrementándose el gravamen. También ha de considerarse que la rentabilidad del patrimonio es inferior al tipo marginal máximo, atendiendo a la situación económica actual, como hace la STC 182/2021. Y en aquellos casos en que supere el 100% de la base imponible del IRPF podría reputarse confiscatorio con base en la STC 126/2019.

En fin, hay que tener en cuenta la **protección de la propiedad** en el art. 1 del Protocolo Número Uno del Convenio Europeo de Derechos Humanos y en el art. 17 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, **para evitar una carga fiscal excesiva y desproporcionada**.

<sup>15</sup> Señala el Tribunal como posibles causas de justificación el motivo extrafiscal, las normas antifraude o la imposibilidad de diseño técnico de otra forma de cálculo. Ninguna de ellas sería aplicable tampoco al ITSGF.



El Tribunal Europeo de Derechos Humanos analiza la legalidad de la medida (en este caso, no se ha utilizado el procedimiento adecuado para la armonización), su justificación por un fin legítimo (la recaudación, que podría ser muy inferior a la prevista considerando el resto de impuestos), y su proporcionalidad, alcanzando el justo equilibrio entre el interés general de la comunidad y la protección del interés individual, con «una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido»<sup>16</sup> (que, en algunos casos concretos, podría no producirse).

#### 4. Seguridad jurídica

Aparte de lo atípico que supone introducir un nuevo impuesto a través de una enmienda a una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias<sup>17</sup>, **su aplicación a un ejercicio fiscal cercano a su devengo**, que supone una retroactividad impropia (o con carácter plenamente retroactivo si se aprueba en 2023), **implica una alteración relevante de la carga tributaria que entraría en tensión, en menor o mayor medida, con el principio constitucional de seguridad jurídica** previsto en el art. 9.3 CE, salvo que se justifique adecuadamente (SSTC 173/1996 y 182/1997). Ello afectaría a la planificación fiscal que hayan hecho los contribuyentes, a lo que se suma el límite de la cuota íntegra con el IRPF, incidiendo la dificultad de previsión fiscal en ambas figuras tributarias. Aunque es un impuesto instantáneo cuyo devengo se produce el 31 de diciembre, en relación con el patrimonio del que sea titular el obligado tributario en dicha fecha, hay algunos casos en los que adquiere relevancia lo sucedido con anterioridad. Por ejemplo, el último trimestre en la cuantificación de valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios o de valores negociados en mercados organizados, los tres últimos años para calificar un bien como afecto, o el plazo mínimo de un año de titularidad del 5% del capital de una entidad o no superior a 90 días como sociedad de valores o de mera tenencia de bienes para la exención de participaciones empresariales.

Tampoco es descartable que se añada alguna cautela en su vigencia con objeto de impedir el efecto anuncio, retrotrayendo su entrada en vigor para evitar movimientos de patrimonio que reduzcan la carga fiscal.

Otra incertidumbre es si **se circunscribirá a dos ejercicios o se alargará** en el tiempo, habida cuenta de la cláusula de revisión y los antecedentes del impuesto excepcional y transitorio creado por la Ley 50/1977, mantenido hasta la Ley 19/1991, y su configuración con «carácter temporal» por el RD-ley 13/2011, inicialmente 2011 y 2012, hasta su conversión en definitivo por la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para 2021. Dicha ley fue recurrida ante el Tribunal Constitucional admitiéndose a trámite el 20 de abril de 2021, y una hipotética

<sup>16</sup> STEDH, de 23 de febrero de 1995, Gasus Dosier c. Países Bajos, núm. 15375/89, ap. 62.

<sup>17</sup> La seguridad jurídica requiere transparencia en la legislación y que las enmiendas sean congruentes con el ámbito material del texto principal al que se refieran. Esta enmienda introduce contenido heterogéneo con una materia distinta y de superior entidad a la de la ley, provocando una incongruencia material entre la enmienda y el texto principal con consecuencias negativas en el plano parlamentario y en el propio sistema constitucional, aunque no constituya una infracción constitucional conforme a las SSTC 119/2011 y 136/2011. Cfr. SANTAOLALLA LÓPEZ, F., «¿Es la homogeneidad material condición indispensable de las iniciativas legislativas?», *Revista de las Cortes Generales*, núm. 83, 2011, p. 174.



declaración de inconstitucionalidad afectaría al ITSGF por la remisión prácticamente en bloque de su articulado a la LIP<sup>18</sup>.

De otra parte, hay **aspectos en el IP que generan inseguridad jurídica** relativos al sujeto pasivo (cuando no coincide el titular jurídico con el titular real), a las reglas de valoración (donde activos económicamente semejantes pueden tener valores muy distintos: inmuebles, participaciones sociales no cotizadas, obras de arte...) y a la inexistencia de un reglamento que lo desarrolle, salvo en lo relativo a la exención de activos afectos y participaciones empresariales por el RD 1704/1999, que ha quedado obsoleto.

Por último, **es criticable la deficiente técnica legislativa utilizada en la configuración de aspectos esenciales** como el hecho imponible y la escala, por la indeterminación de los supuestos de no sujeción y exención, o el límite de la cuota. Así como el hecho imponible lo constituye la «titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros» (art. 3), cabe inferir la no sujeción hasta dicho importe<sup>19</sup>. Y dado que el primer tramo de la escala —hasta 3.000.000 euros de base liquidable— opera con un tipo del 0% (art. 11), puede interpretarse que el mínimo total no sometido a imposición es de 6.000.000 de euros, a los que se sumarían los 700.000 euros en obligación personal y 300.000 euros por vivienda habitual<sup>20</sup>. Tampoco está clara la forma en que opera el límite de la cuota íntegra (art. 12), al referirse a «las cuotas» sin más, pues, si se toma la cuota íntegra del IP en lugar de la efectivamente satisfecha, no se cumpliría con la finalidad de la norma en aquellas Comunidades con bonificación<sup>21</sup>.

## 5. Conclusiones

La aprobación del ITSGF supone, *de facto*, una **intromisión en las competencias normativas de las CC. AA. de régimen común en el IP**, al impedir bonificar dicho impuesto en las que lo habían hecho, restringiendo su autonomía financiera contemplada en la CE y apropiándose de la recaudación.

Hay una **sobreimposición de la propiedad inmobiliaria con la superposición a este impuesto del IBI y la imputación de rentas en el IRPF**, acrecentada en los casos en que opere el valor

<sup>18</sup> N.º de asunto: 1798-2021, en relación con el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, que eleva el tipo de gravamen y lo convierte en indefinido. El recurrente considera que se ha podido vulnerar el art. 31 CE al introducir modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

[https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP\\_2021\\_043/P%201798-2021.pdf](https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_043/P%201798-2021.pdf)

Debe señalarse que su transformación en impuesto permanente no se incluye en la habilitación presupuestaria de la Disposición final segunda de la LIP, por lo que podría contravenir la prohibición del art. 134.7 CE.

<sup>19</sup> Cabe apreciar una discordancia con el objeto del impuesto, que «grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros», como también lo indica el párrafo V de la exposición de motivos, por lo que cabría colegir que es un supuesto de exención.

<sup>20</sup> Tampoco es correcto el diseño de la deducción del IP para evitar la doble imposición, al referirlo a «la cuota... del ejercicio» (art. 15), al tratarse de un impuesto instantáneo, aunque cíclico, sin período impositivo. Comparto las apreciaciones hechas por Javier SEIJO en la AEDAF, el 30-11-2022, en esta orientación.

<sup>21</sup> Convengo, en tal sentido, con Carlos FERRER que otra interpretación iría contra el espíritu de la norma, AEDAF, 30-11-2022.



de referencia catastral. **Debería permitirse deducir en la imposición sobre el patrimonio (IP e ITSGF) la cuota satisfecha en ambos casos.** Este hecho, unido a la cuota mínima de los patrimonios improductivos y al impuesto mínimo del 20%, **puede provocar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios no productivos**, en contra del principio de capacidad económica como parámetro o medida de la imposición, **pudiendo llegar a ser confiscatorio cuando la carga tributaria total resulte desproporcionada.**

También **puede afectar a la seguridad jurídica al suponer una alteración relevante del marco tributario en una fecha cercana a su devengo** sin una justificación adecuada, junto con la **falta de certeza de algunas disposiciones de la LIP, a la que se remite el nuevo impuesto, y la deficiente técnica legislativa de la proposición de ley.**



## II. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: UNA VISIÓN CRÍTICA



# Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica

**JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO**

Catedrático de Hacienda Pública  
Universidad de Castilla-La Mancha

Exdirector  
Instituto de Estudios Fiscales

## RESUMEN

En este trabajo se realiza un análisis crítico del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas desde una múltiple perspectiva. En su implementación urgente existen múltiples razones para tener dudas razonables sobre su constitucionalidad, no solo por el formato elegido para su aprobación, sino también por la vulneración de la autonomía financiera de las CC. AA., y por una posible retroactividad en la aplicación del tributo, con efectos en 2022. Pero también se analizan los efectos de la posible deslealtad institucional derivada del hecho de intentar imponer criterios uniformizados de la fiscalidad patrimonial en España. Sin olvidar los efectos económicos y de comportamiento que se derivan de la aplicación de un tributo que no tiene referencia en el ámbito de la Unión Europea y del cambio de las reglas de juego en la toma de decisiones estratégicas para contribuyentes determinantes en las acciones de inversión, financiación y empleo de la economía española.



## Introducción

Los grupos parlamentarios socialista y de Unidas Podemos han presentado el día 10 de noviembre de 2022 enmiendas a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales a empresas energéticas y de entidades de crédito y establecimientos financieros, con el objetivo de introducir un Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Esta medida, que en el pasado ha sido reclamada insistentemente por Unidas Podemos y rechazada por el PSOE, se ha descongelado como respuesta a las políticas de rebajas fiscales impulsadas por el Partido Popular en las Comunidades en las que gobierna, particularmente, Madrid y Andalucía, cuyo anuncio de bonificación de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) al 100% ha sido el detonante de esta acción. La previsión del Ministerio de Hacienda es que el tributo recaudará en torno a 1.500 millones de euros al año, en cada uno de los dos ejercicios en los que se prevé su vigencia, afectando a alrededor de 23.000 contribuyentes. Sin embargo, dado que las cantidades abonadas por los contribuyentes en el IP serán deducibles de este tributo, parece que la recaudación prevista puede estar sobrestimada.

Este impuesto entraría en vigor, si se cumple la voluntad de Ejecutivo en su tramitación, en el ejercicio 2022<sup>1</sup>, por lo que sería obligatoria su declaración en 2023 por el patrimonio neto que se posea en la fecha de devengo del impuesto; es decir, a 31 de diciembre de 2022. Buena parte de la complejidad de la imposición sobre la riqueza en España proviene de las múltiples opciones existentes a la hora de articular las mismas, y se deriva de la proliferación de gravámenes que recaen sobre la posesión y transmisión de la riqueza. Por ello, como introducción, conviene definir y delimitar el **concepto de riqueza como objeto de gravamen**. El término «riqueza» se puede utilizar, de forma coloquial, como sinónimo de propiedad, de patrimonio o de capital, englobando el **conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración, en términos monetarios, poseídos por una persona en un momento temporal dado**. Es importante este matiz, ya que, mientras que la imposición sobre la renta se apoya en variables flujo, como los rendimientos de diferentes fuentes, donde hay que acotar el tiempo de referencia para determinar las bases imponibles; en el caso de la imposición sobre el patrimonio se utilizan variables *stocks*, que se valoran en un momento predeterminado del tiempo; en el caso de los impuestos periódicos sobre el patrimonio, al final del año, generalmente. Es como hacer una **foto fija del conjunto patrimonial** que tiene el sujeto en un determinado momento, que se repite cada ejercicio fiscal sobre una base imponible similar y generando una cuota por la misma base ejercicio tras ejercicio. Cosa que no ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), donde se gravan los rendimientos generados en un ejercicio y por ese ejercicio. De la misma manera, los impuestos sobre transmisiones patrimoniales inciden, de forma accidental, en una única transmisión, bien sea *inter vivos*, *mortis causa* o transmisiones onerosas. Esta es una de las razones por las que existe cierto consenso en mantener, con limitaciones, un impuesto patrimonial como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero también por la que ha ido desapareciendo el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), tal y como lo

<sup>1</sup> El procedimiento parlamentario permite al Senado un plazo de hasta dos meses para la tramitación de la proposición de ley desde su aprobación por el Congreso. Sin embargo, todo el proceso se ha acelerado con el fin de que esté aprobada antes del ejercicio 2023, para que no existan dudas adicionales sobre la legalidad de la exigencia de este tributo en el ejercicio 2022.



define nuestro sistema tributario, en toda la Unión Europea. Únicamente en Noruega y en Suiza existe un gravamen análogo a nuestro IP. Es cierto que existen figuras patrimoniales, que podrían interpretarse como tales, en países cercanos como Portugal o Francia, pero solo gravan el patrimonio inmobiliario, reconociendo la problemática de gravar, de forma integral, el patrimonio de un contribuyente, dadas las dificultades de establecer criterios de valoración patrimonial homogéneos para todas las modalidades de activos reales y financieros, por cuanto surgen discriminaciones en la cuota a pagar en función de la composición patrimonial del contribuyente. Pero también debido al riesgo de deslocalización generalizada de activos de alta movilidad como los financieros. Otros países, como Italia o Bélgica, gravan ciertos activos financieros con limitaciones, tanto espaciales como por su naturaleza, y los Países Bajos han optado por integrar una especie de IP en el impuesto sobre la renta (*box tax*), a través de una imputación de rentas potenciales, similar a la que opera en España en el caso de las imputaciones de rendimientos por patrimonio inmobiliario en el IRPF.

## 1. Principio de capacidad fiscal y confiscatoriedad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Esta comparativa internacional viene a colación por cuanto, si bien la norma reguladora del IP y del ITSGF aparentemente le atribuyen una capacidad contributiva al patrimonio, lo que realmente se está sometiendo a gravamen, y así lo reconoce la práctica del impuesto sobre la renta holandés, por ejemplo, es la renta personal del contribuyente. Implícitamente, en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora del IP, se reconoce su carácter como una figura complementaria del IRPF, o que el impuesto grava la capacidad de pago adicional que la posesión de un patrimonio genera, siendo esa capacidad de pago adicional solo posible entenderla en relación con la generación de rendimientos por parte de dicho patrimonio. Abundando en este razonamiento, si la capacidad económica gravada en el IP no fuese la renta, no tendría sentido el establecimiento del límite conjunto de cuotas de renta y patrimonio, con el fin de evitar su carácter confiscatorio. Siendo el ITSGF sustitutivo, que no complementario del IP, este razonamiento tiene la misma validez para aquél.

La normativa del ITSGF propuesta, establece un límite conjunto similar al que establece la Ley del IP. Por tanto, la cuota íntegra del ITSGF, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrán exceder, para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, es decir, residentes fiscales, del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. Si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota del ITSGF hasta alcanzar ese límite, sin que la reducción pueda exceder del 80%. Es decir, habría una cuota mínima del ITSGF del 20%.

Sobre el **concepto de confiscatoriedad**, desde una perspectiva fiscal, existen múltiples y diversas opiniones. Nuestra Constitución señala que el sistema tributario tiene como piedra angular el principio de capacidad económica. Este principio justifica el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, conjuntamente, con los principios de igualdad y progresividad,



determinan las prestaciones tributarias, pero, además, y de forma taxativa, se señala que el sistema tributario no puede ser confiscatorio, estableciendo límites a la progresividad. Sucesivas sentencias del Tribunal Constitucional, vinculadas a Impuestos patrimoniales como el controvertido Impuesto sobre Incremento en el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, permiten concluir que el concepto de confiscatoriedad no solo afecta al sistema tributario en su conjunto, sino que debe predicarse de cada uno de los tributos que lo conforman, y, desde esta perspectiva, debe valorarse el propuesto ITSGF. En cualquier caso, parece existir un lugar común en el Derecho fiscal comparado, que nos permite afirmar que **un impuesto será confiscatorio e injusto cuando el esfuerzo del contribuyente sea desproporcionado, de tal forma que el trabajo a realizar no compense con el patrimonio obtenido tras la aplicación de los tributos**. Es decir, cuando anula la voluntad del esfuerzo personal, reduciendo los incentivos al trabajo, la posibilidad de ahorro, o la asunción de riesgos tanto empresariales como financieros. Tanto el Tribunal Constitucional Alemán como el Consejo Constitucional francés han entendido que esta circunstancia ocurre, entre otras situaciones, cuando el contribuyente debe abonar cuotas tributarias superiores al 50% de sus rentas anuales por imposición directa, es decir, en nuestro caso, acumulando IRPF, IP y, si procede, el ITSGF.

## 2. Elementos tributarios del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: una visión crítica

El tributo propuesto se va a devengar el 31 de diciembre de cada ejercicio, y, en principio, se aplicaría solo en dos períodos fiscales, si bien en la propia propuesta se recoge la posibilidad, una vez evaluados los efectos de su aplicación, de convertirlo en definitivo. La experiencia española sobre la aplicación extraordinaria y temporal de los tributos nos lleva a intuir que **la voluntad del proponente es mantenerlo indefinidamente**, salvo que los efectos sobre recaudación y movilidad de patrimonios sean tan desastrosos que hagan obligatoria su abolición.

**Este nuevo tributo se plantea como un impuesto de carácter directo, personal y «complementario» del Impuesto sobre el Patrimonio.** Ya en la definición se observa un error conceptual grave por cuanto su planteamiento es más el de ser sustitutivo del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en aquellas Comunidades que lo tienen bonificado, como consecuencia de la aplicación de las normas en vigor sobre autonomía fiscal en la imposición patrimonial consagrada en la legislación sobre tributos cedidos a las Comunidades Autónomas en el modelo de financiación autonómica.

El ITSGF grava el hecho imponible derivado de la posesión del patrimonio neto, para los mismos sujetos pasivos que aplican el IP, es decir, personas físicas, pero modificando el umbral de tributación a 3 millones de euros. La base imponible se calcula aplicando las mismas reglas y criterios de valoración del IP<sup>2</sup>, quedando exento el mínimo de 700.000 euros, por lo que el um-

<sup>2</sup> ITSGF aplicaría las mismas normas que el IP para determinar los sujetos pasivos, las exenciones y para determinar la base imponible, gravando la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, persona física, por aplicación de los criterios de valoración establecidos en ese tributo, y las cargas y gravámenes de naturaleza real, y las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.



bral de tributación se desplazaría hasta los 3.700.000 euros. Además, hay que considerar que los primeros 300.000 euros de la vivienda habitual tampoco se someten a tributación.

La escala de gravamen es similar a la propuesta por el Estado para el IP. A la hora de liquidar este impuesto, en aquellas Comunidades en las que se abone el IP, se podrá deducir la cuota de este impuesto de la que efectivamente se haya satisfecho por el IP.

En el caso de obligación personal de contribuir, es decir, los residentes a efectos fiscales, se aplicaría la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero, en los términos previstos en la Ley del IP. Pero conviene no olvidar, en este punto, que en ninguno de los países de la UE se aplica un impuesto de esta naturaleza, por lo que cabría preguntarse si las cuotas abonadas en aquellos países que aplican tributos sobre patrimonios parciales, como Francia o Portugal, darían derecho a tal deducción. Además, los no residentes no tributan por obligación personal (es decir, por su patrimonio mundial), sino por obligación real (bienes y derechos radicados en España), por lo que no se podría aplicar el mínimo exento previsto para los residentes fiscales en el IP. Esto tiene trascendencia relevante, ya que, para patrimonios similares en España, los no residentes tendrían una cuota diferencial significativamente más alta, lo que supondría una clara discriminación, que fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la UE para el IP, ya que esta discriminación vulnera el artículo 63 del TFUE, en lo que se refiere a la libertad de movimientos de capitales, pero que podría volver a repetirse en el texto del ITSGF, si no se corrige en la regulación definitiva.

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponderán al Estado, es decir, será la Administración Central, a través de la Agencia Tributaria, la encargada de recaudar el nuevo tributo, por lo que debemos, de nuevo y desde la perspectiva de la gestión, **plantearnos la constitucionalidad de este tributo**, al incidir sobre los mismos hechos imposables y sujetos pasivos que el existente IP que gestionan las CC. AA.

### 3. Lealtad institucional y autonomía fiscal

En cualquier proceso de descentralización fiscal, al objeto de mejorar la eficiencia y la transparencia del sistema, y como consecuencia de esta propuesta formulada desde la Administración Central, conviene repasar el significado y las consecuencias de la denominada «**lealtad institucional**» en las relaciones entre los diferentes niveles de Administraciones públicas descentralizadas, y fundamental en la operatividad efectiva de un modelo de financiación autonómica en España. La capacidad normativa de las CC. AA. en el IP se remonta al modelo de financiación autonómica de 2001, y a partir de ese momento se van implementando medidas por parte de las CC. AA. para graduar el tributo en función de sus necesidades y de la filosofía política que subyace en el programa de cada gobierno subcentral, y que han votado sus ciudadanos como mecanismo democrático de revelación de preferencias sociales. En algunas, incrementando los tipos y modificando los elementos tributarios en función de esas necesidades y, en



otras, como Madrid, a través de una bonificación de la cuota del IP al 100%, desde 2010. Por ello, el respeto a esta capacidad normativa de las CC. AA. consagrada en el edificio constitucional, a través de una Ley Orgánica como es la de Financiación Autonómica, debe fundamentarse en la lealtad institucional.

**La lealtad entre las distintas Administraciones públicas es exigencia que se deriva del principio superior de lealtad constitucional y que debe entenderse como el necesario respeto que deben observarse mutuamente tales Administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias**, asegurando que las consecuencias de sus decisiones políticas o administrativas no afectan negativamente a los legítimos intereses de las demás. Se trata, pues, de un elemento fundamental para el correcto funcionamiento del Estado autonómico.

El principio de lealtad institucional, aplicado al ámbito que nos ocupa, debería suponer **la asunción de la responsabilidad de velar porque las decisiones propias, legislativas o de otro tipo, que puedan incidir sobre la política tributaria de otra Administración territorial distinta de la que toma las decisiones, sean objeto de medición, toma en consideración, publicación de impactos y compensación**, y no como consecuencia de intentar imponer una determinada visión ideológica al conjunto de Administraciones gestoras de un país. Dada la preeminencia normativa de la Administración del Estado en muchos de los ámbitos competenciales relevantes, normalmente el debate sobre si se ha producido un adecuado respeto a este principio se centra en la toma de decisiones por parte de la citada Administración que afecten, o puedan afectar, a las finanzas de las administraciones autonómicas.

La valoración del grado de respeto al principio de lealtad institucional en esta materia difícilmente puede arrojar una conclusión bien definida. El propio Tribunal Constitucional no suele otorgar, en sus pronunciamientos, categoría de criterio jurídico vinculante al principio de lealtad institucional y eso genera conflictos competenciales. La asunción que de este principio se ha hecho en España está resultando poco útil y su uso, en gran medida, se está utilizando como «arma arrojadiza» frente a Administraciones que no son del mismo color político, siendo deseable que pase a ser concebido como un criterio jurídico que pueda dar lugar, bien a la anulación o corrección de las normas que infrinjan su contenido negativo o positivo, bien a la necesaria toma de las oportunas medidas de compensación económica. **Para un adecuado funcionamiento del Estado autonómico sería necesaria una evolución normativa y la asunción de un compromiso mutuo institucional, anclado en el generalizado respeto a las normas constitucionales, para concretar jurídicamente el citado principio de lealtad, tanto en un plano interpretativo como aplicativo**, superando su existencia como mero principio retórico.

El Gobierno lleva algunos meses tratando de revisar el alcance y significado de la fiscalidad autonómica. Es evidente que el modelo tributario de las administraciones autonómicas ha producido diferencias en la presión fiscal entre CC. AA. Estas diferencias se han traducido en un debate creciente, en el que se contraponen los efectos, supuestamente negativos, de la llamada «competencia fiscal», con los efectos positivos de la «corresponsabilidad fiscal». Hay una constatación académica y política por la que, sin un nivel elevado de autonomía tributaria, no



puede cumplirse el principio de corresponsabilidad fiscal, por el que debe existir una alta correlación entre las decisiones de gasto que adopta un gobierno y los impuestos que exige a sus ciudadanos para financiarlas. La corresponsabilidad exige, también, un importante grado de visibilidad, de forma que los ciudadanos puedan identificar los costes y beneficios recibidos de las políticas de ingresos y gastos públicos.

En materia tributaria, como se ha puesto de relieve en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de la financiación autonómica de 2017, esta es una de las tareas pendientes de nuestro sistema de financiación autonómica: que los contribuyentes conozcan, de forma adecuada, los impuestos que pagan a cada nivel de gobierno. Se favorece, así, la rendición de cuentas por parte de los gobiernos a los votantes, que pueden ejercer un mayor control sobre las decisiones de gasto público, lo que, a su vez, impulsa la disciplina fiscal y constituye un incentivo para la realización de políticas de impulso al crecimiento económico. Para sus detractores, la competencia fiscal puede tener efectos negativos sobre la asignación de recursos, ya que incentiva la movilidad, principalmente de los contribuyentes de rentas elevadas, hacia regiones con una presión fiscal más reducida.

A lo largo de los últimos años, **se han ido consolidando diferencias importantes en la carga tributaria que soportan los contribuyentes en función de su comunidad autónoma de residencia**, y la política tributaria puede contemplarse como un factor relevante de la competitividad de las regiones y de su capacidad para atraer inversiones directas de empresas y ciudadanos a su territorio. Sin embargo, entendemos que deben realizarse una serie de matizaciones a las demandas de introducir límites a la autonomía tributaria. En primer lugar, compartimos la idea sobre la necesidad de armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas o tipos de gravamen. y posiblemente a las deducciones o bonificaciones de la cuota.

En segundo lugar, una parte importante de las diferencias de tributación existentes no están provocadas por bajadas de impuestos en algunas CC. AA., sino por subidas de impuestos aprobadas por otras. Esta situación es evidente en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que los incrementos en los tipos de gravamen aprobados por algunas Comunidades resultan muy superiores a las reducciones aprobadas en otras. Lo mismo sucede en otros impuestos como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o la imposición propia autonómica. En realidad, solamente en el caso de los Impuestos sobre el Patrimonio y, singularmente, en el de Sucesiones y Donaciones, puede apreciarse la denominada «competencia fiscal a la baja».

En tercer lugar, **las demandas de armonización se circunscriben a las CC. AA. de régimen común, dejando fuera de las mismas, precisamente, a las Comunidades que disfrutaban de un mayor nivel de autonomía tributaria, las forales, para no entrar en colisión con los regímenes de Concierto y Convenio Económico**. Si nos referimos, nuevamente, al impuesto más controvertido, el de Sucesiones y Donaciones, no deberíamos olvidar que las CC. AA. que introdujeron las primeras bonificaciones en la tributación de herencias y donaciones entre padres e hijos



fueron, precisamente, las limítrofes con el País Vasco y Navarra, en respuesta a los tipos de gravamen más reducidos que se aplicaban en ellas, con el fin de evitar el efecto frontera en la movilidad residencial y patrimonial. ¿Afectaría el nuevo Impuesto sobre Grandes Fortunas previsto a los territorios forales? ¿De qué manera? ¿Cómo va a afectar a los Concierdos y Convenios Económicos con los territorios forales? Porque, si no es así, tendríamos un problema. ¿Estarán las CC. AA. dispuestas a sufrir un recorte en sus competencias normativas, consolidadas a través de un proceso histórico de profundización de la corresponsabilidad fiscal en sucesivos modelos de financiación, por la vía de hechos consumados, y no negociados, en un nuevo modelo de financiación? ¿Es compatible esta tendencia a la recentralización fiscal, como la que se propone con el ITSGF, con modelos de organización federalizantes, como defienden los partidos que soportan el Gobierno? No hay duda de que el tributo, tal y como está planteado, se ha construido sobre la base del Impuesto sobre el Patrimonio, con el objetivo de que lo paguen los contribuyentes de las regiones que, hoy en día, lo bonifican. Se trata, por tanto, de una **armonización fiscal encubierta, imponiendo el Gobierno una determinada filosofía fiscal y hurtando a las CC. AA. su margen de maniobra para diseñar su propia política tributaria en beneficio de sus ciudadanos.**

Esta injerencia en la política fiscal autonómica podría tener, como consecuencia, la adopción de **medidas de reacción** ante una acción desleal de la Administración del Estado, como puede ser la elevación de tipos en las Comunidades Autónomas perjudicadas por su implantación, que serán todas aquellas que lo bonifican o que aplican tipos marginales inferiores a la escala propuesta en el ITSGF con el fin de evitar un trasvase de recaudación desde estas hacia el Estado. Pero también existe la posibilidad de que se devuelva tal bonificación a los afectados utilizando múltiples formatos como podría ser, por ejemplo, aplicar deducciones en el IRPF por inversión en determinados activos reales o financieros en el tramo autonómico del IRPF, concentrados en aquellos contribuyentes que puedan verse penalizados con el ITSGF, con un beneficio probable sobre la financiación, inversión y empleo del correspondiente territorio.

En todo caso, **los impuestos sobre la riqueza han demostrado su inoperancia para cumplir adecuadamente la misión esencial que se les atribuye clásicamente: conseguir una menor concentración en la distribución de la riqueza.** Al mismo tiempo, **los beneficios fiscales y las posibilidades de planificación y elusión fiscal han convertido a los impuestos sobre la riqueza y su transmisión en gravámenes sobre la pequeña propiedad y las clases medias.** Si la normativa sobre bases y beneficios fiscales se mantiene como en el actual IP, es probable que los mecanismos de planificación fiscal que ya operan en este puedan extrapolarse, en mayor grado, al nuevo tributo, dadas las mayores posibilidades de planificación fiscal de los grandes contribuyentes, lo que provocaría un vaciamiento recaudatorio del ITSGF, generando ineficiencias asignativas al distorsionar decisiones económicas fundamentales. En definitiva, **escasa recaudación con efectos desincentivo muy relevantes para el conjunto de la economía.**

Pero, como ya hemos comentado, este nuevo tributo no solo va a afectar a los contribuyentes de CC. AA. que tengan bonificada al 100% la cuota del IP. También a aquellas CC. AA. que tengan tipos marginales inferiores al tipo máximo aplicable en el ITSGF. Como la tarifa del



impuesto es idéntica, con carácter general, a la del IP (donde el tipo marginal a partir de los 10 millones de euros ya se elevó al 3,5% en los PGE de 2021), y al ser deducible el pago del ITSGF, el nivel de afectación va a ser mayor, ya que se verán implicados los contribuyentes que cumplan los requisitos de sujeción del ITSGF de aquellas regiones que aplican tipos marginales en Patrimonio inferiores al 3,5% del ITSGF. Es el caso de Asturias (3%), Baleares (3,45%), Cantabria (3,03%), Murcia (3%), Cataluña (2,75%) y, pendiente de la compatibilidad entre normativa común y foral, el País Vasco y Navarra. Así pues, no solo los contribuyentes de Comunidades como Andalucía, Galicia o Madrid, con bonificaciones en cuota en vigor, tendrán que pagar el nuevo impuesto, sino que también tendrán que pagarlo los patrimonios elevados de otras regiones, cuando su tipo marginal máximo sea inferior al 3,5%. Esto tiene una implicación inmediata: les obligará a modificar sus tipos marginales máximos al alza con el fin de evitar que la recaudación diferencial vaya a las arcas de la Hacienda Central y no a la de las propias Comunidades Autónomas. Además, este impuesto tampoco dejaría exentos aquellos contribuyentes que, actualmente, no abonan el IP por la existencia de beneficios fiscales de carácter regional, como pueden ser, a título de ejemplo, la bonificación para patrimonios protegidos de personas con discapacidad que aplican Aragón, Asturias o Cataluña, o las bonificaciones sobre bienes de interés cultural de Baleares. Todo un sinsentido cuando la autonomía fiscal decae en beneficio de la Hacienda Central, penalizando hasta siete Comunidades Autónomas, a los no residentes con patrimonios significativos en España, pero también a algunas empresas familiares como comentaremos más adelante.

Finalmente, todas estas cuestiones relativas a la competencia fiscal deben abordarse desde una perspectiva más amplia, relativa a la competitividad regional. En sucesivas ediciones del Informe de la Competitividad Regional de España, se destaca que «en un entorno de competencia y mercados globalizados, las Comunidades Autónomas que dispongan de mejores activos en innovación, eficiencia empresarial, capital humano o entorno institucional son las que van a generar mayores oportunidades y capacidades para lograr una destacada posición competitiva, y un mayor nivel de desarrollo económico y social». Uno de los ejes fundamentales de la competitividad regional es el entorno institucional, que, sin duda, se ve favorecido por todos los factores positivos vinculados a la corresponsabilidad fiscal. No por casualidad, las tres Comunidades que encabezan el *ranking* de competitividad regional, Madrid, el País Vasco y Navarra, son también las más atractivas fiscalmente, a la vez que las menos endeudadas junto con Canarias.

#### 4. Posibles efectos económicos y de comportamiento del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas<sup>3</sup>

El nuevo impuesto va a afectar, principalmente, a la **inversión de altos patrimonios en España que, fundamentalmente, tienen depositado su capital en gestoras de Fondos de Inversión y**

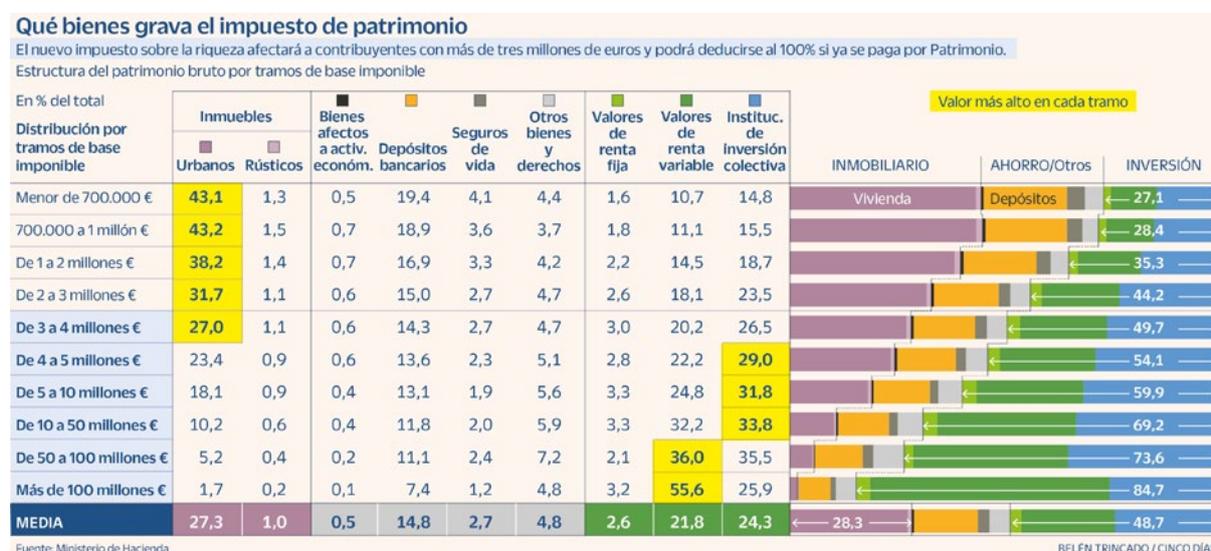
<sup>3</sup> Sobre las posibles repercusiones del ITSGF para las Haciendas autonómicas, sin entrar a valorar esta figura tributaria, se recomienda ver MARTÍNEZ, D., DÍAZ, M. y MARÍN, C. (2022): «El impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio», FEDEA, Apuntes, n.º 2022-29, Madrid.



**en acciones de empresas.** Así lo demuestran los datos oficiales del Ministerio de Hacienda y Función Pública, de los que se puede extraer una radiografía de la estructura del patrimonio bruto por tramos de base imponible.

TABLA 1

**Estructura del patrimonio bruto por tramos de base imponible**



La única diferencia entre las dos figuras es que, mientras que el IP entra a funcionar, con carácter general, desde los 700.000 euros de riqueza (aunque hay CC. AA., que reducen este mínimo exento), el nuevo tributo lo va a hacer desde los 3,7 millones con algunos ajustes por vivienda). En consecuencia, con la base de datos del IP se pueden acotar los colectivos afectados, con ciertas precauciones. De los 212.284 declarantes de Patrimonio en 2019, último ejercicio con datos, 189.538, o lo que es lo mismo, el 89,3%, tienen un patrimonio neto por debajo de los 3 millones. Un 5,83% (12.382 contribuyentes) son declarantes de IP con patrimonio neto en 3 y 5 millones, por lo que se les aplicaría el tipo del 1,7%, una vez superado el mínimo exento del ITSGF. El 3,34% (6.668 contribuyentes) tienen un patrimonio neto entre 5 y 10 millones, por lo que aplicarían un tipo marginal del 2,1% en este tramo de base imponible. Mientras que al 1,74% (3.696 contribuyentes) se le aplicaría el tipo marginal máximo de gravamen. En definitiva, **la aplicación del ITSGF va a suponer cambios sustanciales de las reglas de comportamiento de determinados inversores, especialmente en el caso de empresas familiares que han relajado sus mecanismos de planificación fiscal en algunas Comunidades debido a la consolidación de las bonificaciones fiscales**, introduciendo efectos perversos en la seguridad jurídica en la toma de decisiones, no solo de carácter empresarial sino también personal.

La conjunción del incremento de los tipos en la base imponible del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, proyectados para 2023, con la exigencia de este tributo, pone de manifiesto la voluntad del Gobierno de acosar a aquellos colectivos que tienen capacidad de

generar ahorro y facilitar la inversión en un momento crítico de la economía española<sup>4</sup>. Con este escenario **resulta necesaria una adecuada planificación de la generación de rendimientos y tenencia del patrimonio financiero**, por cuanto ahora sería el momento, antes de que finalice el año, para revisar operaciones de transmisión patrimonial, así como las que originan fuertes ganancias patrimoniales o repartos de dividendos, porque si se realizan antes de la fecha de devengo de ITSGF o del ejercicio fiscal próximo, pueden tener una tributación sustancialmente menor.

En todo caso, **se van a desarrollar estrategias fiscales tendentes a limitar o evitar el impacto del tributo a través de mecanismos diversos**. Entre ellos, proceder a la distribución patrimonial y donación de bienes en aquellas Comunidades que tienen bonificado el Impuesto sobre Sucesiones; estudiar posibles transferencias de bienes privativos a la sociedad de gananciales para promediar patrimonios entre cónyuges; periodificar los rendimientos para optimizar la utilización del límite conjunto de renta-patrimonio, o bien constituir algún tipo de empresa familiar con exención en el IP, aunque, dados los requisitos de aplicación, sería una solución a medio plazo, pero no descartable dada la posibilidad de que se convierta en un tributo permanente. Sin olvidar la posible deslocalización del contribuyente fijando residencia fiscal en otros países y pueda demostrar que el núcleo fundamental de su actividad económica no radica en España.

En definitiva, se trata de un tributo que:

- **Invade competencias normativas de las Comunidades Autónomas**, ya que actúa bajo la premisa de imponer a estas los criterios fiscales del actual Gobierno central, conculcando la autonomía fiscal y modificando, por la puerta de atrás, el actual modelo de financiación autonómica por injerencia en las competencias normativas reconocidas a aquellas.
- **Las CC. AA. se verán obligadas a recuperar, o incluso subir, el IP para patrimonios superiores al umbral estatal establecido en el ITSGF**, ya que aquellas que no lo hagan verán que la recaudación de este tributo en su territorio irá a las arcas del Estado, sin que haya un ahorro para sus ciudadanos. En consecuencia, se limita la capacidad de las CC. AA. de modular la fiscalidad sobre el patrimonio que les confiere la normativa vigente.
- **Puede ser confiscatorio en mayor medida, si cabe, que el IP**, ya que su arquitectura legal, la deficiente incardinación con el propio IP y con el IRPF y, en general, la falta del sentido del impuesto hacen que se someta a gravamen una capacidad económica que le es ajena, la renta, determinando una carga tributaria sobre la base de una magnitud, el valor patrimonial, que se halla desconectada de esa capacidad económica real.

<sup>4</sup> Sobre las implicaciones que el ITSGF tiene en cuota, para diferentes tipos de contribuyentes de alta capacidad, se recomienda ver las simulaciones realizadas, para diferentes cuantías de base imponible, por el Registro de Economistas Asesores Fiscales, Consejo General de Economistas, España.



- **Su entrada en vigor para el ejercicio 2022 plantea problemas de inseguridad jurídica y de indefensión del contribuyente**, al no poder realizar una adecuada planificación fiscal conociendo, en todo momento, las normas tributarias a las que se enfrenta en el ejercicio fiscal 2022. Esto afecta, especialmente, a los beneficios fiscales de la empresa familiar que tiene requisitos, condiciones y plazos cuyo cumplimiento puede ser complicado en el ejercicio 2022 al aplicar los vigentes en el IP de la C. A. de situación, y que se verían agravados con el tributo estatal. En algunas CC. AA. existen interpretaciones flexibles de ciertos requisitos de la empresa familiar que nos tememos la Agencia Tributaria estatal no va a asumir en un impuesto estatal como el ITSGF.
- **Desde el punto de vista procedimental, existen serias dudas de que un tributo de esta magnitud pueda aprobarse como enmienda a un proyecto de Ley que nada tiene que ver con el objeto del tributo, y no en forma de proyecto de ley**, que permita una discusión sosegada, que garantice el debate parlamentario, siguiendo los procedimientos tasados para aprobación de leyes tributarias que permitirían, en su caso, un margen de mejora del tributo. La urgencia no se justifica más que desde una perspectiva preelectoral y de las exigencias de apoyo político de los socios que dan estabilidad al actual Gobierno de coalición.
- **Se trata de un tributo de carácter finalista**, ya que, con el fin de maquillar su aplicación desde un enfoque de *marketing* político, se establece una afectación a la financiación de políticas de apoyo a los más vulnerables. Los impuestos finalistas son contrarios a una práctica presupuestaria sana. Los impuestos generales, basados en capacidades de pago, deben dedicarse a la cobertura del conjunto de políticas públicas, sin afectaciones *a priori* que limitan la autonomía del Parlamento para definir y ordenar prioridades en sus políticas públicas. Adicionalmente, se viene constatando, secularmente, que el desarrollo de políticas públicas es mucho más eficaz cuando se hace desde la vertiente presupuestaria del gasto, y no a través de impuestos que suelen comportar distorsiones asignativas que afectan a las posibilidades de crecimiento económico de un país. En definitiva, se debe recaudar con impuestos eficientes y justos, para poder gastar con solidaridad.
- En conclusión, **existen múltiples razones para tener dudas razonables sobre su constitucionalidad**, no solo por el formato elegido para su aprobación, sino también por la **vulneración de la autonomía financiera de las CC. AA.**, y por una **posible retroactividad en la aplicación del tributo**, con efectos en 2022. Por ello, es importante, que cuando se proceda a la autoliquidación del ITSGF, se impugne la misma para garantizarse la devolución de la cuota, en el caso de que el tributo sea declarado inconstitucional. La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que viene estableciendo el alto Tribunal, limita la posibilidad de reembolso de un impuesto anulado a los contribuyentes que hayan impugnado la cuota.



# El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal

**JUAN F. CORONA RAMÓN**

Catedrático de Hacienda Pública  
Universitat Abat Oliba CEU

Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

## RESUMEN

Todo Estado de Derecho moderno debería respetar los principios de la imposición, establecidos como consecuencia del avance de la Doctrina hacendística a lo largo del tiempo. Por encima de todo, ello supone el respeto a la equidad, eficiencia y suficiencia del sistema y de las figuras tributarias que lo integran.

El «Impuesto Temporal» conculca el principio de equidad, generando un proceso de doble imposición en cadena, al gravar, una vez más, rendimientos que ya han satisfecho tributos en su generación, y los satisfarán en su utilización.

Supone un ataque frontal a la eficiencia económica, al constituirse como un fuerte desincentivo al ahorro y la inversión, variables macroeconómicas clave para garantizar el crecimiento económico y la creación de empleo; al margen de su aportación despreciable desde el punto de vista de la suficiencia, en particular si consideramos la recaudación en términos netos.

Por último, la necesaria consideración de la competitividad fiscal en el sistema comparado aconseja sumarse al modelo imperante en el mundo, y especialmente en la Unión Europea, caracterizado por evitar el gravamen directo a la riqueza neta de las personas.

En suma, se trata de un impuesto anacrónico, que no respeta los principios de la imposición comúnmente aceptados, y empeora notablemente la competitividad de la economía española frente a los restantes países de la Unión Europea y del resto del mundo.



Vivimos en una época entregada al conocimiento «light» (también podríamos denominarlo «low cost») caracterizada por el olvido del saber acumulado a lo largo de generaciones, así como del voluntarismo considerado por encima de la realidad. Como no podría ser de otra manera, el sistema fiscal, en general, y algunas figuras tributarias, en particular, se están viendo afectadas por la tendencia imperante al simplismo y a la demagogia. En este sentido, el denominado «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» resulta un ejemplo perfecto. Por dicho motivo, conviene analizarlo detalladamente a la luz de la Teoría de la Hacienda Pública y considerar el rol que jugaría en un entorno económico internacional como el actual.

## 1. Los principios de la imposición

Conviene empezar recordando que los sistemas fiscales son un medio (para financiar el gasto público) y no una finalidad en sí mismos. Los criterios tradicionales, comúnmente aceptados, exigen equidad, eficiencia y suficiencia en la construcción de los sistemas tributarios. Ello requiere:

- **El sistema fiscal debe permitir una administración justa y no arbitraria**, y debe ser estable y *comprendible* para el contribuyente.
- **La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa**, haciendo que cada uno pague su parte justa.
- **Los impuestos se deben elegir de manera que resulte mínima su interferencia con las decisiones económicas** de los mercados, permitiendo su funcionamiento eficiente.
- **La estructura fiscal debe facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento económicos.**
- **La recaudación obtenida debe ser significativa desde el punto de vista de la financiación del gasto público.**
- **El coste de administración y cumplimiento debe ser todo lo bajo que resulte compatible con el resto de los objetivos.**

Centrándonos en el objetivo de la **equidad**, esta se ha considerado, históricamente, como una combinación de la aplicación de los principios del beneficio y de la capacidad de pago, que permitían conjugar la justicia con la eficiencia. Por eso resulta desaconsejable centrarse, exclusivamente, en la capacidad de pago. En cualquier caso, **la equidad impositiva precisa el establecimiento de una medida cuantitativa de la capacidad de pago**. A este respecto, existen tres índices que permiten medirla de forma precisa: riqueza, renta y consumo.



Los primeros sistemas fiscales utilizados en Europa se centraron en la riqueza como indicador. Con el progreso de la sociedad industrial y el desarrollo de la economía monetaria, a comienzos del siglo XX se empezó a considerar la renta personal como índice expresivo de la capacidad de pago. En las últimas décadas, el consumo ha hecho su aparición, combinándose con la renta como base de la capacidad de pago, de manera paralela al olvido de la variable riqueza. La renta y el consumo son manifestaciones reales de la capacidad de pago, la riqueza lo es presuntamente, y se incorporará a los indicadores básicos en el momento en que se convierta en un flujo monetario, de inversión o de consumo.

Pasando a considerar la **eficiencia**, una premisa ineludible es la constatación de importantes costes asociados a la imposición:

- **Costes de administración**, imprescindibles para recaudar los impuestos y asegurar el buen funcionamiento del sistema tributario.
- **Costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales** por parte del contribuyente, que tiene que asumir el tiempo dedicado a los procesos de autoliquidación y pago, así como los cada vez más necesarios costes económicos de asesoramiento fiscal.
- **Coste de eficiencia o bienestar** originado, ya que la imposición genera distorsiones que alteran el comportamiento de los agentes económicos, y que se materializan en un exceso de carga o coste de eficiencia.

El pago de un impuesto implica una transferencia de renta del sector privado al sector público, de cuantía equivalente a la recaudación. Esta carga genera un clásico «efecto renta». Por otra parte, los impuestos distorsionan el comportamiento de los agentes económicos, induciéndoles a abandonar aquellas actividades relativamente más gravadas, en beneficio de las menos gravadas. Esta alteración en el comportamiento de los contribuyentes, motivada por razones fiscales y no por motivos de productividad, causa una pérdida de bienestar adicional, conocida como «exceso de gravamen», y debe ser tenida muy en cuenta a la hora de establecer cualquier tributo.

Desde el punto de vista de la **suficiencia**, al margen del montante de la recaudación bruta, debe tenerse en cuenta el citado «exceso de gravamen», junto con los costes indirectos asumidos por los contribuyentes, y los costes directos a los que se enfrenta la Administración pública. La recaudación real obtenida solo puede entenderse con estas premisas, y conduce, en la práctica, a figuras tributarias cuyo impacto sobre la tesorería pública puede ser muy reducido, o incluso negativo.

A partir de estas ideas básicas, la Hacienda Pública contemporánea ha llegado a un consenso sobre los **principios de la imposición**, que pueden sintetizarse de la siguiente forma: generalidad, igualdad, proporcionalidad, suficiencia, flexibilidad, transparencia, comodidad y favorecimiento del desarrollo. En esencia ello implica:



- **Generalidad:** Evitar el dirigismo fiscal en la determinación del sujeto pasivo.
- **Igualdad:** Garantizar la equidad vertical y horizontal.
- **Proporcionalidad:** Ajustar las cargas a los índices que reflejen la capacidad de pago.
- **Suficiencia:** Disponer de ingresos ordinarios para la cobertura de gastos ordinarios.
- **Flexibilidad:** Adecuar la variación en los ingresos públicos a la variación del crecimiento económico.
- **Transparencia:** Normas inteligibles, claras y precisas en el establecimiento de deberes y derechos.
- **Comodidad:** Facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus deberes.
- **Favorecimiento del desarrollo:** No obstaculizar el crecimiento económico y tener una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.

Conviene añadir que, en los últimos años, y como consecuencia de los avances acaecidos en el ámbito de la economía del sector público, **se ha apreciado un claro desplazamiento de la atención desde los contenidos «formales» de los principios impositivos hacia el análisis económico de los efectos de los impuestos.** Las sociedades avanzadas de nuestros días están más preocupadas por evitar que los impuestos creen problemas en el funcionamiento de la economía, que por el hecho de conseguir avances teóricos en el proceso distributivo. El desarrollo económico permite concentrarse en cuestiones de eficiencia y de incentivos, en el marco de modelos de economía social de mercado con sectores públicos enormemente desarrollados.

En la práctica, todas estas cuestiones han generado un cambio importante sobre los modelos fiscales de mediados del siglo XX (desde la finalización de la II Guerra Mundial hasta la década de los ochenta), orientado a la desaparición de la imposición sobre la riqueza (que subsiste, en la actualidad, relacionada con la transmisión de la misma), ya que su adecuación a las normas que deben informar un buen sistema fiscal resulta inexistente. En este sentido, la paulatina desaparición de los impuestos sobre la riqueza se ha justificado sobre la base de los principios de equidad, eficiencia y suficiencia.

En realidad, la riqueza ya se encuentra gravada, en un sistema como el español, tanto en su manifestación estática (Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Bienes Inmuebles) como en la dinámica (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).

**El Impuesto sobre el Patrimonio supone, *de facto*, una doble imposición sobre el mismo hecho imponible,** puesto que todo activo patrimonial recibido por una persona física lo es, bien



como consecuencia de su trabajo o actividad profesional (gravada por el IRPF), bien como rendimiento o ganancia derivada de inversiones financieras o inmobiliarias (también sujetas al Impuesto sobre la Renta), o bien como consecuencia de una donación o de una adquisición hereditaria (sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Al mismo tiempo, **conceptualmente se está tributando por hechos que ya están gravados**, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, o de los rendimientos presuntos en renta, por ejemplo. Todos ellos son, en realidad, impuestos sobre el patrimonio. **La propuesta de un Impuesto sobre Grandes Fortunas supone, en la práctica, una triple imposición, conculcando todo planteamiento de justicia tributaria.**

En cuanto a la **suficiencia**, incluso con tipos efectivos elevados y un mínimo exento situado muy lejos del concepto de «gran fortuna», su recaudación, como ya sucede con la del Impuesto sobre el Patrimonio, será residual en términos brutos, y mucho más en términos netos, si consideramos los costes en que incurriría la Administración para gestionar el tributo.

Por último, desde el punto de vista de la **eficiencia económica**, constituye un desincentivo potente al ahorro y a la inversión, dos variables macroeconómicas esenciales para el crecimiento y el empleo en toda economía. La finalidad de todo sistema fiscal es la recaudación con el fin de financiar los servicios públicos, y tratar de hacerlo de forma equitativa, fomentando el ahorro y la inversión, así como la competitividad de la economía. Efectivamente, para el crecimiento de un país es necesario un marco regulatorio sencillo, con capacidad de incentivar la inversión y que simplifique los procedimientos administrativos. La principal fuente de inversión y creación de empleo de un país es, siempre, el patrimonio de sus ciudadanos. Gravar, adicionalmente, los patrimonios que más pueden influir en el crecimiento de la economía nacional va en contra de toda lógica.

## 2. La competitividad fiscal

Al margen de las cuestiones de técnica y de justicia tributaria que se han considerado, es preciso reconocer, con claridad, el entorno económico en el que se encuentra nuestro país. Vivimos en una economía globalizada, en la que nos encontramos compitiendo con el resto de las economías del mundo y, en especial, con los restantes miembros de la Unión Europea. El sistema fiscal debe orientarse a competir ventajosamente en dicho marco. Y ello, en dos direcciones: la **atracción del talento y capital procedente del exterior**, y el **mantenimiento del propio de nuestro país**. No se trata, necesariamente, de disponer del sistema fiscal más atractivo del mundo sino de evitar la presencia de elementos negativos y desincentivadores, en particular con nuestros competidores más directos.

Precisamente, en el ámbito que estamos analizando, merece la pena detenerse en la realidad actual de la Unión Europea. Para ello, basta con reconocer el hecho de que **únicamente España dispone de un impuesto global, específico y recurrente sobre la riqueza neta de los individuos**



(y solo Noruega y Suiza en el resto de Europa). De hecho, en los últimos años, varios países suprimieron su impuesto sobre el patrimonio. Es el caso de Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

El caso de Suecia merece una atención especial porque, además de eliminar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el año 2004, los buenos resultados económicos animaron a sus gobernantes a eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio en 2007, algo que está permitiendo el regreso de muchos empresarios a su país de origen y la repatriación de sus negocios y patrimonio.

Adicionalmente, la situación actual en la UE aclara, considerablemente, el panorama futuro, con independencia de la modalidad de armonización fiscal que pueda adoptarse. En principio, existen dos sistemas alternativos para conseguir la convergencia de los sistemas fiscales europeos. Un proceso coordinado y dirigido desde Bruselas, o un proceso de competencia en el que cada país establezca su sistema tributario de acuerdo con sus propios intereses, en función de las estrategias previstas por los demás países.

El grado de avance del **proceso de integración fiscal interno en la Unión**, se desarrolla, históricamente, a un ritmo considerablemente lento. Resulta lógico que así sea, si sumamos dos efectos complementarios: la exigencia política, a efectos legales, que dificulta la consecución de acuerdos; y la propia lógica del proceso, que puede describirse, sencillamente, como una variante del «dilema del prisionero multipersona». De acuerdo con los juegos de estrategia de estas características, en ausencia de coordinación, la opción más interesante resulta ser la competencia. A medida que se incrementa el número de países dispuestos a cooperar aumentan las ventajas de ser colaborativo, pero cuando el número de países que opta por la cooperación es muy elevado, vuelven a primar las ventajas económicas de competir fiscalmente, en un entorno caracterizado por una tendencia importante a la convergencia impositiva.

Particularizando la aplicación de estas conclusiones al ámbito de la tributación sobre la riqueza, y en concreto en la que recae sobre el gravamen de los activos patrimoniales, resulta evidente que **la estrategia óptima consiste en sumarse a la tendencia mayoritaria, es decir, en suprimir los impuestos en cuestión**. Desde el punto de vista del corto plazo, el sistema comparado vigente resulta muy clarificador, pero es que, a medio y largo, cualquier hipotético avance en la armonización de la tributación de la riqueza en la UE establecería la inexistencia de tal tipo de impuesto.

En este escenario, lo aconsejable sería aproximarse a la «moda» tributaria, suprimiendo el Impuesto sobre el Patrimonio en vigor, pero en ningún caso optando por la situación contraria, creando un nuevo gravamen sobre los activos patrimoniales. En esta tesitura, resulta especialmente nocivo el «efecto anuncio» que tal política puede generar, en el interior de España, pero especialmente en el exterior. **El mero anuncio de este gravamen supone, para muchos potenciales contribuyentes a la Hacienda española, un desincentivo muy serio que viene a sumarse a los ya existentes, pero, además, supone un duro golpe a la seguridad jurídica, ya**



bastante cuestionada. Es impensable la introducción de un impuesto de estas características en un país europeo avanzado. La imagen de un país en el que se crean figuras impositivas por interés político, sin la más mínima consideración por los principios tributarios, no es defendible en nuestros días.

Los empresarios y los inversores, nacionales e internacionales, requieren un ámbito jurídico y fiscal sensato, conocido, fácil de interpretar y duradero, que les permita llevar a cabo una planificación estratégica fiable y sin sorpresas.

### 3. Conclusión

En definitiva, el «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» es un **tributo anacrónico**, que **se mueve en la dirección opuesta hacia la que camina el resto del mundo**, y **cuya propia denominación presenta tintes claramente decimonónicos**. Crear un impuesto temporal en el ejercicio en que se va a conseguir la máxima recaudación histórica de la Hacienda española, sin deflactar las tarifas por la inflación, y con un nombre que apela a planteamientos políticos del pasado, carece de cualquier posible defensa.

Pero, por encima de todo, su análisis, desde el punto de vista de la doctrina tributaria y de la competitividad fiscal internacional, no ofrece ningún tipo de duda. **El impuesto conculca los principios básicos de la imposición y las tendencias doctrinales de nuestros días**. En todo estado de Derecho es preciso satisfacer una serie de principios básicos que respeten a los contribuyentes e incentiven el crecimiento económico, que es la mejor política social posible, porque está directamente correlacionada con la creación de empleo.



# El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico

**SALVADOR RUIZ GALLUD**

Socio

Equipo Económico

## RESUMEN

Mediante el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas el Gobierno potencia una figura tributaria técnicamente caduca que desincentiva el ahorro, el emprendimiento y la asunción de riesgos, causa doble imposición y motiva la deslocalización de contribuyentes, al ser muy pocos los países que mantienen un impuesto similar (ningún otro de la Unión Europea).

Las continuas referencias a la crisis como justificación del Impuesto no son coherentes con el aumento de la recaudación que vienen experimentando importantes conceptos tributarios, lo que hace patente, en cambio, la finalidad de transmitir un mensaje netamente político de gravamen de los ciudadanos de patrimonio elevado.

El Impuesto rompe de manera especialmente radical con la seguridad jurídica exigible desde el mismo plano constitucional, por (i) venir falto de evaluación desde funcionarios e instituciones públicas expertas (al introducirse mediante proposición de ley), (ii) haberse incorporado de manera tardía en enmienda presentada a la finalización de la tramitación parlamentaria en el Congreso, y (iii) a pesar de ello preverse su inmediata entrada en vigor, lo que le daría carácter retroactivo, defraudando así la confianza legítima de los ciudadanos. En abstracto, las señales de todo ello para potenciales inversores en España son muy negativas.

Pero, además, el Impuesto vulnera manifiestamente la normativa reguladora de las competencias financieras y tributarias autonómicas, lo que, junto con el resto de las cuestiones señaladas, lo convertirá en fuente de conflicto político y de importante litigiosidad.



## 1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la insistencia política en una figura tributaria técnicamente caduca. Un mal punto de partida

El Gobierno ha decidido crear un **nuevo tributo** que grava el patrimonio neto de las personas físicas si su importe excede de 3.000.000 de euros (tras aplicar un mínimo exento de 700.000 euros), que se superpone al tradicional Impuesto sobre el Patrimonio (IP en adelante), que seguirá vigente, consiguiendo así un (elevado) mínimo de imposición en todo el Estado (excepto en Ceuta y Melilla, donde no se exigirá la nueva figura) mediante la anulación implícita de determinadas ventajas aprobadas en ciertas Comunidades Autónomas (CC. AA.).

Se trata del llamado **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas** (ITSGF en adelante), que adolece de todos los defectos propios de un gravamen sobre el patrimonio.

**El ITSGF replicará la estructura del IP** (valoración de activos, exenciones, devengo, etc.). Los tipos impositivos previstos son los mismos de la parte superior de la tarifa vigente estatal del IP. **El diseño anunciado para el ITSGF se completa permitiéndose deducir la cuota del IP para determinar la cuota a pagar por el ITSGF**, con lo que trata de evitarse la tacha de doble imposición sobre el patrimonio. **Seguirá operando un límite conjunto ITSGF-IP-IRPF**, de manera que la suma de cuotas de dichos tributos no pueda exceder del 60% de la base imponible del IRPF, con ciertas precisiones. **Y en el ITSGF también podrán aplicarse los incentivos a la empresa familiar** —exención de activos empresariales y de acciones o participaciones en sociedades familiares, bajo ciertas condiciones—.

El IP se ha venido exigiendo en España desde 1978, si bien en su origen tenía sobre todo justificación censal, de obtención de datos sobre los activos potencialmente generadores de rentas propiedad de los ciudadanos. Esa idea ha perdido relevancia ante las múltiples fuentes de información de que dispone hoy la Administración tributaria.

En cambio, **se puede considerar que el IP constituye hoy una figura tributaria trasnochada que desincentiva el ahorro, el emprendimiento y la asunción de riesgos, y que causa doble imposición** respecto de la renta ahorrada —sujeta previamente al IRPF—, renta que incluso puede acabar tributando por tercera vez en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Asimismo, si los rendimientos generados por los activos son inferiores al IP exigido por ellos, **el impuesto tendría carácter confiscatorio**, al perjudicar la fuente productora de ingresos. Recordemos, además, que **el IP constituye un importante incentivo para la deslocalización de contribuyentes**, al ser muy pocos los países que mantienen un impuesto similar, como luego veremos. Finalmente, el IP es aliciente para que los no residentes liquiden sus propiedades en España, para evitar una imposición que les alcanza por vía de obligación real. Todo ello, en contraste con la escasa capacidad recaudatoria del impuesto.

El **Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria** (en adelante LBRT), elaborado por un comité de expertos designados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública y difundido a comienzos de 2022, apunta como justificación del IP a la **corrección de la desigualdad y sus efectos adversos sobre el crecimiento económico**, al **aumento de la eficiencia en el uso del capital**



(la imposición en el IRPF sobre las rentas del capital productivo, como un inmueble arrendado, favorece, en términos relativos, al capital improductivo, siendo este, por ello, también gravado por el IP), a la **lucha contra la evasión fiscal en la imposición sobre la renta personal** (el IP permite un mejor control de los activos y, por ello, de sus rentas), y a la **complementación de la progresividad del IRPF** (al gravar el IP las plusvalías de los activos no realizadas o latentes).

**Apunta el propio LBRT a la posibilidad de suprimir el impuesto**, acudiendo en tal caso a alternativas que lo suplan en las funciones antes señaladas, como la graduación del IRPF con arreglo al patrimonio del contribuyente, el aumento del gravamen en el IRPF sobre las rentas del capital o una mayor imposición sobre los bienes suntuarios o improductivos, los activos financieros o los intangibles.

Por tanto, **son muchas las razones para considerar obsoleto el tradicional IP y, por tanto, ahora también el ITSGF**.

## 2. La falta de justificación económica del ITSGF: la finalidad principal del nuevo tributo no es recaudatoria, sino de traslado por el Gobierno de un mensaje de contenido político

Uno de los argumentos utilizados por el Gobierno para justificar la introducción del nuevo impuesto es considerarlo como una de las medidas fiscales *«que permiten avanzar hacia un sistema tributario más justo al contemplar una mayor contribución de los grandes patrimonios y las grandes empresas»*. Se dice también que *«el objetivo es lograr una mayor cohesión social y un reparto más justo de la crisis bajo la premisa de que aporten más quienes más tienen»*. (Nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Función Pública, de 29 de septiembre).

Sin embargo, **las continuas referencias a la crisis no son coherentes con el aumento de la recaudación que vienen experimentando algunos conceptos tributarios** como consecuencia de la inflación y de las revisiones salariales provocadas por ella. La inflación permite un aumento directo de la recaudación del IVA y de los Impuestos Especiales, mientras que los mayores salarios aumentan más que proporcionalmente la recaudación del IRPF, dada su tarifa progresiva<sup>1</sup>.

Las cifras que siguen, extraídas del último informe de recaudación tributaria publicado por la AEAT (a la fecha de cierre este trabajo), son muy expresivas.

<sup>1</sup> Como es sabido, en un impuesto progresivo un aumento de la base imponible conlleva un aumento del porcentaje de impuesto exigido (cuota tributaria). Es así que el incremento nominal de los salarios, que no su aumento en términos reales esto es, descontando la inflación, determina en el IRPF un mayor tipo medio sobre los mismos, aumentando de manera importante e injusta el gravamen personal.



TABLA 1

**Evolución, hasta octubre de 2022, de la recaudación de los principales impuestos**

Cifras en millones de euros

Concepto	Enero a octubre		Diferencia	Diferencia (%)
	2021	2022		
IRPF	80.069	92.717	12.648	15,80%
IS	22.479	29.388	6.909	30,74%
IVA	63.903	75.345	11.442	17,91%
IIEE	16.668	17.028	360	2,16%
TOTAL	183.119	214.478	31.359	17,12%

Fuente: AEAT.

Por tanto, aun solo atendiendo a los cuatro grandes impuestos gestionados por la AEAT, si se contrastan las cifras de los ingresos para el período de enero a octubre de 2022, con las del mismo período de 2021, el incremento de la recaudación se cifra en 31.359 millones de euros, lo que supone un 17,12% de aumento.

Esas cifras pueden contrastarse con la previsión de recaudación para el ITSGF señalada en el «Plan Presupuestario 2023» del Reino de España, remitido por el Gobierno a Bruselas el pasado 15 de octubre. Según el Plan, **el potencial recaudatorio de la nueva figura es de 1.500 millones anuales** (exigibles a 23.000 contribuyentes potenciales), lo que en términos relativos convierte al nuevo impuesto en un mero figurante de nuestro sistema tributario.

**En definitiva, con el ITSGF se trata no tanto de compensar la reducción de la recaudación impositiva originada por la crisis reducción que no se ha producido, sino, más bien, de abrir cauces para transmitir mensajes netamente políticos de imposición sobre los ciudadanos de patrimonio elevado y para financiar un gasto público desordenado.**

### 3. La implantación del nuevo impuesto producirá efectos indeseables de deslocalización de contribuyentes ubicados en España y de desincentivación de la venida a España de nuevos obligados tributarios

En el Libro Blanco se constata la **escasísima presencia de los impuestos sobre el patrimonio en los sistemas tributarios de nuestro entorno. Ningún otro país de la Unión Europea exige un impuesto de esa naturaleza<sup>2</sup>.**

<sup>2</sup> El LBRT realiza un **análisis comparado** del IP en otros países, constatando que **únicamente existe un impuesto de tal carácter en España, Noruega y Suiza**. Por otra parte, en **Holanda** el impuesto sobre la renta se ajusta según importe del patrimonio personal (se imputa una renta presunta calculada sobre dicho importe). En **Luxemburgo** existe un impuesto sobre la riqueza neta de las personas jurídicas. Finalmente, **otros países gravan solo la titularidad de determinados activos: Francia**, los bienes inmuebles; **Italia**, los bienes inmuebles y activos financieros, pero, unos y otros solo si se sitúan en el extranjero; **Portugal**, los inmuebles de personas físicas y jurídicas ubicados en Portugal no afectos a actividades económicas; y **Bélgica**, las cuentas de valores. En general, **en los impuestos citados se atiende al valor de mercado** de los activos y **los tipos son más reducidos** que en nuestro IP.

Esta es la razón por la que **la introducción del ITSGF en nuestro sistema tributario contribuirá de manera relevante a identificar a España en el escenario internacional como jurisdicción de imposición elevada**, mensaje para el que son especialmente receptivos los contribuyentes de mayor capacidad económica, que en muchas ocasiones arrastran tras de sí emprendimiento, actividad empresarial y empleo. De manera que dejarán de venir a España muchos de los ciudadanos que se hubieran planteado un cambio de residencia a nuestro país y, a la inversa, podrían planificar su marcha los contribuyentes residentes que se vean más afectados por la nueva imposición. De hecho, ese efecto refractario de nuevos impatriados se viene produciendo antes de la aprobación parlamentaria del ITSGF, debido al ya vigente **efecto anuncio**.

Esa señalización de nuestro país y esos indeseables efectos son especialmente absurdos si se considera la escasa recaudación que en términos relativos supondrá la nueva figura, calculada en 1.500 millones de euros en el «Plan Presupuestario 2023» antes citado.

**El discurso político de respaldo del ITSGF resulta del todo contradictorio con los nuevos incentivos a la venida a España de emprendedores**, contenidos en el proyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, ya aprobado por las Cortes Generales y pendiente de publicación en el BOE. Entre esos incentivos se cuentan las mejoras del régimen especial del IRPF de «trabajadores desplazados a territorio español», conocido usualmente como régimen de «impatriados» (art. 93 de la Ley 35/2006, del IRPF).

Recuérdese que **vivimos tiempos de feroz competencia en el ámbito internacional para atraer startups, inversión tecnológica y, en general, contribuyentes de rentas elevadas**. En algunos países, como Portugal o Italia, se viene apostando fuerte en el terreno fiscal por la atracción de talento. En **Portugal**, el régimen de «residentes no habituales» permite tributar a los recién llegados en el impuesto sobre la renta portugués a un tipo fijo del 20%, en general solo por las rentas de fuente portuguesa y durante 10 años; los rendimientos de fuente extranjera no tributan en Portugal si los convenios que mantiene dicho país con las jurisdicciones de fuente de las rentas prevén la posibilidad de su gravamen en origen. Por su parte, **Italia** mantiene una política muy estable y coherente de atracción de ciudadanos de rentas altas hacia ese país, eximiendo a los nuevos residentes de tributar por un 70% de sus rentas (por tanto, se tributa por solo el 30% de lo ganado), porcentaje que llega al 90% si se trata de investigadores, o de nuevos residentes que ubican su domicilio en las regiones del sur de Italia.

Tanto es así que **el nuevo ITSGF perjudicará nuestra competitividad y constituirá una traba importante en la senda de atracción de talento y actividad económica hacia España, que se evidencia así en el plano internacional como país inamistoso con los ciudadanos de rentas altas**.

#### **4. El anómalo cauce parlamentario aprovechado para el establecimiento del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas**

Hasta la fecha, **la práctica parlamentaria seguida para la creación de un nuevo impuesto estatal** o para la introducción de modificaciones en una figura tributaria ya creada, ha consistido



siempre en la preparación por el Ministerio de Hacienda de un **anteproyecto de ley** que se somete a consulta popular y cuyo texto se ajusta, en su caso, tras la verificación de los resultados de la consulta. Además, para garantizar que la disposición en ciernes respete, tanto las reglas constitucionales como el resto de las normas del sistema y los principios que inspiran nuestro Derecho, se solicita dictamen (no vinculante) del Consejo de Estado, junto con otros informes que decida el Gobierno para asegurar el buen fin de la norma<sup>3</sup>. Uno de ellos, sin duda, para el caso del ITSGF habría de ser el dictamen del Consejo de Política Fiscal y Financiera, además con carácter vinculante, como luego se dirá. También se prepara la llamada Memoria de Impacto Normativo.

Con todo ello, el proyecto de ley así perfilado es aprobado como tal por el Gobierno y remitido a las Cortes Generales para su tramitación parlamentaria de acuerdo con las previsiones del Reglamento del Congreso de los Diputados y del Senado, proceso en el que el futuro texto legal tiene oportunidad de seguir mejorando gracias al debate en el seno de las cámaras y mediante las correspondientes enmiendas.

Recuérdese, además, que en la Administración del Estado prestan sus servicios profesionales valiosos, funcionarios de elevado perfil técnico, que desde la redacción del primer borrador y en los sucesivos trámites, también aseguran que los futuros textos legales tengan la forma y el contenido adecuados.

¿Cómo se ha operado, en cambio, para la introducción del nuevo ITSGF?

El nuevo impuesto se ha formulado mediante **enmienda** presentada a la **Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias**. El propio nombre de la Proposición, recién transcrito, es resultado de otra enmienda que lo ha adaptado a su nuevo contenido.

La citada Proposición de Ley se presentó en el Congreso conjuntamente por los grupos parlamentarios Socialista y Unidas Podemos el pasado **28 de julio de 2022**, pero sin incorporar entonces ninguna referencia al ITSGF, tampoco en su denominación.

Por tanto, **en primer lugar**, el vehículo utilizado en el inicio del cauce parlamentario no ha sido un proyecto de ley preparado por el Gobierno de manera razonable, como ya se explicó, sino, en cambio, una **proposición de ley**. La diferencia fundamental entre uno y otro cauce normativo radica en que, de acuerdo con el Reglamento del Congreso de los Diputados, las proposiciones de ley se adoptan, bien a iniciativa de un diputado con la firma de otros 14 miembros de la Cámara, bien a iniciativa de un grupo parlamentario, en este caso con la sola firma de su portavoz; la proposición se acompaña de una exposición de motivos y de los antecedentes

<sup>3</sup> Véase el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, *del Gobierno*.



necesarios para poder pronunciarse sobre ella. Esto es, los autores de la proposición son diputados muchas veces de insuficiente preparación técnica y excesiva inclinación solo política<sup>4</sup>, lo que, de alguna forma, condicionará la bondad de la ley futura, al no venir el texto preparado ni filtrado por funcionarios cualificados con la necesaria experiencia ni por instituciones públicas expertas, como, en general, sí ocurre con los proyectos de ley.

Pero, además, **en segundo lugar**, la proposición de ley no contenía inicialmente referencia alguna al nuevo impuesto. Su regulación se ha incorporado al texto mediante **enmienda presentada el jueves 10 de noviembre** por los mismos grupos parlamentarios que plantearon la proposición de ley. Ese día era el último para la presentación de enmiendas, cuyo plazo se había prorrogado antes en seis ocasiones. Por tanto, **el Gobierno, a través de sus grupos parlamentarios, retrasó al máximo el conocimiento por el resto de los grupos y por los ciudadanos de las notas del futuro ITSGF**.

Falta, sin embargo, referirnos al **tercer y fundamental hito** de esta cadena de despropósitos, como es el **anticipo de la entrada en vigor del ITSGF, de manera que se devengará, por primera vez, para 2022**; es decir, se hará tributar inmediatamente el patrimonio de propiedad de los contribuyentes a 31 de diciembre de 2022. Téngase en cuenta que **la primera noticia del nuevo impuesto se tuvo en rueda de prensa celebrada por la Ministra de Hacienda y Función Pública el jueves 29 de septiembre**, a raíz de la cual se difundió la correspondiente nota de prensa, en la que se indica lo siguiente: «*Se trata de un impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024, aunque se incluirá una cláusula de revisión para evaluar al término de su vigencia si es necesario mantenerlo o suprimirlo*». Nadie interpretó que esa referencia a 2023 y 2024 pudiera hacerse en términos de caja (en otro caso así tendría que haberse especificado por la Ministra, dada la proximidad del 31 de diciembre de 2022), sino que se consideró en términos de devengo. Esto es, desde ese punto de vista el primer devengo se produciría el 31 de diciembre de 2023, para ingreso del impuesto mediante declaración a presentar en un plazo que terminaría en junio de 2024.

En definitiva, si se leen los diferentes hitos desde la óptica inversa, **todo parece orientado a la aprobación de un nuevo impuesto sin bagaje técnico contrastado, de sello y origen políticos, gestionado de una manera muy apresurada y a espaldas de los ciudadanos, cuando, además, el nuevo tributo va a incidir sobre el patrimonio de estos en el cortísimo plazo**.

<sup>4</sup> El tono eminentemente político de la propuesta queda evidenciado por los antecedentes de la nueva figura. Así, en el programa de Unidas Podemos para las elecciones de noviembre de 2019 se proponía, con detalle, la creación de un **impuesto progresivo sobre las grandes fortunas**, buscando una recaudación del 1% del PIB —unos 12.000 millones de euros—, con tipos crecientes a partir de un 2% para patrimonios superiores a 1.000.000 de euros, alcanzando un 3,5% de tipo máximo. Este impuesto sustituiría al vigente IP y no podría bonificarse por las CC. AA., decía dicho programa electoral. **En abril de 2022, el mismo grupo político de Unidas Podemos presentó, en el Congreso de los Diputados, una proposición de ley «del Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas»**, rechazada por la Cámara el pasado mes de junio. En la proposición se reformula ese impuesto respecto de aquella primera propuesta de 2019, gravándose bases liquidables a partir de 10 millones de euros, con un tipo mínimo del 3,6% y un máximo del 5% (este para el tramo de base que exceda de 150 millones de euros). También se eleva el límite de imposición conjunta con el IRPF, llevándolo gradualmente del 60% al 67% según el importe de la base liquidable.



## 5. La retroactividad del nuevo impuesto patrimonial como uno de los elementos de patente vulneración de la seguridad jurídica

Una de las cuestiones más discutibles del ITSGF es la manera del todo improvisada con la que se pretende introducir, ya avanzadísimo el primer año en que podría ser exigible. Esa situación plantea su **posible retroactividad**, ante la incidencia del nuevo impuesto sobre situaciones jurídicas producidas antes de su establecimiento.

Para la correcta valoración de la cuestión deben tenerse en cuenta los aspectos que siguen.

El apartado Diez de la disposición reguladora del ITSGF, relativa al devengo del impuesto, se expresa en los siguientes términos: «El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha». Se trata de una dicción idéntica a la del artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, *del Impuesto sobre el Patrimonio* (en adelante, Ley del IP).

Por otra parte, el apartado Veintiocho de la disposición reguladora del ITSGF establece la eficacia temporal del impuesto de la siguiente forma: «Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor».

Por tanto, **si la ley que pueda aprobarse** a partir de la todavía hoy *Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*, **entrará en vigor antes de 31 de diciembre 2022 —o incluso en esa misma fecha—, el impuesto sería ya exigible con efectos para el propio año 2022**. A la fecha de este trabajo la proposición de ley ya ha sido aprobada por el Congreso y se ha trasladado al Senado, cámara que carece de derecho de veto.

El ITSGF podría considerarse un **impuesto instantáneo**, por atender a una circunstancia puntual, la estructura y valor del patrimonio del contribuyente a una fecha concreta, el 31 de diciembre del año de que se trate. Por ello, en teoría, no produciría efectos «hacia atrás en el tiempo» (lo que, en una situación similar, sí ocurriría, en cambio, con un impuesto sobre flujos, como el IRPF).

A esa idea cabe oponer diferentes argumentos:

- a) **La valoración en el impuesto de determinadas circunstancias y elementos patrimoniales no se refiere a la fecha del devengo, sino que tiene en cuenta períodos de tiempo anteriores a la entrada en vigor del ITSGF.**

**Que el nuevo impuesto exige «mirar hacia atrás» es indudable.**

Así, los **depósitos en cuenta corriente o de ahorro** se valoran por el saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha de devengo (art. 12 Ley del IP); o las



**acciones negociadas en mercados organizados** se computan según su cotización media del cuarto trimestre (art. 13, Ley del IP); o las condiciones de exención de la **empresa familiar** exigen valorar la situación de las sociedades del grupo a lo largo de todo el año natural (art. 4 Ley del IP), de manera que, para que la participación mantenida en una entidad familiar acceda a la exención, se ha de verificar que dicha entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y eso supone contrastar que **durante más de 90 días del ejercicio social** su activo no esté integrado en más de la mitad por valores o elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

**Se trata ese último trimestre del año, o ese «ejercicio social» de la empresa familiar, de períodos de tiempo anteriores a la entrada en vigor del ITSGF.**

Esas ideas, que sin duda suponen atender a un tiempo anterior al devengo, en el que todavía no se encontraba en vigor el nuevo impuesto, se ven especialmente reforzadas cuando se trata de calcular el **límite conjunto ITSGF-IP-IRPF**, de manera que la suma de cuotas íntegras de dichos tributos no puede exceder el 60% de la base imponible del IRPF (con ciertos ajustes, en los que ahora no entramos). Se trata de una operación en la que se introduce la cuota del IRPF, y este es un impuesto que grava una variable «flujo», la renta (que no variable «fondo»), indudablemente referida a un período de tiempo (el año natural), y no a una fecha concreta.

#### **b) El apresuramiento en la introducción del nuevo impuesto limita absolutamente las posibilidades del contribuyente de organizar su patrimonio considerando las previsiones de la ley.**

Ocurre que el **cauce parlamentario** seguido para la tramitación de la norma que aprueba el impuesto, anómalo desde el punto de vista de la práctica política previa, su irrupción vestida de enmienda en la Proposición de Ley, junto con la fecha prevista para su entrada en vigor, **impiden que los contribuyentes afectados por el ITSGF se organicen adecuadamente para asimilar e integrar el tributo de manera razonable en su planificación fiscal y financiera.**

El derecho a que los ciudadanos dispongan de un tiempo razonable para adaptarse a un nuevo impuesto no está reconocido en nuestra normativa, que sí se refiere, en cambio, al principio de seguridad jurídica.

Dicho lo anterior, puede ser difícil defender, en sí misma, la ilegalidad derivada de la retroactividad de la nueva figura, que, en principio y solo en principio, no está prohibida por nuestra normativa<sup>5</sup> ni por nuestro Tribunal Constitucional. Es discutible la naturaleza de la retroactividad que se produciría en relación con el nuevo ITSGF, pero, desde cierto punto de vista como para algunas de las cuestiones señaladas más arriba, podría llegar a apreciarse como

<sup>5</sup> El art. 10.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, literalmente dispone: «**Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento**». Por tanto, se prevé expresamente la posibilidad de que una norma tributaria incurra en retroactividad.



**retroactividad auténtica** (determinación de consecuencias jurídicas para situaciones creadas y agotadas en el pasado).

Ahora bien, **el propio Tribunal Constitucional advierte de que la posible retroactividad de una disposición tributaria encuentra límites, al no poder presentarse la norma de manera imprevisible**, «sorpresiva e injustificada», sin motivación adecuada, «con **quiebra de la confianza legítima** que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos» (como dice la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 234/2001, entre otras).

**Por tanto, si se analizan de manera integrada: (i) el origen de la disposición; (ii) la tramitación seguida para su aprobación parlamentaria; (iii) la inmediatez de su eficacia temporal; (iv) su evidente innecesariedad desde el punto de vista económico; (v) sus efectos retroactivos; y (vi) su imprevisibilidad; de todo ello, a nuestro juicio, resulta patente la vulneración por el ITSGF de la más elemental seguridad jurídica, contemplada en el artículo 9.3 de la Constitución Española<sup>6</sup>.**

Estas ideas necesitan de una **proyección económica** que va más allá del nuevo impuesto. Porque **la actuación del Gobierno ya viene generando la percepción de que en España los inversores pueden verse expropiados de sus recursos financieros en cualquier momento mediante atropellados cambios normativos.**

## **6. La vulneración por el ITSGF del principio de autonomía financiera de las CC. AA. y de las normas reguladoras del reparto de competencias entre el Estado y las CC. AA.**

El ITSGF no solo vulnera directamente la seguridad jurídica, sino que también incumple la normativa constitucional y de desarrollo del sistema de financiación autonómica.

El nuevo impuesto, en los términos que se vienen comentando, **supondría ir más allá** de los anuncios de meses pasados del Ministerio de Hacienda y Función Pública, **de homogeneizar la normativa del IP** para exigirse un mínimo de impuesto en todas las CC. AA. de régimen común, suprimiéndose así la bonificación total vigente en **Madrid** desde hace años, la también total aprobada en **Andalucía** desde 2022 y la parcial del 25% vigente en **Galicia** (prevista al 50% para 2023)<sup>7</sup>. El ITSGF también supondrá una adición de imposición para patrimonios eleva-

<sup>6</sup> El artículo 9.3 CE dice: «La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, **la seguridad jurídica**, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

<sup>7</sup> El Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de **Andalucía**, añade en la Ley 5/2021 un nuevo artículo 25 bis («bonificación general») relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, que dice: «Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100% de dicha cuota si esta es positiva». De la misma forma, el Proyecto de ley de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de **Galicia**, para el año 2023, modifica el artículo 13 quater («bonificación de la cuota íntegra») del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, que pasa a decir: «Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 50% de su importe». Hasta la fecha (2022) la bonificación que se aplica en Galicia es del 25%.



dos en aquellas CC. AA. en las que la tarifa autonómica alcanza un tipo máximo inferior al tipo marginal máximo de la tarifa del ITSGF (3,5%); eso ocurre en Asturias (tipo máximo del 3%), Islas Baleares (3,45%), Cantabria (3,03%), Cataluña (2,75%) y Murcia (3%). Por su parte, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León y La Rioja mantienen la misma tarifa del Estado, y, por tanto, en ellas no se produce ese efecto. Finalmente, la Comunidad Valenciana tiene tarifa propia, pero con el mismo tipo máximo que el del Estado, mientras que Extremadura autorizó una tarifa con un tipo de hasta el 3,75%, superior, por tanto, al estatal.

Para el País Vasco y Navarra, el apartado 24º de la Disposición reguladora del ITSGF indica, sin concreción alguna:

*La adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto se acordará, respectivamente, en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra.*

Recordemos que en las diputaciones forales vascas y en Navarra se viene exigiendo el IP con normativa autónoma dictada por esos territorios, pero concertada con el Estado, con tipos máximos del 2% (Vizcaya y Navarra) o 2,5% (Álava y Guipúzcoa). Habremos de esperar al efectivo concierto e inmediata aplicación del nuevo impuesto también en los citados territorios, a riesgo de que, si así no se hiciera, quebraría el discurso político de armonización, faltándose gravemente a la equidad.

Técnicamente, la creación, ahora, de un nuevo impuesto que incida sobre el patrimonio de las personas físicas **exigiría su cesión a las CC. AA.** según el consenso obtenido en 2009 en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (año de aprobación del todavía hoy vigente sistema de financiación autonómica) y con arreglo a 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* (en adelante LSF). En virtud de ese consenso y si la Ley 22/2009 no se modificara, el nuevo impuesto podría ser bonificado al 100% por las CC. AA.; sin embargo, la propia Disposición reguladora del ITSGF, en el apartado Dos, prevé expresamente que «el impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas».

La **Ley 22/2009** dice, en el artículo 31, que se transcribe (letra negrita nuestra):

***Artículo 31. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio.***

***1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio.***

*2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio.*



Por otra parte, el artículo 47 señala:

**Artículo 47. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

*1. En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

- a) Mínimo exento.*
- b) Tipo de gravamen.*
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.*

*2. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.*

Esas previsiones de la LSF tienen, a su vez, fundamento en la **Ley Orgánica 8/1980**, de 22 de septiembre, de *Financiación de las Comunidades Autónomas* (en adelante LOFCCAA), que, en su artículo 11, dice:

*Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos:*

(...)

**Impuesto sobre el Patrimonio.**

(...)

Ese anclaje legal supone la articulación del sistema de impuestos cedidos a partir del **consenso entre el Estado y las CC. AA. de régimen común alcanzado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera**. Se trata este de un órgano creado por el artículo 3 de la propia LOFCCAA «para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado». El Consejo lo integran, hoy, la Ministra de Hacienda y Función Pública y los titulares de las Consejerías de Hacienda de cada comunidad o ciudad autónoma.

La LOFCCAA comienza su exposición de motivos indicando:

*El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se ha ido configurando siguiendo las disposiciones constitucionales sobre la base de los acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.*

Y en la exposición de motivos de la LSF son continuas las referencias al **Acuerdo 6/2009, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de reforma del Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía**, Acuerdo de aquel año que contiene, entre sus elementos, el Impuesto sobre el Patrimonio y que es el que se plasma en dicha ley.



De todo lo anterior se desprende que **no es factible crear un nuevo impuesto sobre el patrimonio, con un contenido que deja sin efecto aquel Acuerdo y que vulnera la LSF, sin alcanzar antes, como mínimo, el consenso con las CC. AA. en el seno del Consejo**, algo impracticable en este momento político, al menos con determinadas comunidades. Además de dicho consenso, sería exigible el acuerdo en la correspondiente Comisión Mixta, al modificarse el alcance y las condiciones de la cesión de los tributos.

## 7. A modo de conclusión

En definitiva, **el nuevo impuesto patrimonial constituye un tributo improvisado desde posiciones políticas extremas mediante el que el Estado irrumpe de manera explícita e ilegal en ámbitos de competencia autonómica, para el que se ha buscado una tramitación parlamentaria elusiva del dictamen del Consejo de Estado y de la consulta pública, que seguirá identificando a nuestro país como una jurisdicción de alta imposición a evitar por emprendedores e inversores, y cuya regulación falta a la seguridad jurídica y a la confianza legítima exigibles desde el mismo plano constitucional, al haberse publicitado con escasísima antelación respecto de su primer devengo, impidiendo así una adecuada organización del patrimonio de muchos contribuyentes.**

Por todo ello, el nuevo impuesto nacerá frágil y será fuente de conflictividad política y de importante litigiosidad.



# Publicaciones del Instituto de Estudios Económicos

2023

**REVISTA DEL IEE. Enero.** N.º 1/2023. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.

**COLECCIÓN INFORMES. Enero.** La mejora de la calidad institucional del comercio en España: cuantificación de su impacto económico y social.

**COLECCIÓN INFORMES. Enero.** Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal.

2022

**REVISTA DEL IEE. Noviembre.** N.º 4/2022. La unidad de mercado como reto pendiente para la libertad de empresa. Índice de Libertad Económica 2022.

**OPINIÓN DEL IEE. Octubre.** Los Presupuestos Generales del Estado para 2023.

**OPINIÓN DEL IEE. Octubre.** Por una mejora de los incentivos fiscales a los planes de pensiones. Análisis comparado de la tributación actual del segundo y tercer pilar en Europa.

**PUNTO DE VISTA. Octubre.** Consolidar la recuperación. Aprovechar las oportunidades del crecimiento verde en América Latina.

**COLECCIÓN INFORMES. Septiembre.** Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

**COYUNTURA ECONÓMICA. Julio.** N.º 76. La inflación y la incertidumbre frenan la recuperación de las empresas.

**REVISTA DEL IEE. Julio.** N.º 3/2022. La necesidad de garantizar la propiedad privada en España como condición para la mejora del mercado del alquiler. Índice Internacional de Derechos de Propiedad 2021.

**REVISTA DEL IEE. Junio.** N.º 2/2022. El impacto económico del sector de datos en España. Una propuesta de cuantificación.

**INFORME IEE-CEIM. Abril.** El crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.

**REVISTA DEL IEE. Marzo.** N.º 1/2022. Por una mejora de la eficiencia del gasto público en España.

**EDICIONES ESPECIALES. Febrero.** Libro Blanco para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente.

2021

**COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre.** N.º 75. Una coyuntura condicionada transitoriamente por la inflación.

**COLECCIÓN INFORMES. Diciembre.** Competitividad fiscal 2021. La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria.

**INFORME IEE-CEIM. Noviembre.** El tamaño y el crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.

**OPINIÓN DEL IEE. Noviembre.** Los Presupuestos Generales del Estado para 2022.

**COLECCIÓN ESTUDIOS. Octubre.** El Programa de Pago a Proveedores como instrumento de inyección de liquidez a la empresa.

**COLECCIÓN INFORMES. Septiembre.** Empresa, igualdad de oportunidades y progreso social. Indicador IEE de Igualdad de Oportunidades.

**COYUNTURA ECONÓMICA. Julio.** N.º 74. La recuperación de la economía española necesita de un clima empresarial favorable.

**PUNTO DE VISTA. Junio.** La situación actual y perspectivas de las inversiones energéticas y el sector eléctrico en América Latina.

**REVISTA DEL IEE. Mayo.** N.º 2/2021. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2021.



**INFORME DE OPINIÓN. Abril.** La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico.

**COLECCIÓN INFORMES. Marzo.** La propiedad privada en España. La necesidad de reconocer los derechos de propiedad en materia de vivienda. Índice de Derecho de Propiedad 2020.

**PUNTO DE VISTA. Enero.** La situación actual de la economía en América Latina. Su incidencia sobre las empresas españolas.

**REVISTA DEL IEE. Enero.** N.º 1/2021. Adaptabilidad y flexibilidad para la recuperación económica.

## 2020

**COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre.** N.º 73. Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales.

**INFORME IEE-FIAB. Diciembre.** Impacto de la crisis del COVID-19 en la industria de alimentación y bebidas española.

**INFORME DE OPINIÓN. Noviembre.** Los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

**INFORME DE OPINIÓN. Noviembre.** Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i.

**INFORME IEE-CEIM. Noviembre.** La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional.

**COLECCIÓN INFORMES. Octubre.** Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?

**INFORME IEE-ASCOM. Octubre.** Estudio sobre la función de Compliance en las empresas españolas.

**INFORME DE OPINIÓN. Agosto.** El marco fiscal de los planes de pensiones. La necesidad de fomentar el ahorro para la jubilación.

**COLECCIÓN INFORMES. Julio.** Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica España 2020.

**COYUNTURA ECONÓMICA. Julio.** N.º 72. Crisis de la COVID-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial.

**INFORME DE OPINIÓN. Junio.** Impacto económico de las medidas adoptadas en el contexto de la presente crisis. Los casos de la financiación privada avalada y los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.

**INFORME DE OPINIÓN. Febrero.** Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora.

**PUNTO DE VISTA. Enero.** El Capitalismo. Cambio, evolución y progreso.

## 2019

**COLECCIÓN INFORMES. Diciembre.** La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica.

**COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre.** N.º 71. Una política económica ortodoxa para revertir la desaceleración y reducir la incertidumbre.

**INFORME DE OPINIÓN. Noviembre.** Las buenas prácticas regulatorias.

**COLECCIÓN INFORMES. Noviembre.** La propiedad privada en España. Índice de Derecho de Propiedad 2019.

**COLECCIÓN INFORMES. Octubre.** Índice de Competitividad Fiscal 2019.

**COYUNTURA ECONÓMICA. Junio.** N.º 70. A mayor inestabilidad política, más incertidumbre económica.

**INFORME DE OPINIÓN. Febrero.** Los Presupuestos Generales del Estado para el 2019.



INSTITUTO  
DE ESTUDIOS  
ECONÓMICOS

44

**años**  
*por la economía  
de mercado*



**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona

**CÉSAR GARCÍA NOVOA**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

**JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
Socio Director  
Ideo Legal

**JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad San Pablo CEU

**JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO**  
Catedrático de Hacienda Pública  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Exdirector  
Instituto de Estudios Fiscales

**JUAN F. CORONA RAMÓN**  
Catedrático de Hacienda Pública  
Universitat Abat Oliba CEU  
Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

**SALVADOR RUIZ GALLUD**  
Socio  
Equipo Económico



**INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS**

Tel.: 917 820 580

[iee@ieemadrid.com](mailto:iee@ieemadrid.com)

[www.ieemadrid.es](http://www.ieemadrid.es)