



FACULTAD DE DERECHO

**"ENCAJE DEL IMPUESTO A LAS GRANDES  
FORTUNAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO  
TRIBUTARIO"**

Autor: María Zamora Pardo

5ºE3C

Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

2023



## **Resumen**

Históricamente, los impuestos sobre la riqueza han provocado fuertes polémicas doctrinales entre sus defensores y sus detractores. En este trabajo se va a exponer el nuevo Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, aprobado en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Se analizará el cumplimiento de los presupuestos de constitucionalidad, así como las similitudes con el Impuesto sobre el Patrimonio. Para ello, se expondrá la naturaleza jurídica del tributo, así como sus fundamentos jurídicos y las controversias actuales sobre la cuestión. Se estudiará su repercusión en el Sistema Tributario Español, su relación con otros tributos y las posibles cuestiones de constitucionalidad que puedan suscitarse tras la aprobación de dicho impuesto.

**Palabras clave:** Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, tributo, patrimonio, riqueza, constitucional, retroactividad, competencias, recursos.

## **Abstract**

Historically, wealth taxes have caused strong doctrinal controversies between their supporters and detractors. In this paper, the new Solidarity Tax on Great Fortunes, approved in Law 38/2022 of December 27, 2002, will be discussed. The compliance with the requirements of constitutionality will be analyzed, as well as the similarities with the Wealth Tax. For this purpose, the legal nature of the tax will be presented, as well as its legal grounds and the current controversies on the matter. Its impact on the Spanish tax system, its relationship with other taxes and the possible questions of constitutionality that may arise after the approval of this tax will be studied.

**Key words:** Solidarity Tax on Large Fortunes, tax, equity, wealth, constitutional, retroactivity, powers, appeals.

# ÍNDICE

<b>0. LISTADO DE ABREVIATURAS</b> .....	<b>5</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
1.1. Objetivos, metodología y estructura del estudio.....	7
1.2. Retos y dificultades.....	8
1.3. Motivación.....	9
<b>2. PLANTEAMIENTO</b> .....	<b>10</b>
<b>3. OBJETO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS</b> .....	<b>12</b>
3.1. Caracteres y objeto del impuesto .....	12
3.2. Sujetos pasivos .....	13
3.3. Controversias vinculadas a su naturaleza .....	14
3.4. Devengo, temporalidad y pago .....	16
<b>4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS- CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD</b> .....	<b>18</b>
4.1. Proceso legislativo.....	18
4.2. Invasión del bloque de competencias de la Constitución .....	19
4.3. Vulneración del principio de seguridad jurídica .....	21
4.4. Posibles recursos.....	23
<b>5. RELACIÓN CON OTROS TRIBUTOS</b> .....	<b>26</b>
5.1. Impuesto sobre el Patrimonio.....	26
a. Doble Imposición.....	26
b. Relación con las exenciones.....	28
5.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. ....	31
5.3. Límite conjunto del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	32
5.4. Finalidad armonizadora del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas	36
<b>6. MECANISMOS PARA REDUCIR LA CARGA IMPOSITIVA DEL IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS</b> .....	<b>40</b>
<b>7. CONCLUSIONES</b> .....	<b>44</b>
<b>8. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>46</b>

## 0. LISTADO DE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
AA.VV.	Autores Varios
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC. AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CI	Cuota íntegra
Coord.	Coordinador
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
FJ	Fundamento Jurídico
<i>Ibíd.</i>	<i>Ibidem</i>
<i>Id.</i>	<i>Ídem</i>
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISGF	Impuesto de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas
IGF	Impuesto a las Grandes Fortunas
LIP	Ley Impuesto sobre el Patrimonio
Núm.	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<i>Op. cit.</i>	Obra citada
p.	Página
pp.	Páginas
Ref.	Referencia
TC	Tribunal Constitucional

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objeto el estudio del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, un tributo que se plantea de carácter estatal, directo y personal, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio y que grava los patrimonios netos de cuantía superior a 3.000.000 euros. Este impuesto se ha creado con el objetivo de reforzar el "pacto de rentas" consistente en una serie de medidas de apoyo a la renta real de los más vulnerables, como el establecimiento de ayudas directas a los trabajadores con rentas más bajas o el incremento del Ingreso Mínimo Vital y el intento de armonizar la tributación de la riqueza en las distintas Comunidades Autónomas. El Gobierno ha previsto que se recauden alrededor de 1.500 millones de euros entre 2023 y 2024.

Esta figura tributaria no ha quedado exenta de críticas puesto que algunos autores alegan que provoca una desincentivación en el ahorro, el emprendimiento y la asunción de riesgos. Llama especialmente la atención que ningún otro país de la Unión Europea mantenga un impuesto similar, debido a que, en aquellas regiones en las que llegó a tramitarse, comprobaron sus efectos negativos ya que su escasa recaudación no compensaba las ineficacias y distorsiones en la economía.

Frente a estas críticas también se encuentran las relacionadas a su posible inconstitucionalidad. En la Revista del Instituto de Estudios Económicos<sup>1</sup> se identifican principalmente cuatro motivos por los que podría declararse inconstitucional, debido a su tramitación a través de una enmienda a una proposición de ley de contenido completamente distinto, por su posible invasión del bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas, por la vulneración del principio de seguridad jurídica y por su carácter confiscatorio. La Comunidad de Madrid, partiendo de estos cuatro motivos, ha planteado un recurso ante el Tribunal Constitucional contra el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas pidiendo la suspensión cautelar de su aplicación. A la Comunidad de Madrid se le ha unido se le ha unido el Gobierno Andaluz, presidido por Juanma Moreno, presentando otro recurso de inconstitucionalidad y pidiendo la suspensión cautelar para evitar "perjuicios irreparables". Defiende que

---

<sup>1</sup> Véase AA.VV. "El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad." *Instituto de Estudios Económicos* (núm. 1/2023), (dir. Izquierdo Llanes, G.), 2023.

mientras que con País Vasco y Navarra se pactará en comisión mixta la adaptación del nuevo impuesto, para el resto de las Comunidades supone un agravio comparativo.

### **1.1.Objetivos, metodología y estructura del estudio**

El objetivo del presente trabajo es estudiar el nuevo Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas desde una perspectiva crítica con el fin de analizar su posible vulneración de los principios constitucionales. Para ello, es importante considerar la naturaleza que se le atribuye al impuesto y las finalidades conforme a las cuales se aprueba, además de investigar si efectivamente se cumplen, puesto que será fundamental a la hora de analizar la constitucionalidad del tributo. Otro de los objetivos del estudio es investigar los posibles mecanismos existentes para evitar su imposición, para lo cual se examinarán las exenciones recogidas en la Ley y la relación con otros tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Junto a los mecanismos mencionados, plantearé la posible impugnación de la autoliquidación y sus consecuencias, con el fin de estudiar la posibilidad de obtener una devolución en caso de que el impuesto fuese declarado inconstitucional. Pese a esto, la respuesta a las cuestiones que se plantean no está cerrada, se espera el pronunciamiento de los Tribunales Españoles, por lo que el propósito es conseguir una visión crítica de la cuestión.

El método que se va a emplear en el presente trabajo para analizar el nuevo tributo, el Impuesto a las Grandes Fortunas, consiste en recoger toda la normativa existente relativa al impuesto y a impuestos similares en el Boletín Oficial del Estado, así como análisis e informes realizados por distintos despachos de abogados y organizaciones económicas como Uría Menéndez, Cuatrecasas o el Instituto de Estudios Económicos, pues al ser un impuesto totalmente nuevo no cuenta con jurisprudencia española. Se ha buscado una perspectiva crítica basada en el debate que suscita el tributo, así como una descripción detallada de sus elementos.

En lo que a estructura del trabajo se refiere, en primer lugar, se planteará su origen haciendo referencia al Impuesto sobre el Patrimonio y a su creación. Asimismo, se estudiará y detallará como base la naturaleza jurídica y el objeto del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas. A continuación, se analizarán los fundamentos

jurídicos por los cuales se podría plantear una cuestión de inconstitucional al tributo. El Impuesto a las Grandes Fortunas ha arrojado dudas en algunos aspectos como su proceso legislativo o la invasión del bloque de competencias de la Constitución.

Finalmente analizaremos su relación con otros tributos, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, junto a los que se establece el límite conjunto. También nos remitiremos a las finalidades armonizadora y recaudatoria por las que se justifica la creación de este nuevo impuesto.

## **1.2.Retos y dificultades**

Pese a que el Impuesto a las Grandes Fortunas es muy similar al Impuesto sobre el Patrimonio, el principal reto surge por ser un tributo nuevo en el Sistema Fiscal Español por lo que no cuenta con precedentes legales o jurisprudencia relevante que se pueda utilizar para interpretar o aplicar las leyes fiscales que lo regulan.

Entre sus dificultades se encuentra que ha suscitado un gran debate político generando desafíos adicionales para su implementación y administración. La oposición política ha liderado fuertes críticas frente a este tributo pues consideran que perjudicará a la economía del país, desincentivará la inversión y el crecimiento económico y además penaliza el éxito empresarial.

Asimismo, la rapidez con la que se ha aprobado ha contribuido a la incertidumbre jurídica por parte de los contribuyentes, quienes no han contado con tiempo para planificarse fiscalmente.

Es por estas dificultades que existe una distorsión entre la realidad jurídica y social acerca de esta nueva figura tributaria en la que se basa el trabajo. Como he dicho, el objetivo es mostrar una visión crítica de la cuestión, sin verse influenciada por las distintas opiniones políticas.

### **1.3.Motivación**

La tendencia en Europa ha sido la supresión de aquellos impuestos que gravan el patrimonio y la riqueza personal, debido a su impacto negativo en las economías de los países. En la situación actual de España, de crisis económica debido a la alta inflación y los conflictos internacionales como la Guerra de Ucrania, se ha optado por gravar los patrimonios de determinados grandes grupos económicos para dotar de recursos a la acción pública a través de un Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas.

La elección del tema la he realizado debido a mi vocación por el Derecho Tributario y mi interés por la Economía. La novedad del tributo supone un tema muy interesante para analizar el sistema fiscal español y cómo se grava el patrimonio y riqueza personal de las personas. Llama mi atención la controversia que suscita el tributo, así como la finalidad redistributiva de la renta de los ciudadanos en la que se fundamenta el impuesto. A través de este trabajo busco valorar la posible vulneración de los principios constitucionales que defienden los detractores del impuesto para lo cual es necesario previamente entender los aspectos esenciales del tributo.

## 2. PLANTEAMIENTO

La imposición patrimonial ha sido objeto de fuertes polémicas entre diferentes sectores y, pese a que en Europa la tendencia ha sido la supresión del Impuesto del Patrimonio debido a la competitividad del sistema fiscal entre países, la movilidad del capital y las dificultades administrativas del tributo, en España se encuentra en vigor regulado por el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre<sup>2</sup>.

La finalidad de la imposición sobre la riqueza es contribuir a la redistribución fiscal de los contribuyentes reduciendo la concentración de rentas y riquezas e incrementando la equidad. Mediante los diferentes tributos que buscan regular el patrimonio se busca una mayor eficiencia en la asignación de los recursos, evitar la concentración de la riqueza en unos pocos y contribuir así a una mejor distribución de ésta, ya que la acumulación de los flujos de ahorro y las sucesiones de riqueza intergeneracionales han contribuido a una mayor desigualdad<sup>3</sup>.

El Impuesto del Patrimonio surge como instrumento de control con el fin de aumentar la progresividad del sistema tributario y gravar la totalidad de la riqueza de una persona. En España se establece por primera vez por la Ley 19/1991, de 6 de junio y se suprime a partir del ejercicio de 2008 debido a que, principalmente, se gravaban patrimonios medios perdiendo su verdadera finalidad. En 2011, a través de Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, el IP se restablece con carácter temporal durante dos años justificando la necesidad de asegurar la estabilidad de la economía nacional y favorecer el empleo por aplicación del principio de equidad. Si bien originariamente era temporal hasta 2012, las necesidades presupuestarias motivaron desde 2013 su prórroga anual argumentando su idoneidad para la consolidación fiscal<sup>4</sup>.

Dado que su objetivo es una distribución equitativa de la riqueza y de la renta se constituye como un tributo complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, al igual que este, su titularidad corresponde al Estado, pero a diferencia del

---

<sup>2</sup> Véase García de Pablos, J. F. “Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n. 259, 2012, p. 28, (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3912485>)

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 29.

<sup>4</sup> Véase AA.VV. *TODO FISCAL 2020*. CISS PRAXIS. Mellado Benavente, F. M (coord.), 2020, p. 980.

IRPF se cede íntegramente a las Comunidades Autónomas para la financiación de su presupuesto autonómico. Así, el alcance de las competencias normativas del IP recogido en el art. 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece que las Comunidades podrán asumir competencias sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Al amparo de lo dispuesto en el citado art. 47, las diferentes Comunidades Autónomas han aplicado bonificaciones en su territorio. Por ejemplo, la Comunidad de Madrid y Andalucía han establecido una bonificación del 100% sobre la cuota resultante, si ésta fuese positiva. Por lo tanto, nos encontramos que en cada Comunidad se regula conforme a unas deducciones y bonificaciones diferentes.

Ante esta situación de desigualdad entre Comunidades, el Gobierno decide armonizar el sistema tributario español e introduce la figura del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas a través de una enmienda a la Proposición de Ley de los Gravámenes a Energéticas y Entidades Financieras. Esta nueva figura se asemeja al Impuesto sobre el Patrimonio prácticamente en toda su normativa, exceptuando algunos artículos como en los que se regulan los tipos de gravámenes y la titularidad de las competencias respecto al tributo, puesto que pertenece en su totalidad al Estado dejando fuera la cesión autonómica mencionada anteriormente.

Este nuevo tributo fue aprobado por las Cortes Generales el 21 de diciembre de 2022 y publicado en el Boletín Oficial del Estado el 28 del mismo mes, dejando muy poco margen para una adecuada planificación fiscal por parte de los contribuyentes, puesto que se devenga el mismo 31 de diciembre y afecta al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo a dicha fecha.

Una vez creado, se plantea su posible infracción de los principios constitucionales y el choque de competencias con las Comunidades Autónomas que desarrollaremos más adelante en el trabajo.

### **3. OBJETO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**

Las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho realizado como bien se recoge en el art. 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Es por ello, que es necesario calificar y definir la naturaleza jurídica del impuesto puesto que constituye un elemento clave a la hora de estudiar la posible vulneración de los principios constitucionales.

#### **3.1. Caracteres y objeto del impuesto**

El hecho imponible del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas es la titularidad por parte del sujeto pasivo de un patrimonio neto superior a 3.000.000,00 euros en el momento del devengo, que será el día 31 de diciembre de cada año. Asimismo, se recoge en concepto de mínimo exento 700.000 euros, por lo que, con carácter general, se producirá cuando el patrimonio neto no exento sea superior a 3.700.000 euros.

Se trata de un tributo de carácter directo puesto que grava el patrimonio de los ciudadanos y no es susceptible de traslación a terceros y de naturaleza personal porque incide sobre el patrimonio individual del contribuyente. Es general y progresivo, en cuanto se impone frente a todo tipo de elementos patrimoniales y la base liquidable del impuesto se grava conforme a una escala de tipos crecientes<sup>5</sup>.

A efectos de este impuesto, es importante definir qué constituye el patrimonio neto sobre el que recae la imposición tributaria, el cual se establece como la diferencia algebraica entre el importe del valor total de los bienes no exentos y la totalidad de las deudas deducibles<sup>6</sup>. Este impuesto afectará a todo el patrimonio neto que el contribuyente posea en el momento anterior de devengo, el 31 de diciembre, a no ser que se pruebe su transmisión o la pérdida patrimonial.

---

<sup>5</sup> Véase AA.VV. *TODO FISCAL 2020*. CISS PRAXIS. Mellado Benavente, F. M (coord.), 2020, p. 980.

<sup>6</sup> Véase “¿Cómo se determina el patrimonio neto?” *Agencia Tributaria*, 2022.

Se trata de un impuesto con gran similitud al Impuesto sobre el Patrimonio regulado en la Ley 19/1991, del 6 de junio, puesto que, en varios artículos del Impuesto a las Grandes Fortunas se hace referencia en los mismos términos que a lo dispuesto en la Ley mencionada anteriormente. Además, resulta complementario a éste y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la propia limitación conjunta de la tributación por Patrimonio y Renta.

Finalmente, en cuanto al ámbito territorial se trata de un tributo de carácter estatal por corresponder la titularidad de competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto al Estado. Se establece que se aplicará en todo el territorio español y no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

### **3.2.Sujetos pasivos**

Se determinarán como obligados tributarios los sujetos en los mismos términos a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En relación a este y, afectando por tanto al Impuesto de las Grandes Fortunas, se ha introducido una modificación por la cual se establece que los no residentes tributarán por los bienes y derechos de los que sean titulares cuando estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español. A efectos de esta imposición por obligación real, se recoge que se considerarán situados en territorio español aquellos valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, cuyo activo esté constituido al menos en un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español<sup>7</sup>.

Esta modificación va en contra de lo dispuesto por la Dirección General de Tributos, que estableció que *“el Impuesto sobre el Patrimonio no grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España que sean propiedad de personas físicas no residentes en España, los cuales solo deben tributar en el impuesto por la titularidad de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español”*<sup>8</sup>. Por lo que, el cambio que se ha incluido en la LIP, que también

---

<sup>7</sup> Véase la Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 28 de diciembre.

<sup>8</sup> Véase la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V1947/22 de 13 septiembre, Conclusión Tercera.

afectará al Impuesto a las Grandes Fortunas dado que dicho impuesto se remite a la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, supone una novedad en nuestro ordenamiento jurídico.

En conclusión, los sujetos pasivos del tributo serán: por obligación personal, las personas físicas residentes en territorio español con un patrimonio neto superior a 3.000.000 euros a la fecha del devengo del impuesto, estableciéndose un mínimo exento de 700.000 euros y, por obligación real, las personas físicas no residentes y los contribuyentes, con un patrimonio no exento situado en territorio español superior a los 3.000.000 euros, que apliquen el régimen de impatriados previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas.

En cuanto a los sujetos no residentes en España y que no sean residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea, deberán nombrar antes del fin del plazo de la declaración del impuesto una persona, bien física o jurídica, con residencia en España. Dichos representantes actuarán ante la Administración Tributaria en relación con las obligaciones de este impuesto del obligado tributario en cuestión<sup>9</sup>.

### **3.3. Controversias vinculadas a su naturaleza**

En la exposición de motivos de la ley, por la cual se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas, se recoge que el impuesto atiende a dos finalidades principales, una recaudatoria y otra armonizadora. Se argumenta que la finalidad recaudatoria tiene el fin de exigir un mayor esfuerzo a aquellos que disponen de una mayor capacidad económica en estos tiempos de crisis de inflación y energética, como muestra de solidaridad de las grandes fortunas. Realmente esta finalidad recaudatoria es cuestionable, pues si todas las Comunidades Autónomas decidiesen regular e imponer en su territorio la totalidad del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, eliminar las bonificaciones aplicadas en algunas Comunidades Autónomas como en Andalucía o

---

<sup>9</sup> Véase Departamento de Tributario de Garrigues. “Se crean los gravámenes energético y de entidades de crédito y el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas” *Garrigues*, 2022, (disponible en [https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/espana\\_-\\_se\\_crean\\_los\\_gravamenes\\_energetico\\_y\\_de\\_entidades\\_de\\_credito\\_y\\_el\\_impuesto\\_de\\_solidaridad\\_de\\_las\\_grandes\\_fortunas.pdf](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/espana_-_se_crean_los_gravamenes_energetico_y_de_entidades_de_credito_y_el_impuesto_de_solidaridad_de_las_grandes_fortunas.pdf))

Madrid, no habría finalidad recaudatoria puesto que no se pagaría el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas<sup>10</sup>.

Dicho esto, podemos entender que se trata de un impuesto cuya finalidad es exclusivamente armonizadora, es decir, tiene el objetivo de reducir y acabar con las diferencias del Impuesto sobre el Patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, evitando la competencia fiscal entre regiones, especialmente en aquellas en las que se haya suprimido, total o parcialmente, el gravamen del patrimonio respecto de las que no hayan optado por reducir la tributación de dicho impuesto. También podemos determinar a qué Comunidades va a afectar principalmente este impuesto debido a las bonificaciones y deducciones aplicadas al gravamen del patrimonio, estas son principalmente las Comunidades de Madrid y Andalucía y, en menor medida, Galicia<sup>11</sup>.

En cuanto al carácter temporal hay que diferenciar que un impuesto es una tributación permanente y obligatoria, mientras que el gravamen patrimonial es una tributación temporal y específica para situaciones particulares, como una emergencia fiscal o un gasto público específico. En la exposición de motivos de la Ley 38/2022, de 28 de diciembre, el Impuesto a las Grandes Fortunas se ha definido como un gravamen de carácter temporal, con una vigencia de dos años a partir de su entrada en vigor, es decir, 2023 y 2024, justificando la necesidad de responder al pacto de rentas adoptado debido a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y a la alta inflación entre otros. Además, se ha introducido una cláusula de revisión para efectuar una evaluación al final de su vigencia y conforme a los resultados valorar su mantenimiento o supresión. Por lo que, de obtener resultados positivos y de que se acordase su mantenimiento de manera continuada, se estaría actuando en contra de la definición de gravamen patrimonial.

Finalmente, en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, junto con el ISGF se regulan también los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito, los cuales se configuran como instrumentos jurídicos de prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, caracterizados por su carácter coactivo y el interés público que subyace en ellos

---

<sup>10</sup> Véase López Tello, J. “Impuesto a las grandes fortunas: una mirada anticipada”, *Uría Menéndez*. 2022, (disponible en <https://www.uria.com/es/publicaciones/8131-impuesto-a-las-grandes-fortunas-una-mirada-anticipada>)

<sup>11</sup> *Id.*

dirigido a favorecer el pacto de rentas. Por su parte, el Impuesto a las Grandes Fortunas se configura como un impuesto complementario del IP. Por lo tanto, en una misma ley se mezclan dos gravámenes no tributarios con un impuesto directo de ámbito estatal.

### **3.4.Devengo, temporalidad y pago**

La disposición final de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas establece la entrada en vigor al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, su entrada en vigor se produce el día 29 de diciembre de 2022.

Se trata de un impuesto de carácter temporal para un periodo impositivo de dos años y se establece que, tras el periodo de vigencia de este impuesto, se realizará una evaluación por parte del Gobierno para valorar los resultados del tributo y proponer o bien su supresión o bien su mantenimiento dependiendo del caso.

En cuanto al devengo, se establece que se producirá el 31 de diciembre de cada año y que afectará al patrimonio neto del sujeto pasivo en dicha fecha.

La cuantificación de la cuota tributaria surge de aplicar a la base liquidable del impuesto los tipos establecidos en la escala de gravamen del art. 11 de la Ley 38/2022 aplicable a partir de 3.000.000 de euros. La escala de gravamen recogida para este impuesto es la siguiente:

<b>Base liquidable</b>	<b>Cuota</b>	<b>Resto</b>	<b>base</b>	<b>Tipo aplicable</b>
<b>-</b>	<b>-</b>	<b>liquidable</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>hasta euros</b>	<b>euros</b>	<b>-</b>	<b>hasta euros</b>	<b>Porcentaje</b>
<b>0,00</b>	0,00	3.000.000,00		0,00
<b>3.000.000,00</b>	0,00	2.347.998,03		1,7
<b>5.347.998,03</b>	39.915,97	5.347.998,03		2,1
<b>10.695.996,06</b>	152.223,93	En adelante		3,5

A dicha cuota se impone un límite conjunto con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo que no podrá exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del primero. A continuación, se recogen una serie de deducciones y bonificaciones, en los artículos 32 y 33 de la LIP además de la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha. Una vez aplicado, se obtiene la cuota a ingresar del Impuesto a las Grandes Fortunas.

Respecto del pago del tributo se realizará mediante autoliquidación, la cual determinará, el lugar, forma y plazo por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública. El 22 de febrero del corriente se ha publicado el Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 718 que determina el lugar, la forma y los plazos de la presentación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, así como las condiciones y el procedimiento para su presentación. Se establece como plazo para la presentación del impuesto el comprendido entre el 1 y el 31 de julio, inmediatamente después del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo periodo se comprende entre el 6 de abril y el 30 de junio. El impuesto se presentará e ingresará por vía electrónica a través de Internet<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Véase el Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 718 “Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación, (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/22022023-Proyecto-OM-Modelo-718.pdf> )

## 4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS- CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD

### 4.1. Proceso legislativo

La Constitución Española recoge en su artículo 31.3 el principio de reserva de ley en materia tributaria. Sin embargo, su alcance ha sido discutido e interpretado por nuestro Tribunal Constitucional en numerosas ocasiones.

En la Sentencia 6/1983 del 4 de febrero el TC se establecía que “*dicha reserva de ley - aun entendida como reserva de ley «votada en Cortes»- sólo afecta a las decisiones tributarias fundamentales, o sea, al establecimiento de un tributo o a la alteración sustancial de su régimen, así como a la modificación de sus elementos esenciales*”.<sup>13</sup> Es decir, se limita la exigencia de norma con rango de ley a la creación del tributo y determinación de sus elementos esenciales.

En este caso, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ha sido incorporado dentro de la Ley para el establecimiento de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito, mediante las enmiendas 92, 93, 99 y 104 del Grupo Parlamentario Socialista y del Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos En Común Podem-Galicia En Común el día 18 de noviembre de 2022 en el Congreso de los Diputados<sup>14</sup>. Es importante destacar que no hay relación alguna entre los gravámenes temporales a las energéticas y las entidades de crédito, cuya naturaleza no es tributaria, puesto que son constituidos como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario y, el Impuesto a las Grandes Fortunas que sí tiene carácter tributario y se constituye como un impuesto complementario del IP.

La presentación de enmiendas es una de las prácticas más básicas que se recogen en la función parlamentaria, con el fin de que se pueda alterar, adicionar o eliminar palabras y cláusulas dentro de un proyecto de ley, no para introducir reformas en otros textos legales y mucho menos crear un tributo que nada tiene que ver con la proposición de ley en

---

<sup>13</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 6/1983, de 4 de febrero, Antecedente Sexto.

<sup>14</sup> Véase Congreso de los Diputados, Enmiendas e Índice de Enmiendas al Articulado de la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de créditos, 18 de noviembre de 2022.

cuestión. El procedimiento parlamentario correcto, como ya hemos visto, se trata de la iniciativa legislativa con sus correspondientes garantías que dé paso a un debate político sobre el Impuesto a las Grandes Fortunas como asunto único.

Como defendía el magistrado don Manuel Aragón Reyes no puede tener valor de ley cualquier decisión adoptada por el Parlamento con este nombre, pues es indefendible que el Gobierno pueda llevar a cabo una revisión de numerosos sectores del ordenamiento jurídico a través de instrumentos normativos que no están destinados para ello, cometiendo fraude al procedimiento legislativo parlamentario recogido en nuestra norma suprema del ordenamiento jurídico español, la Constitución<sup>15</sup>.

Entiendo que, el hecho de que el impuesto en cuestión ni siquiera se encontraba en el texto de la iniciativa legislativa, si no que se introdujo a través de las enmiendas citadas, es un hecho grave que atenta contra el principio de seguridad jurídica y el principio de claridad en el procedimiento, así como al principio de reserva de ley. Se han excluido todos los mecanismos regulados en el Estado de Derecho para que se cree un tributo y llegue al parlamento de la manera mejor formada, incurriendo en un abuso a los contribuyentes y a las formas jurídicas. Como recalcó el señor Sánchez López en la Sesión Plenaria núm.62 el miércoles 21 de diciembre de 2022 *“al haber concluido su tramitación en el Congreso con una enmienda, se nos impide a los grupos parlamentarios pronunciarnos sobre ella, cercenando nuestros legítimos derechos parlamentarios de enmendar y de oponernos, y somos la soberanía nacional.”*<sup>16</sup>

#### **4.2. Invasión del bloque de competencias de la Constitución**

El art. 156 de la Constitución Española recoge el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Se recogen dos bloques de Comunidades Autónomas, las de régimen común

---

<sup>15</sup> Véase Echevarría, P. J. La justicia como fundamento del sistema tributario español (1a). *Dykinson, S.L.*, 2001.

<sup>16</sup> Véase la intervención de Sánchez López, M. “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”. *[Comunicación en Senado]*, 21 de diciembre de 2022.

y las de régimen especial<sup>17</sup>, permitiéndose así la coexistencia de ámbitos competenciales cuantitativos y cualitativos distintos dependiendo de la Comunidad<sup>18</sup>.

Se establece que las Comunidades de régimen común constituirán sus recursos, entre otros, de los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado. Asimismo, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, recogen en sus artículos 11 y 25 respectivamente los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, entre los que se encuentra el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en su territorio, pudiendo regular el mínimo exento y la tarifa<sup>19</sup>.

Es verdad que, pese a que hay una cesión de competencias sobre el patrimonio de los sujetos pasivos a las Comunidades, la potestad originaria de establecer tributos corresponde al Estado como bien se recoge en el artículo 133.1 de la Constitución Española. No se impide en ningún momento que el Estado pueda establecer un tributo sobre un hecho imponible de otro impuesto de carácter también estatal, como el Impuesto sobre el Patrimonio.

El texto en el que se regula el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas recoge que es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio y establece la cuota íntegra conjuntamente con la cuota de éste, evitando de esta manera la posible doble imposición y respetando la competencia de la Comunidad Autónoma sobre dicho impuesto en el caso de que la Comunidad no hubiese bonificado el impuesto.

Es decir, se anulan las bonificaciones autonómicas que permitieran la inaplicación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio y, por lo tanto, el ISGF se aplica a aquellas autonomías que han optado por quitar la imposición patrimonial<sup>20</sup>. Por esto, la nueva Ley realmente limita la autonomía financiera de las autonomías de régimen común, puesto

---

<sup>17</sup> Véase AA.VV. *TODO FISCAL 2002*. CISS PRAXIS. Mellado Benavente, F. M (coord.), 2002, p. 1929.

<sup>18</sup> Véase AA.VV. *TODO FISCAL 2000*. CISS PRAXIS. Pérez Piño, M. D (coord.), 2000, p. 1417.

<sup>19</sup> Véase AA.VV. *TODO FISCAL 2020*. *op. cit.*, p. 2692.

<sup>20</sup> Véase AA.VV. "El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.", *op. cit.*, p. 39.

que impide minorar el gravamen del IP, cuando la armonización que persigue la norma debería limitar la autonomía tanto para subir como para reducir la imposición, pues la autonomía fiscal permite disminuir, aumentar o mantener la tributación<sup>21</sup>.

#### **4.3. Vulneración del principio de seguridad jurídica**

Pese a que como se recoge en el art. 9.3 de la CE, nuestro ordenamiento garantiza la irretroactividad con carácter general, ésta no opera de manera imperativa en materia de tributos, puesto que el principio de irretroactividad se consagra respecto a las normas restrictivas de derechos individuales. No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesta a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma Fundamental<sup>22</sup>.

El Tribunal Constitucional ya estableció en la Sentencia 1973/1996, de 31 de octubre, que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva pero que al no ser previsible el considerable aumento de la deuda tributaria con efectos retroactivos, *“se vulnera el principio de la confianza de los ciudadanos en sus instituciones que en un momento dado han planificado su actividad empresarial confiados en la legislación que se hallaba vigente”*.<sup>23</sup> Por lo que, aunque las normas tributarias no se hallen limitadas directamente por la prohibición de retroactividad, no supone esto mantener su constitucionalidad en todo caso, pues habrá que cuestionar su eficacia en relación con otros principios de nuestra Constitución, como el de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un principio que se basa en la certeza del derecho y la confianza de los ciudadanos en su ordenamiento jurídico. Fue definida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio como *“la suma de certeza y*

---

<sup>21</sup> *Ibíd.* p. 79.

<sup>22</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/1987, de 16 de julio, FJ Noveno.

<sup>23</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 173/1996, de 31 de octubre, FJ Segundo.

*legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad*".<sup>24</sup> Por lo que la fundamentación del principio general de irretroactividad se encuentra en el respeto al principio de seguridad jurídica. Determinar cuándo el carácter retroactivo de una norma tributaria opera en contra de la seguridad jurídica del ciudadano dependerá de cada supuesto, teniendo en cuenta las diferentes circunstancias que concurren.

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas establece que el impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor. Por lo que se trata de un impuesto anual y, puesto que ha entrado en vigor el 29 de diciembre del corriente, gravará la renta de 2022 retrotrayéndose a todo el ejercicio anual pese a aprobarse los últimos días del año. Aunque como hemos visto, no hay un principio constitucional que prohíba la retroactividad en el sistema tributario, hay que atenerse a las circunstancias de cada tributo y a su posible colisión con el principio de seguridad jurídica.

En este caso, estamos ante un tributo que se aprueba a finales del mes de diciembre de 2022 pero cuyo periodo impositivo hace referencia a todo el año, desde el 1 de enero anterior. Se trata de una retroactividad de grado medio o "impropia" puesto que afecta a una situación anterior a su aprobación que aún no ha concluido. Como estableció la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante núm. V1253-07 de 18 junio de 2007, la retroactividad impropia "*exige, sólo, una ponderación 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.*"<sup>25</sup>

Siguiendo lo destacado anteriormente, este tributo defiende en su exposición de motivos una finalidad recaudatoria debido a la crisis inflacionaria que afecta al país y una finalidad armonizadora, con el fin de disminuir las diferencias del Impuesto sobre el Patrimonio en

---

<sup>24</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio, FJ Décimo.

<sup>25</sup> Véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V1253/07, de 18 de junio de 2007.

las distintas Comunidades Autónomas, previendo una vigencia de dos años, si bien, quedando pendiente su revisión para evaluar sus resultados finales.

Pese a esta motivación, se ha interpuesto un recurso frente al Tribunal Supremo sobre el fondo de su posible vulneración de la constitución en relación con la aplicación retroactiva del impuesto.

#### **4.4.Posibles recursos**

Los actos realizados por la Agencia Tributaria pueden ser objeto de recurso. En cada circunstancia, se detallarán los posibles tipos de recurso en los documentos de notificación que se reciban. En este caso, nos centramos en la posibilidad de recurrir la ley y la posibilidad de recurrir la orden ministerial por la que se desarrollen los supuestos y condiciones de presentación y declaración del impuesto.

En primer lugar, se puede imponer un recurso de inconstitucionalidad por los motivos expuestos anteriormente. Para interponer un recurso de inconstitucionalidad entre los legitimados encontramos a los órganos ejecutivos y legislativos de las Comunidades Autónomas contra leyes, disposiciones y actos del Estado con fuerza de ley que puedan afectar a su autonomía. Como ya hemos visto, podría haber una invasión de competencias de las Comunidades Autónomas por parte del Estado, por tener estas cedido el Impuesto sobre el Patrimonio, consecuentemente cualquier Comunidad Autónoma podría interponer demanda ante el Tribunal Constitucional en el plazo de tres meses a partir de la publicación oficial de la ley, expresando las circunstancias por las que se ejercita la acción y concretar la disposición impugnada, así como los preceptos constitucionales infringidos, en este caso el art. 156 de nuestra Constitución.

En cuanto a la orden ministerial como mecanismo que va a establecer la forma, los plazos y los modelos de la declaración del tributo, podrá ser objeto de recurso administrativo en el plazo de dos meses a partir del día siguiente al de su publicación en el BOE, ante la sala de la Audiencia Nacional según lo dispuesto en los arts. 11 y 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa o, con carácter previo, recurso potestativo de reposición en el plazo de un mes ante el mismo órgano que la dictó,

de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 123 y 124 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como he mencionado previamente, el Impuesto a las Grandes Fortunas se aprueba de manera conjunta con los gravámenes temporales a la banca y a las energéticas mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. La Orden Ministerial<sup>26</sup> de los dos gravámenes temporales mencionados fue objeto de recurso contencioso administrativo el día 8 de febrero de 2023 ante Audiencia Nacional, solicitando la medida cautelar consistente en la suspensión de la aplicación de la Orden Ministerial que afecta al gravamen temporal energético. Pues bien, la Sección Séptima de la Audiencia Nacional mediante el Auto de día 17 de febrero de 2023 rechaza la adopción de la medida cautelar de suspensión por no considerarse que ocasione un perjuicio irreparable ya que, en caso de estimarse las pretensiones formuladas en la demanda, podría conllevar la devolución de lo pagado en las autoliquidaciones a las que se refiere la Ley 38/2022. Por otro lado, tampoco se presume que haya una pérdida de finalidad del recurso, puesto que, una vez denegada la medida cautelar, la parte recurrente podrá utilizar los argumentos de fondo en contra de la Orden Ministerial recurrida y, como ya hemos dicho, de llegar a sentencia favorable, la anulación de dicha orden podrá llevar a la devolución de lo pagado. Finalmente, se defiende que la adopción de la medida cautelar de suspensión supondría la petrificación del ordenamiento jurídico, puesto que se paralizaría una Ley y la Sala no tiene competencia para anular normas con rango de ley<sup>27</sup>.

En base a este Auto, podemos deducir que, en caso de declararse inconstitucional la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, se podría llevar a la devolución de lo pagado. Es importante traer aquí la Sentencia 140/2016, de 21 de julio, en la cual el Tribunal Constitucional negó la devolución de la plusvalía abonada *“tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme; como en aquellos procesos aún no finalizados en los que la persona obligada al pago de la tasa la satisfizo sin impugnarla*

---

<sup>26</sup> Véase la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795, "Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación", el modelo 796, "Gravamen temporal energético. Pago anticipado", el modelo 797, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Declaración del ingreso de la prestación" y el modelo 798, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Pago anticipado", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

<sup>27</sup> Véase el Auto de la Audiencia Nacional, de 17 de febrero de 2023.

*deviniendo con ello firme la liquidación del tributo*<sup>28</sup>, por lo que, en el caso de que el recurso de inconstitucionalidad prosperase y finalmente se estimase frente al Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, inicialmente no se devolvería lo que ya hubiesen pagado los contribuyentes por la liquidación del tributo puesto que dicha devolución conllevaría, entre otros, un gran perjuicio a la Hacienda Pública.

Como se estableció en la Sala del Pleno del Tribunal Constitucional en la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, *“únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”*.<sup>29</sup> Por lo que, otro caso es que el contribuyente se encontrase en una situación no consolidada, es decir, con un pleito vivo en el momento en que se declarase la inconstitucionalidad del impuesto, en cuyo caso sí que le correspondería una revisión sobre la devolución del gravamen.

Para mantener un pleito vivo es necesario haber instado a la rectificación de la autoliquidación de la tasa judicial y que dicho proceso no haya finalizado antes de que se resuelva la cuestión de inconstitucionalidad.<sup>30</sup> La dificultad sería definir el momento idóneo para recurrir la autoliquidación y que no se resuelva con anterioridad al pronunciamiento sobre la constitucionalidad del tributo, pues como ya hemos dicho, en caso de que se inste a la rectificación y dicho procedimiento finalice con carácter previo a la cuestión de inconstitucionalidad no correspondería una revisión sobre la devolución del gravamen por encontrarse en una situación ya consolidada.

---

<sup>28</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 140/2016, de 21 de julio, FJ Décimo quinto.

<sup>29</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, FJ Quinto.

<sup>30</sup> Véase Moratal, G. O. “La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías.” *IDL-UAM*, 2021, (disponible en <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl>)

## 5. RELACIÓN CON OTROS TRIBUTOS

Como hemos visto, el Impuesto a las Grandes Fortunas se configura como un impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio. En la Ley 38/2020, de 27 de diciembre, se remite numerosas veces al IP en términos de naturaleza, exenciones, sujeto pasivo y base imponible entre otros. Además, veremos que está estrechamente relacionado en algunas cuestiones con otros impuestos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A continuación, analizaremos la posible doble imposición, las exenciones y el límite conjunto, así como la finalidad armonizadora en la que se ampara el ISGF.

### 5.1. Impuesto sobre el Patrimonio

#### a. Doble Imposición

Tal y como se establece en el Preámbulo V de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, una de las finalidades del Impuesto es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio de las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades en las que se ha “desfiscalizado” total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio, no difiera sustancialmente de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.

Así, la configuración del ISGF coincide básicamente con la del IP, tanto en su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponibles y liquidable, devengo y tipo de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo los patrimonios netos superiores a 3.000.000 €<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Véase Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo, “Análisis de las últimas medidas tributarias relativas a personas físicas y a tenedores de grandes fortunas”, *Gómez-Acebo & Pombo*, 2023, (disponible en [https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2023/01/Ultimas\\_medidas\\_tributarias.pdf](https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2023/01/Ultimas_medidas_tributarias.pdf))

Dada la complementariedad del tributo para evitar que, aquellos sujetos pasivos con un patrimonio neto que provoque el hecho imponible en el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas tributen dos veces por el mismo hecho imponible, el artículo 3. 15 de la Ley 38/2022 prevé que, una vez calculada la cuota resultante a pagar, se podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio “efectivamente satisfecha”.

Esto fue objeto de controversia pues, inicialmente, se dispuso que a la hora de calcular el límite conjunto del Impuesto a las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se realizara tomando la cuota íntegra del IP. La cuota íntegra incluye bonificaciones, a modo de ejemplo, un residente en Madrid donde el IP está bonificado al 100% que tuviese una cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio de 50.000 euros pese a no pagar nada en el momento de realizar la autoliquidación del ISGF podría considerar la cuota de 50.000 euros a efectos del límite conjunto<sup>32</sup>.

El Ministerio de Hacienda se dio cuenta de este matiz y modificó en la orden ministerial la cuota íntegra por cuota efectivamente satisfecha, dejando fuera las bonificaciones adoptadas por algunas Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio. De esta manera, aquellas Comunidades en las que el Impuesto del Patrimonio se aplique sin ninguna bonificación, generalmente no tendrán que tributar por el Impuesto a las Grandes Fortunas. Así, si la cuota satisfecha por el Impuesto al Patrimonio es superior o igual a la cuota del Impuesto a las Grandes Fortunas no se deberá satisfacer cantidad alguna del nuevo impuesto y no habrá que presentar declaración por el ISGF, según indica el art. 3. 19 de la Ley 38/2022. Por el contrario, si la cuota del IP es inferior al Impuesto a las Grandes Fortunas se deberá contribuir por la diferencia entre ambos tributos. En España, la Comunidad de Madrid y Andalucía tienen bonificado al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio y, Galicia, desde 2023, al 50%, por lo que este nuevo tributo afectará especialmente a aquellos contribuyentes que residen en las Comunidades Autónomas mencionadas.

---

<sup>32</sup> *Id.*

## b. Relación con las exenciones

Las exenciones respecto del Impuesto a las Grandes Fortunas se recogen en el art. 4 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, remitiéndose una vez más a la Ley 91/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

De esta manera, están exentos los bienes recogidos en el art. 4 de la Ley 91/1991 empezando por aquellos integrantes del Patrimonio Histórico Español a los que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, los derechos consolidados en planes de pensiones, los derechos de la propiedad intelectual o industrial, el ajuar doméstico, los valores cuyos titulares sean no residentes, los bienes afectos a actividades empresariales o profesionales y participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados, que reúnan ciertos requisitos, los bienes de titularidad común afectos a la actividad empresarial o profesional de uno de los cónyuges y los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de actividad empresarial y profesional<sup>33</sup>.

Hay que destacar la exención relativa a la participación en empresas familiares debido a su importancia a la hora de actuar frente a este impuesto. Así, quedarán exentas de tributación en el ISGF la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en empresas familiares siempre que concurren las siguientes condiciones.

El primer requisito es que la empresa familiar ha de realizar una actividad económica, es decir, que los bienes y derechos deben estar afectos al desarrollo de una actividad económica, empresarial o profesional y que no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se especifica “*entidad, sea o no societaria*”, dejando claro que se da cobertura tanto a sociedades capitalistas como a sociedades personalistas, lo que no está claro es la inclusión de determinadas entidades no societarias, como las fundaciones o las cooperativas. El legislador especifica que debe tratarse de sociedades operativas en el momento que excluye a aquellas cuya actividad se centra en

---

<sup>33</sup> “IP: Exenciones”, *Aranzadi Instituciones*, 12 de diciembre de 2022, [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. DOC 2003/434]

la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y, por tanto, en la obtención de rentas pasivas. Para ello, recoge que serán consideradas sociedades patrimoniales aquellas que, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Para la determinación de la existencia de actividad económica o la afectación de elementos patrimoniales se deben de tener en cuenta las reglas del IRPF<sup>34</sup>. En cualquier caso, está claro que esta exención recae en las sociedades operativas y deja fuera a las patrimoniales o de mera tenencia de bienes, el legislador utiliza la conocida doctrina de levantamiento del velo societario para tener en cuenta la verdadera actividad económica desarrollada y la afectación de sus elementos<sup>35</sup>.

Es relevante mencionar, entre otros casos, que a efectos de computar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos se excluyen las participaciones en sociedades que posean el 5% como mínimo de los derechos de voto en otras entidades no patrimoniales y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, haciendo referencia a las sociedades *holding*, frecuentes en la estructura corporativa familiar<sup>36</sup>. La Dirección General de Tributos se pronunció sobre esta finalidad, estableciendo en su Consulta Vinculante V3512-19, de 20 de diciembre que lo que importaba era la disposición de *“una organización de medios materiales y personales adecuados para tomar las decisiones necesarias en orden a su correcta administración.”* Y que *“se exige esta organización, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como para tomar las decisiones relativas a la propia participación”*<sup>37</sup>.

Las sociedades *holding*, reguladas en el art. 18 de la Ley de Sociedades de Capital y el art. 42 del Código de Comercio, son sociedades que poseen una participación significativa en el capital de otras sociedades con la finalidad de dirigiirlas y gestionarlas.

---

<sup>34</sup> Véase el criterio de la afectación a la actividad económica recogido en el art. 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>35</sup> Véase De Juan Casadevall, J. “El concepto jurídico-tributario de Empresa Familiar” El Estatuto fiscal de la Empresa Familiar. *Aranzadi*, 2021.

<sup>36</sup> Véanse las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V4075-15, de 18 de diciembre, V4042-15, de 16 de diciembre y V0586-14, de 6 de marzo.

<sup>37</sup> Véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3512-19, de 20 de diciembre

Son frecuentes en la estructura corporativa familiar, ya que permiten un modelo de organización eficiente fiscalmente, conllevan numerosas ventajas desde una perspectiva tributaria y mercantil<sup>38</sup>. Cobran especial importancia en este supuesto ya que, como he mencionado, poseerán en su activo participaciones mayoritarias de otras empresas, ya sea de manera directa o indirecta<sup>39</sup>, permitiendo su acceso a la exención.

El segundo requisito lo comprende la exigencia de que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos el 5% computado de forma individual o del 20% en el conjunto familiar, sin importar si el origen del parentesco es por consanguinidad, afinidad o adopción. Es decir, se abarca para el cómputo la línea recta ascendente y descendente y la colateral hasta el segundo grado, comprendiendo una amplia tipología de empresa familiar. Cabe destacar que se incluye a los parientes de segundo grado por consanguineidad o afinidad, pese a la restricción europea en línea recta y al criterio seguido en otros impuestos como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. También es importante resaltar que, aunque se cubre a los hermanos, no se cubre a los sobrinos y en el caso de que un hermano que poseyese un alto porcentaje de participación más alto que el resto en una sociedad muriese y, fuesen sus hijos los que heredasen ese porcentaje, se perdería la participación del 20% por el grupo familiar.<sup>40</sup>

El tercer y último requisito es acumulativo y recoge que, al menos un miembro de la familia o parentela debe asumir la dirección o administración de la empresa y que perciba por ello más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Este requisito es el que deja fuera muchos supuestos de poder beneficiarse de la exención puesto que, gran cantidad de individuos obtienen rentas elevadas por sus trabajos en otras empresas distintas a la empresa familiar de la que a veces únicamente perciben dividendos. Así, la finalidad del legislador aquí es que la principal fuente de renta del empresario individual provenga de la empresa familiar.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Véase De Juan Casadevall, J. *op. cit.*

<sup>39</sup> Véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0482-17, de 23 de febrero.

<sup>40</sup> Véase De Juan Casadevall, J. *op. cit.*

<sup>41</sup> Véase López Tello, J. *op. cit.*

Tras observar los requisitos relativos a la exención de empresa familiar, una de las soluciones sería integrar en el órgano de administración a varios administradores y, entre ellos, a un integrante del núcleo familiar con escasas rentas con la finalidad de que la remuneración del trabajo de la empresa familiar constituya más del 50% de la totalidad de sus rentas<sup>42</sup>.

## **5.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

No es objeto de este trabajo, pero debido a su relación intrínseca con el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas vamos a estudiar cómo actúa dicha exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, también se encuentra estrechamente relacionado con la mencionada exención de la empresa familiar. En su artículo 20, en el que se regula la base liquidable, se recogen las condiciones para aplicar una reducción del 95% sobre el valor de adquisición en caso de transmisión de las participaciones “inter vivos” en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de una empresa familiar a los que sea de aplicación la exención del art. 4. 8. LIP.

La Dirección General de Tributos emitió la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. En esta resolución se establece que, tanto el donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguiente a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo, como que no podrá realizar actos que pudiesen dar lugar a una minoración del valor de la adquisición. En caso de que se incumpliese alguno de estos dos supuestos, el contribuyente tendrá que

---

<sup>42</sup> *Id.*

pagar la parte del impuesto que hubiese dejado de pagar como resultado de aplicar la reducción más los intereses de demora.

Asimismo, también se establece en dicha resolución que el requisito del porcentaje familiar de control, recordemos que lo comprende la exigencia de que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos el 5% computado de forma individual o del 20% en el conjunto familiar, debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aunque en el supuesto de donación, como no se interrumpe el periodo impositivo, a efectos del IRPF, para el cómputo de las rentas habría que atender al último periodo impositivo anterior a la donación.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también se recoge un importante beneficio fiscal para el mismo caso de transmisión de las participaciones “inter vivos” en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa familiar, la posibilidad de que la ganancia o pérdida patrimonial que obtiene el donante no quede sujeta a dicho tributo.

En conclusión, en caso de que se cumplan los requisitos de empresa familiar que hemos visto se permitiría no tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### **5.3. Límite conjunto del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

En el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 28 de diciembre se establece para los sujetos pasivos sometidos al ISGF por obligación personal que, la cuota íntegra del impuesto no podrá exceder conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio del 60 por ciento de la suma de las bases imponibles del primero. Es decir, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres tributos, el ISGF, el IP y el IRPF, supere el 60% de la base imponible del IRPF se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda

exceder del 80% de la cuota del Impuesto a las Grandes Fortunas previa a dicha reducción.

Para el cálculo, se hace una remisión a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio. A estos efectos, en el art. 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, se establece que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se tendrá en cuenta, ni en la base imponible ni en la cuota íntegra, la parte de la base del ahorro derivada de las ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión. Además, también se establece que no se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

A efectos de planificación fiscal, es clave el control del importe y del tipo de rentas para poder aplicar el máximo posible al límite. Para explicar esto, nos remitimos al caso práctico planteado por el despacho Cuatrecasas<sup>43</sup>. Para los siguientes dos supuestos, la cuota íntegra del Impuesto a las Grandes Fortunas previa a la aplicación del límite es 3.242.864,06 euros, pero cada uno parte de una base imponible del IRPF distinta.

En el supuesto número 1 la base imponible del IRPF es 8.998.000,00 euros y la cuota íntegra del mismo es 4.033.741,04 euros. La suma de las cuotas del IRPF, ISGF e IP asciende a 7.276.605,11 euros y el cálculo del límite del 60% de la base imponible de IRPF es de 5.398.800 euros. Como la suma de las cuotas de los tres tributos es superior al límite del 60% del IRPF, debe reducirse la CI del ISGF en 1.877.805,11 euros, sin que la reducción pueda exceder el 80% de la cuota íntegra del ISGF (2.594.291,25 euros). En este caso, efectivamente al no superarse el segundo límite, la reducción de la cuota íntegra del ISGF asciende a 1.877.805,11 euros. Finalmente, aplicamos esta reducción y obtenemos una cuota a pagar del ISGF de 1.365.058,96 euros.

---

<sup>43</sup> Ejemplo obtenido de “Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas”. Cuatrecasas, p. 19, 2022, (disponible en <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/espana-novedades-fiscales-para-grandes-patrimonios-y-personas-fisicas>)

Por otro lado, en el supuesto número 2 la base imponible del IRPF es de 98.000,00 euros y la cuota íntegra de este tributo de 32.781,04 euros. La suma de cuotas de IRPF, ISGF e IP resulta en 3.275.645,11 euros y el límite del 60% de la base imponible del IRPF es de 58.800 euros. Tenemos el mismo caso que en supuesto anterior, la suma de las cuotas de los tributos es superior al límite del 60% del IRPF, debe reducirse la CI del ISGF en 3.216.845,11 euros, pero en este supuesto la reducción excede el 80% de la cuota íntegra del ISGF (2.594.291,25 €). Como en este caso se excede el segundo límite, solo se puede minorar la cuota íntegra del ISGF en 2.594.291,25 €, quedando una cuota a ingresar el Impuesto a las Grandes Fortunas de 648.572,81 euros.

Como podemos observar, en el supuesto 2 queda una cuota del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas menor que en el supuesto 1 pese a que la base imponible del IRPF sea mayor.

	<b>SUPUESTO 1</b>	<b>SUPUESTO 2</b>
Cuota íntegra ISGF previa a la aplicación del límite	3.242.864,06 €	3.242.864,06 €
Base imponible IRPF	8.998.000,00 €	98.000 €
Cuota íntegra IRPF	4.033.741,04 €	32.781,04 €
Suma cuotas IRPF, IP e ISGF	7.276.605,11 €	3.275.645,11 €
A) Límite del 60% de la base imponible de IRPF	5.398.800,00 €	58.800 €
<b>LÍMITE APLICABLE A)</b>	<b>1.877.805,11 €</b>	<b>3.216.845,11 €</b>
B) Límite de reducción máxima del 80% de la cuota de ISGF	2.594.291,25 €	2.594.291,25 €
<b>LÍMITE APLICABLE B)</b>	<b>1.877.805,11 €</b>	<b>2.594.291,25 €</b>
<b>CUOTA DE ISGF A PAGAR</b>	<b>1.365.058,96 €</b>	<b>648.572,81 €</b>

Es preciso mencionar el principio de no confiscatoriedad en este apartado, debido a su gran importancia en nuestro ordenamiento jurídico y a su relación con la imposición de un límite conjunto. El objeto de esta nueva figura tributaria es el patrimonio, pero para pagar el patrimonio es necesario hacer uso de la renta que ya es gravada por otros impuestos, como el Impuesto a las Grandes Fortunas o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en otros casos. Además, parte del patrimonio se constituye por bienes inmuebles, muchos de los cuales tributan por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y como renta imputada del IRPF, lo que implicaría que se está gravando múltiples veces el mismo bien.

El principio de progresividad tiene un límite, la no confiscación. Como se pronunciaba el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990 *“la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio”*<sup>44</sup> Es decir, nadie debe desprenderse de su patrimonio para satisfacer el pago de tributos. El impuesto ISGF sería confiscatorio si se alcanzara un tipo medio de gravamen del cien por cien de la renta, por ello, el legislador aplica el límite conjunto anteriormente explicado, para evitar el carácter confiscatorio del tributo.

En todo caso, parece existir una base común en el Derecho tributario comparado, que nos permite afirmar que un impuesto será confiscatorio e injusto para el contribuyente cuando su esfuerzo sea desproporcionado, de manera que el trabajo a realizar no compense la riqueza obtenida tras la aplicación de los tributos. Es decir, al anular la voluntad de esfuerzo personal, reduciendo los incentivos al trabajo, la posibilidad de ahorro o la asunción de riesgos tanto empresariales como financieros. El Tribunal Constitucional Alemán y el Consejo Constitucional Francés han interpretado que esta situación se presenta, entre otros supuestos, cuando el sujeto pasivo debe satisfacer cuotas tributarias

---

<sup>44</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC 1990/150] FJ 9

superiores al 50% de su renta anual a través de la imposición directa, es decir, en nuestro caso, acumulando el IRPF, el IP y el ISGF.<sup>45</sup>

#### **5.4. Finalidad armonizadora del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas**

Finalmente, una de las grandes controversias que giran entorno al nuevo impuesto es si este tributo es necesario o no en nuestro ordenamiento jurídico. Si bien, una de las justificaciones de la imposición del tributo es la especial necesidad de nuestra economía, este último año se ha recaudado tributariamente más que ningún año.<sup>46</sup>

En el art. 3 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 se estima que los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado asciendan a 45.268.750 miles de euros. Este incremento de la presión fiscal, principalmente proviene de la introducción de nuevos tributos como el Impuesto a las Grandes Fortunas o la reforma de los existentes, afectando a la tributación empresarial, al ahorro y la inversión. El 74% del total de las medidas fiscales serán soportados por empresas, sin tener en cuenta que la actividad empresarial beneficia al conjunto de la sociedad a través del empleo y la satisfacción de necesidades y elevar la imposición sobre la empresa no es la mejor forma de luchar contra la desigualdad y la pobreza<sup>47</sup>.

En el informe de enero del Instituto de Estudios Económicos se ha hecho una adaptación del Índice de Competitividad Fiscal 2022 elaborado por la asociación *Tax Foundation* estadounidense. En este ranking, España se encuentra en el puesto 34 de 38 países que conforman la clasificación<sup>48</sup>, once puestos más abajo que en 2019, cuando ostentaba la posición 23, es decir, nuestro país ha perdido competitividad fiscal de manera acelerada

---

<sup>45</sup> Véase AA.VV. “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.”, *op. cit.* p. 90

<sup>46</sup> Véanse los “Informes mensuales de Recaudación Tributaria” Agencia Tributaria Sede Electrónica, 2022,

<sup>47</sup> Véase AA.VV. “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.”, *op. cit.*, p. 16

<sup>48</sup> Véase Soto Siles, B & Mateos Capel, A. “Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal” *Instituto de Estudios Económicos y Tax Foundation*, 2023, (disponible en <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE.-INFORMES-Enero-2023.-Competitividad-fiscal-2022-1.pdf>) p. 33

ante las reformas tributarias que se han llevado a cabo. En el informe también se recalca que la tributación sobre el patrimonio en España es muy alta, antes ya de introducir el ISGF, siendo nuestro país un 38% menos competitiva que el promedio de la OCDE. Ante estos datos no resulta necesario incrementar la tributación patrimonial, puesto que ya es alta en comparación con el resto de países, la mayoría de los cuales suprimieron su impuesto anual sobre el patrimonio total de las personas físicas, por ejemplo Francia que lo suprimió en 2018 o Alemania en 1997.

El Gobierno también justifica la imposición de este impuesto con la finalidad de armonizar la normativa autonómica en cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio. Así, en la exposición de motivos de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre se recoge que el objetivo de este tributo es disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, puesto que algunas han desfiscalizado total o parcialmente el IP. Por tanto, no hay duda de que este tributo afecta especialmente a los sujetos pasivos residentes en las Comunidades Autónomas en las que el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra bonificado, que son Madrid y Andalucía, las cuales lo tienen bonificado al 100% y Galicia, que lo tiene bonificado al 50% desde 2023.

Ahora bien, a la hora de aplicar el límite conjunto explicado en el apartado anterior, esta finalidad armonizadora a nivel territorial puede quedar en entredicho, puesto que la tributación final, tanto para ISGF como para IP, puede variar considerablemente dependiendo de si el contribuyente reside o no en una CC. AA. que ha bonificado el IP. El problema reside en que el límite conjunto se ha impuesto teniendo en cuenta las respectivas cuotas íntegras del IRPF y del IP, de manera que, si la Comunidad Autónoma ha bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación no se tendría en cuenta para el cálculo del límite.

A efectos prácticos, nos remitiremos al siguiente supuesto práctico recogido en la plataforma de Aranzadi<sup>49</sup> que se plantea para una Comunidad Autónoma en la que no se

---

<sup>49</sup> Ejemplo obtenido de “IGF: Cálculo del límite de la cuota del IGF”, *Aranzadi Instituciones*, s.f., [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. CPR 2023/53]

ha bonificado el IP y para una Comunidad en la que sí se haya bonificado. Partimos de un contribuyente que tiene una base imponible del IRPF de un millón de euros y cuya base liquidable en el IP y en el ISGF asciende a 10 millones de euros. Sus cuotas íntegras, tras aplicar las respectivas escalas de gravamen estatales, son del IRPF de 454.901,50€, del IP de 169.054,37€ y del ISGF de 137.608,01€.

- Calculamos la cuota a abonar del IP y del ISGF para un contribuyente residente en una Comunidad Autónoma en la que no se ha bonificado el IP:

En primer lugar, para el cálculo de la cuota a ingresar el IP tenemos en cuenta que el límite del 60% de la base imponible del IPRF asciende a 600.000 euros y es superado por la suma de las cuotas íntegras del IRPF y del IP (623.955,87 €). Así, debe reducirse la cuota íntegra del IP en 23.955,87 euros, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota íntegra del IP. En resultado, minoramos a la cuota íntegra del IP de 169.054,37 los 23.955,87 euros ascendiendo la cuota a ingresar en 145.098,50 euros.

En cuanto a la cuota a ingresar del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, puesto que la suma de las cuotas íntegras del IRPF, del IP y del ISGF asciende a 737.608,01 euros y supera el límite del 60% de la base imponible del IRPF (600.000 €), debe reducirse la CI del ISGF en 137.608,01 €, sin que la reducción pueda exceder el 80% de la cuota íntegra del ISGF (110.086,41€). Como en este caso se excede el segundo límite, solo se puede minorar la cuota íntegra del ISGF en 110.086,40 €, quedando un importe de 27.521,70 euros. Finalmente, a la cuota íntegra del ISGF le deducimos la cuota satisfecha del IP como recoge el art.3 Quince de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, resultado una cuota a ingresar del ISGF de 0 €.

- Calculamos la cuota a abonar del IP y del ISGF para un contribuyente residente en una Comunidad Autónoma en la que se ha bonificado el IP al 100%:

Puesto que en este caso el Impuesto sobre el Patrimonio está totalmente bonificado, seguiríamos los mismos cálculos que en el apartado anterior, pero al aplicar la bonificación del 100% la cuota a ingresar por parte del IP quedaría en 0 euros.

En cuanto al Impuesto a las Grandes Fortunas, también seguiríamos los mismos cálculos que en el apartado anterior, pero sin poder deducir la cuota satisfecha del IP que en este caso sería 0, por lo que no se podría deducir cantidad alguna. De esta manera, la cuota a ingresar del ISGF ascendería a 27.521,70 euros.

Una vez expuesto este caso práctico<sup>50</sup>, podemos observar como, a pesar de que la finalidad de este impuesto es armonizar la normativa autonómica del IP, aquellas Comunidades en las que el IP esté bonificado al 100% seguirán tributando de menor manera en tributación patrimonial que aquellas Comunidades en las que el impuesto no esté bonificado.

---

<sup>50</sup> *Id.*

## **6. MECANISMOS PARA REDUCIR LA CARGA IMPOSITIVA DEL IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS**

Una planificación adecuada para evitar un efecto relevante de esta nueva tributación exigirá un análisis del patrimonio y de las condiciones familiares, personales y económicas del sujeto pasivo. En este apartado, aludiremos a posibles medidas mitigadoras para minimizar el impuesto a las grandes fortunas, que he ido mencionando a lo largo del trabajo.

En primer lugar, el ámbito territorial del ISGF es todo el territorio español y se gravará la titularidad por el sujeto pasivo de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros. Además, aplica un mínimo exento de 700.000 euros, por lo que realmente tributarán aquellos contribuyentes que rebasen el umbral de 3.700.000 euros de valor de patrimonio neto. Por lo que, una de las opciones para minimizar el Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, sería deslocalizar el patrimonio en el extranjero, de manera que el patrimonio neto no excediese de los 3,7 millones de euros. Frente a esta posibilidad es importante mencionar que no es la opción más fácil, pues deslocalizar el patrimonio cuenta con ciertas circunstancias, sin mencionar el posible arraigo que tenga al país el contribuyente.

Otra de las opciones es invertir en bienes exentos, como por ejemplo las obras de arte. Una de las exenciones recogidas tanto para el IP como para el ISGF son los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas, así como los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades establecidas a efectos del art. 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Al igual que las obras de arte, están exentos los derechos consolidados de los beneficiarios de un plan de pensiones, siendo ésta otra alternativa para no rebasar el límite de 3,7 millones de euros y reducir la carga fiscal<sup>51</sup>.

Ya he mencionado anteriormente la exención de la empresa familiar, pero debido a su gran importancia como mecanismo para eludir el impuesto es preciso volver a mencionar esta posibilidad. Para aplicar la exención, hablamos de tres condiciones a cumplir, que la

---

<sup>51</sup> Véase “IP: Exenciones”, *Aranzadi Instituciones, op cit.*

sociedad realice una actividad económica, sin tener por actividad principal la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que no realiza actividad económica cuando, más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas, que la familia posea de manera conjunta al menos el 20% de la participación o el 5% de manera individual y, finalmente, que un miembro de la familia ejerza funciones de dirección y perciba remuneraciones que representen más del 50% de sus rendimientos de actividad económicas y de trabajo. Si se cumplen estos requisitos, se permite dejar exenta la participación en la empresa familiar de todos los miembros de la familia que participen en ella, a efectos del Impuesto a las Grandes Fortunas.<sup>52</sup> Para determinar la parte del activo constituida por valores, se excluyen, en el caso de sociedades que posean al menos el 5% de los derechos de voto en otras sociedades, los títulos que otorgan tales derechos si se poseen con el fin de dirigir y gestionar la participación y para ello existe una organización de medios materiales y personales.<sup>53</sup> De acuerdo con todo lo anterior, la sociedad en la que se reúnan las condiciones para la exención podría acumular participaciones en su activo hasta el importe para evitar su declaración como gestora de patrimonios (mobiliario o inmobiliario) y así ganar la exención de esas participaciones que de manera individual no la obtendrían.

Asimismo, una alternativa es acudir a las donaciones puesto que el ISD está cedido a las CC. AA. y muchas de ellas han aplicado una bonificación del 95% o 99% según las circunstancias. En Madrid, por ejemplo, estas operaciones están bonificadas al 99% de la cuota tributaria entre cónyuges o parientes directos al donante, por lo que no habría que pagar nada, solo un 1,00% de la cuota tributaria. A título de ejemplo, un contribuyente con 4 millones de euros de patrimonio neto podría donar la mitad a su hijo, consecuentemente, los dos tendrían un patrimonio menor a los 3,7 millones de euros fijados como umbral y no tendrían que tributar por el ISGF.

Ante el supuesto anterior es preciso recalcar que, pese a que a través de las bonificaciones que recaen sobre el ISD se reduzca y minimice la carga tributaria soportada por el

---

<sup>52</sup> Véase Alba Gutiérrez, C. y Cardona Alonso, E. “Cómo calcular el nuevo impuesto a las grandes fortunas” *ElDerecho.com*, 1 de febrero de 2023. (disponible en <https://online-elderecho-com.eu1.proxy.openathens.net/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL#%2Fpresentar.do%3Fhref%3D2023%2F506111%26anchor%3Dundefined>)

<sup>53</sup> Véase De Juan Casadevall, J. *op. cit.*

donatario, en términos generales éste se someterá a la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la ganancia patrimonial resultante de la transmisión en el caso de bienes inmuebles. Es decir, en caso de que el bien inmueble objeto de donación tenga un valor que supere al valor de compra, el donante deberá tributar por la ganancia patrimonial en el IRPF. Por el contrario, si el valor del inmueble se mantiene o es inferior al momento en el que se adquirió, no deberá tributar. A pesar de esto, hay una serie de exenciones que se aplican en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que son que, el inmueble objeto de donación sea vivienda habitual y el donante sea mayor de 65 años, que el donante mantenga el usufructo del inmueble y únicamente conserva la nuda propiedad y que la persona donante haya tenido la propiedad de la vivienda durante al menos un año. En caso de cumplirse estas excepciones, no se tributará por el IRPF.

Otro caso que puede darse en cuanto a las participaciones es que haya sociedades con pérdidas durante varios ejercicios, provocando que los fondos propios de la empresa sean inferiores a su capital social, entrando incluso en causas de liquidación por ser menor al 50% del capital social o encontrarse en concurso de acreedores, sin tener obligación de auditar. Pues en este caso, dado que según el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que las sociedades no negociadas en mercados organizados en caso de que su balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no fuese favorable deben valorarse por el mayor de los siguientes valores: valor nominal, valor teórico resultante del último balance aprobado o el resultante de capitalizar al 20% el promedio de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, habría que poner como mínimo el valor nominal de la sociedad, que según algunos casos puede ser elevado y sin embargo, la sociedad realmente tendría un valor de cero<sup>54</sup>.

En estos casos lo recomendable sería auditar la sociedad, ya que, tal y como establece el art. 4.7 Dos c) de la LIP, aunque sea voluntaria si el informe de ésta es favorable el valor a computar es el teórico resultante del balance auditado y, por lo tanto, dadas las características de la sociedad con pérdidas continuadas, en vez de constituir, su valor nominal sería cero, fruto del valor teórico del balance. A modo de ejemplo, una sociedad con un capital social de 1.000.000 euros, un valor teórico del último balance de -500.000

---

<sup>54</sup> Véase AA.VV. TODO FISCAL 2020. *op. cit.* p. 999

euros y un valor de capitalización de 9 euros, si no está auditada a efectos del IP y del ISGF sería de 1.000.000 euros, sin embargo, si estuviese auditada con informe favorable, tendría un valor de 0 euros.

## 7. CONCLUSIONES

Antes de pasar a enumerar las conclusiones propiamente dichas, cabe destacar que se está a la espera de la resolución por parte del Tribunal Constitucional de los recursos presentados por la Comunidad de Madrid y de Andalucía, siendo admitido a trámite el recurso de ésta última el 21 de marzo, aunque el Tribunal ha denegado la petición de suspensión cautelar de la norma impugnada. Pese a esto, después del análisis exhaustivo realizado sobre el ISGF plantearé las siguientes conclusiones:

- (a) Podemos concluir que no hay relación alguna entre dos gravámenes sobre empresas de sectores concretos y un impuesto patrimonial que, en todo caso, debería haber sido tramitado por separado siguiendo el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley que se establece para la creación de nuevos impuestos y no como una enmienda sin conexión al texto principal.
- (b) Sobre la temporalidad del tributo, también es importante destacar que ya se ha previsto un mecanismo dirigido a eliminarla si es preciso, por lo que, en nuestra opinión se estaría actuando en contra de lo establecido en el gravamen.
- (c) En cuanto al proceso legislativo y la inconstitucionalidad del tributo, tras el análisis realizado, concluimos que se podría vulnerar el principio de reserva de ley al excluirse todos los mecanismos previstos en el Estado de Derecho para la creación de un impuesto.
- (d) Respecto a la invasión del bloque de competencias de la Autonomías, muchos autores defienden que se trata de una intromisión por parte del Estado en las competencias normativas de las autonomías. Pese a esto, consideramos que no se puede olvidar que la potestad originaria de establecer tributos corresponde al Estado y no existe ninguna prohibición que impida al Estado establecer un tributo sobre un hecho imponible de otro impuesto de carácter también estatal, aunque cedido a las Comunidades. Es por esto, que pueda considerarse que no se llegue a vulnerar la autonomía financiera de las Comunidades.

- (e) Sobre la vulneración del principio de seguridad jurídica por la retroactividad de la norma, puesto que no era previsible la implantación del ISGF estamos ante una retroactividad de grado impropio, por lo que consideramos que podríamos estar ante una vulneración del principio de seguridad jurídica.
- (f) En caso de declararse inconstitucional, podría darse el caso de que la Administración tuviese que devolver el dinero recaudado más los intereses correspondientes, para ello el contribuyente ha de encontrarse en una situación no consolidada, es decir, con un pleito vivo en el momento de la declaración de inconstitucionalidad.
- (g) En cuanto a la finalidad recaudatoria, suscribimos las ideas planteadas por autores como José Luis López Tello. Si todas las Comunidades hubiesen aplicado bonificaciones al IP como Madrid o Andalucía, no se pagaría ISGF por lo que queda en entredicho esta finalidad.
- (h) La finalidad armonizadora también arroja dudas, pues como expuse en un ejemplo práctico en el trabajo, habrá casos en que aquellas Comunidades que no tienen bonificado el Impuesto sigan tributando de mayor manera que aquellas en las que si está bonificado. En base a estas dos ideas, cuestionamos que realmente se ampare el ISGF en estas finalidades.
- (i) Sobre los mecanismos para reducir la carga impositiva del Impuesto, una de las opciones más atractivas sería integrar en el órgano de administración a un familiar con escasas rentas para que la remuneración del trabajo de la empresa familiar constituyese más del 50% de la totalidad de sus rentas y así poder beneficiarse de la exención a la empresa familiar.
- (j) Finalmente, ha de destacarse la relación del tributo con el IP, el IRPF y el ISD en conexión con la mencionada exención de la empresa familiar que se plantea como una opción atractiva para minimizar la imposición del ISGF, puesto que en caso de que se cumplan los requisitos de empresa familiar que se han visto durante el trabajo, se permitiría no tributar en ninguno de los mencionados, lo cual es una cuestión de gran calado a la hora de plantear una planificación fiscal.

## **8. BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

- Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980)
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 155, de 29 de junio de 1985).
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987).
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006)
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009)
- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE núm. 308, de 24 de diciembre de 2022)
- Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022)

#### **Otros**

- Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE núm. 86, de 10 de abril de 1999).

- Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795, "Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación", el modelo 796, "Gravamen temporal energético. Pago anticipado", el modelo 797, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Declaración del ingreso de la prestación" y el modelo 798, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Pago anticipado", (BOE núm. 29, de 3 de febrero de 2023).
- Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 718 "Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas", se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación, (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/22022023-Proyecto-OM-Modelo-718.pdf> )
- Sánchez López, M. "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". [*Comunicación en Senado*], 21 de diciembre de 2022, (disponible en <https://www.senado.es/web/actividadparlamentaria/sesionesplenarias/pleno/rwds/sesionespleno/detalle/index.html?id=65&legis=14>)
- "XIV Legislatura. Proposición de ley de Grupos Parlamentarios del Congreso." *Congreso de los Diputados*, 2022, (disponible en [https://www.congreso.es/busqueda-de-iniciativas?p\\_p\\_id=iniciativas](https://www.congreso.es/busqueda-de-iniciativas?p_p_id=iniciativas))

## 2. JURISPRUDENCIA

### **Tribunal Constitucional**

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. TRC 1981/27]
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 6/1983, de 4 de febrero [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC 1983/6]
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/1987, de 16 de julio [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. TRC 1987/126]

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC 1990/150]
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 173/1996, de 31 de octubre [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC1996/173]
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 140/2016, de 21 de julio [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC2016/140]
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. RTC2019/126]

### **Audiencia Nacional**

- Auto de la Audiencia Nacional, de 17 de febrero de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7).

## **3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **Dirección General de Tributos**

- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V1253/07, de 18 de junio de 2007 [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. JT 2008\138]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V0586/14, de 6 de marzo de 2014 [versión electrónica- base de datos DGT]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V4042/15, de 16 de diciembre de 2015 [versión electrónica- base de datos DGT]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V4075/15, de 18 de diciembre de 2015 [versión electrónica- base de datos DGT]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V0482/17, de 23 de febrero de 2017 [versión electrónica- base de datos DGT]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V3512/19, de 20 de diciembre de 2019 [versión electrónica- base de datos DGT]
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V1947/22 de 13 de septiembre de 2022 [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. JUR 2022\333765]

#### 4. OBRAS DOCTRINALES

- AA.VV. *TODO FISCAL 2000*. CISS PRAXIS. Pérez Piño, M. D (coord.), 2000.
- AA.VV. *TODO FISCAL 2002*. CISS PRAXIS. Mellado Benavente, F. M (coord.), 2002.
- AA.VV. *TODO FISCAL 2020*. CISS PRAXIS. Mellado Benavente, F. M (coord.), 2020.
- De Juan Casadevall, J. “El concepto jurídico-tributario de Empresa Familiar” *El Estatuto fiscal de la Empresa Familiar*, Aranzadi, 2021.
- Echevarría, P. J. *La justicia como fundamento del sistema tributario español* (1ª). Dykinson, S.L., 2001.
- Macho Pérez, A. *El principio de irretroactividad en derecho tributario* [Tesis doctoral]. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2005.
- Ruiz Garijo, M. “El Impuesto Sobre el Patrimonio” en Aranzadi (ed.), *Introducción al sistema tributario español*, Thomson Reuters, Pamplona, 2018.

#### 5. ARTÍCULOS DOCTRINALES

- Alba Gutiérrez, C. y Cardona Alonso, E. “Cómo calcular el nuevo impuesto a las grandes fortunas” *ElDerecho.com*, 1 de febrero de 2023. (disponible en <https://online-elderecho.com.eu1.proxy.openathens.net/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL#%2Fpresentar.do%3Fhref%3D2023%2F506111%26anchor%3Dundefined>; última consulta el 22 de marzo de 2023)
- Carmona, C. “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Garrigues*, 17 de febrero de 2022, (disponible en [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas); última consulta el 28 de febrero de 2023)
- Cremades, M., Riba, A. & Carrión, L. “Exención de empresa familiar: acceso, alcance y requisito de mantenimiento. La DGT se pronuncia”, *Uría Menéndez*, s.f. (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6961/documento/Tribuna-Empresa-Familiar.pdf?id=11906&forceDownload=true>; última consulta 15 de marzo de 2023)

- Cusí, J.M. “La tributación del patrimonio en España: presente y futuro.” *Aranzadi Fusión*, 2022.
- García de Pablos, J. F. “Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas” , *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n. 259, 2012, pp. 28-37, (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3912485>; última consulta el 2 de abril de 2023)
- Giménez, O. “La letra pequeña del nuevo impuesto a los ricos: dudas, fisuras y paradojas.” *El Confidencial*, 2022, (disponible en [https://www.elconfidencial.com/mercados/2022-12-29/hacienda-gobierno-impuesto-ricos-solidaridad-patrimonio\\_3549074/](https://www.elconfidencial.com/mercados/2022-12-29/hacienda-gobierno-impuesto-ricos-solidaridad-patrimonio_3549074/); última consulta el 7 de febrero de 2023)
- López Tello, J. “Impuesto a las grandes fortunas: una mirada anticipada”, *Uría Menéndez*. 2022, (disponible en <https://www.uria.com/es/publicaciones/8131-impuesto-a-las-grandes-fortunas-una-mirada-anticipada>; última consulta el 20 de marzo de 2023)
- Moratal, G. O. “La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías.” *IDL-UAM*, 2021, (disponible en <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl/>; última consulta el 15 de febrero de 2023)
- Pérez, M. “La medición de la composición del patrimonio en estructuras con sociedad holding a efectos del IP”, *Uría Menéndez*, s.f. (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6961/documento/Tribuna-Empresa-Familiar.pdf?id=11906&forceDownload=true> ; última consulta el 10 de marzo de 2023)
- Rodríguez, J. “Grandes fortunas, un impuesto constitucional pero mejorable.” *ON ECONOMIA*, 2022, (disponible en [https://www.elnacional.cat/oneconomia/es/opinion/fortunas-impuesto-constitucional-mejorable\\_928908\\_102.html](https://www.elnacional.cat/oneconomia/es/opinion/fortunas-impuesto-constitucional-mejorable_928908_102.html); última consulta el 2 de marzo de 2023)

## 6. INFORMES

- AA.VV. “El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.” Informe del *Instituto de Estudios Económicos* (núm. 1/2023), Izquierdo Llanes, G. (dir.), 2023, (disponible en <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Revista-del-IEE-N.o-1-2023.-El-Impuesto-sobre-las-Grandes-Fortunas-1.pdf>; última consulta el 4 de abril de 2023)
- “Informes mensuales de Recaudación Tributaria” *Agencia Tributaria Sede Electrónica*, 2022, (disponible en [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe\\_mensual\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml); última consulta el 22 de marzo de 2023)
- Soto Siles, B & Mateos Capel, A. “Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal” *Instituto de Estudios Económicos y Tax Foundation*, 2023, (disponible en <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE.-INFORMES-Enero-2023.-Competitividad-fiscal-2022-1.pdf>; última consulta el 22 de marzo de 2023)

## 7. RECURSOS DE INTERNET

- Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo, “Análisis de las últimas medidas tributarias relativas a personas físicas y a tenedores de grandes fortunas”, *Gómez-Acebo & Pombo*, 2023, (disponible en [https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2023/01/Ultimas\\_medidas\\_tributarias.pdf](https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2023/01/Ultimas_medidas_tributarias.pdf); última consulta el 5 de marzo de 2023)
- “¿Cómo se determina el patrimonio neto?” *Agencia Tributaria*, 2022, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-patrimonio/se-determina-patrimonio-neto.html>; última consulta el 3 de febrero de 2023)
- Departamento de Tributario de Garrigues. “Se crean los gravámenes energético y de entidades de crédito y el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas” *Garrigues*, 2022, (disponible en [https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/espana\\_-\\_se\\_crean\\_los\\_gravamenes\\_energetico\\_y\\_de\\_entidades\\_de\\_credito\\_y\\_el\\_impue](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/espana_-_se_crean_los_gravamenes_energetico_y_de_entidades_de_credito_y_el_impue)

- [sto de solidaridad de las grandes fortunas.pdf](#); última consulta el 15 de marzo de 2023)
- “Fiscal: Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas”, *Aranzadi Instituciones*, 28 de diciembre de 2022, [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. DOC 2022/172].
  - “IGF: Cálculo del límite de la cuota del IGF”, *Aranzadi Instituciones*, s.f., [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. CPR 2023/53]
  - “IGF: Cálculo del límite de la cuota del IGF”, *Aranzadi Instituciones*, s.f., [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. CPR 2023/54]
  - “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.” *EY*, 2022.
  - “IP: Exenciones”, *Aranzadi Instituciones*, 12 de diciembre de 2022, [versión electrónica- base de datos Aranzadi. Ref. DOC 2003/434]
  - “Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas”. *Cuatrecasas.*, 2022, (disponible en <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/espana-novedades-fiscales-para-grandes-patrimonios-y-personas-fisicas>; última consulta el 23 de marzo de 2023)