



FACULTAD DE DERECHO

**EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS
GRANDES FORTUNAS:
Valoración jurídica sobre su adecuación
a los principios constitucionales**

Autor: Alfonso Diz García-Carro

5º E3-A

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril 2024

RESUMEN

El presente trabajo aborda el estudio crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas desde la valoración jurídica sobre su adecuación a los principios constitucionales. Para ello, es muy importante tener en cuenta la jurisprudencia creada por el Tribunal Constitucional, en la sentencia por la que desestimó que el impuesto fuese contrario a la Constitución Española tras el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno de la Comunidad de Madrid.

Para entender el motivo que generó la creación del impuesto, se analizarán las causas que llevaron al Gobierno de España a la aprobación de este gravamen de carácter extraordinario y “temporal”, pese a que a finales del año 2023 se aprobase mediante Real Decreto-ley una prórroga indefinida del mismo. Además, se investigará la valoración jurídica del tributo y su adecuación al marco legal español, así como los problemas constitucionales, jurídicos y fiscales que se han puesto de manifiesto desde su establecimiento.

Por ello, y para analizar las cuestiones controvertidas que se originaron con la creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se realizará un estudio en base a los motivos alegados en los recursos de inconstitucionalidad, así como las valoraciones jurídicas que cuestionan la constitucionalidad del impuesto efectuadas por profesionales del Derecho, sin perder de vista la jurisprudencia asentada por el Tribunal Constitucional al declarar constitucional el tributo. También, se plantearán propuestas de mejora del impuesto.

Palabras clave: impuesto, competencia, Comunidades Autónomas, recurso de inconstitucionalidad, doble imposición, confiscatoriedad, patrimonio.

ABSTRACT

This paper undertakes a critical study of the Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes from the legal assessment of its compliance with constitutional principles. To this end, it will be very important to take into account the jurisprudence created by the Constitutional Court, in its ruling rejecting that the tax was contrary to the Spanish Constitution following the appeal of unconstitutionality presented by the Government of the Autonomous Community of Madrid against it.

In order to understand the reason for the creation of the tax, the causes that led the Spanish Government to approve this extraordinary and “temporary” tax will be analysed, even though that an indefinite extension of the tax was approved by Royal Decree-Law at the end of 2023. In addition, the legal assessment of the tax and its adaption to the Spanish legal framework will be studied, as well as the constitutional, legal and fiscal problems that have arisen since its establishment.

Therefore, and in order to analyse the controversial issues that arose with the creation of the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes, a study will be carried out based on the grounds alleged in the appeals of unconstitutionality, as well as the legal assessments that question the constitutionality of the tax made by legal professionals, without losing sight of the jurisprudence established by the Constitutional Court when it declared the tax constitutional. Finally, proposals for improving the tax will be put forward.

Key words: tax, competition, Autonomous Communities, appeal of unconstitutionality, double taxation, confiscatory nature, wealth.

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN | 7 |
| 1.1. Definición del objeto del trabajo | 7 |
| 1.2. Justificación del tema elegido | 7 |
| 1.3. Objetivos | 8 |
| 1.4. Estructura del trabajo | 8 |
| 1.5. Metodología empleada..... | 9 |
| 2. CONTEXTO HISTÓRICO Y ANTECEDENTES | 11 |
| 2.1. Contexto histórico en España | 11 |
| 2.2. El Impuesto sobre el Patrimonio y su competencia autonómica | 12 |
| 2.2.1. <i>Notas características del IP</i> | 12 |
| 2.2.2. <i>Competencia autonómica del IP</i> | 13 |
| 2.3. Derecho comparado | 15 |
| 2.4. Antecedentes legislativos | 16 |
| 3. ANÁLISIS JURÍDICO DEL ITSGF | 19 |
| 3.1. Concepto, naturaleza y características del impuesto..... | 19 |
| 3.1.1. <i>Características del impuesto</i> | 19 |
| 3.1.2. <i>Vigencia y devengo del impuesto</i> | 20 |
| 3.2. Estructura del Impuesto | 20 |
| 3.3. Modificaciones implementadas con el Real Decreto-ley 8/2023 | 23 |
| 3.4. Principios tributarios del artículo 31 CE..... | 24 |
| 4. CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y PROPUESTAS DE MEJORA | 26 |
| 4.1. Vulneración del procedimiento legislativo exigible a una norma creadora de un tributo y del principio de buena regulación | 26 |
| 4.1.1. <i>Procedimiento legislativo exigible</i> | 26 |
| 4.1.2. <i>Incorporación del ITSGF como enmienda al texto legislativo</i> | 27 |
| 4.1.4. <i>Posibles mejoras a nivel formal</i> | 29 |
| 4.2. Autonomía financiera de las CC.AA. | 29 |
| 4.2.1. <i>Invasión competencial del Estado</i> | 30 |
| 4.2.2. <i>El ITSGF como un impuesto armonizador</i> | 33 |
| 4.3. Doble imposición respecto del IP | 34 |
| 4.3.1. <i>Posibilidad de crear un nuevo impuesto que aglutine el IP y el ITSGF</i> | 35 |
| 4.4. Principio de seguridad jurídica y retroactividad | 36 |
| 4.5. Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad..... | 38 |
| 5. CONCLUSIONES | 41 |

| | |
|--------------------------------|-----------|
| 6. BIBLIOGRAFÍA | 43 |
| 7.1. Legislación..... | 43 |
| 7.2. Jurisprudencia | 45 |
| 7.3. Obras doctrinales | 48 |
| 7.4. Recursos de internet..... | 49 |

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

| | |
|-------------------------|--|
| Art.: | Artículo |
| CC.AA.: | Comunidades Autónomas |
| CE: | Constitución Española |
| ERC: | Esquerra Republicana de Catalunya |
| IBI: | Impuesto sobre Bienes Inmuebles |
| <i>Ibid:</i> | <i>Ibidem</i> |
| IIVTNU: | Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana |
| IP: | Impuesto sobre el Patrimonio |
| ISD: | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ITSGF: | Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas |
| LOFCA: | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| <i>Op. cit.:</i> | Obra citada |
| p.: | Página |
| pp.: | Páginas |
| RAE: | Real Academia Española |
| RDL: | Real Decreto-ley |
| STC: | Sentencia del Tribunal Constitucional |
| TC: | Tribunal Constitucional |
| UE: | Unión Europea |

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Definición del objeto del trabajo

Este Trabajo Fin de Grado tiene por objeto analizar el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF). Este impuesto, establecido a través de la Ley 38/2022 mediante la cual se aprobaron los impuestos temporales al sector energético, banca y de solidaridad de las grandes fortunas, ha sido cuestionado en numerosas ocasiones dada su dudosa constitucionalidad.

El objetivo concreto de este trabajo consiste en plantear las cuestiones controvertidas que este impuesto suscita en el marco jurídico-constitucional español, para poder ahondar en los posibles motivos de inconstitucionalidad que este tributo puede provocar. Además, para ello será necesario observar cuál es la adecuación del ITSGF a los principios tributarios enunciados en el artículo 31 de la Constitución Española y realizar una valoración, en base a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos y las críticas de profesionales del Derecho.

Para este análisis es muy importante tener en cuenta que, ante el recurso de inconstitucionalidad planteado por la Comunidad de Madrid frente al ITSGF, el Tribunal Constitucional ya dictó sentencia y estableció que el ITSGF es plenamente constitucional en los motivos impugnados, por lo que será necesario tener en cuenta dicha resolución para la valoración de la adecuación del impuesto a los principios constitucionales.

1.2. Justificación del tema elegido

La elección de este tema se justifica en que el ITSGF es un tributo que se estableció hace tan solo dos años, por lo que la actualidad del trabajo es evidente. Además, a lo largo de estos dos ejercicios económicos en los que lleva vigente, el tributo ha tenido un impacto mediático muy grande en la sociedad, pues se han dado numerosas valoraciones jurídicas y se han planteado hasta recursos de inconstitucionalidad por parte de algunas Comunidades Autónomas que han alegado motivos jurídicos que argumentan su inconstitucionalidad. Asimismo, se cuenta con la sentencia del Tribunal Constitucional, por la que se rechazó el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid, exponiendo que el ITSGF no es un tributo inconstitucional en

base a los motivos alegados. Con todo ello, el material con el que se ha realizado el trabajo presente un notable interés jurídico porque los motivos, tanto de constitucionalidad como de inconstitucionalidad, han sido detalladamente elaborados y argumentados.

En definitiva, el tema no solo reviste de una innegable contemporaneidad, sino que, a mayores, ha sido de gran relevancia en los medios de comunicación, ya que su entrada en vigor produjo mucho rechazo entre una amplia parte de la sociedad. No obstante, al tratarse de un tema de reciente actualidad y, a su vez, de gran controversia jurídica y social, es más dificultosa la búsqueda de estudios bibliográficos que argumenten, desde una postura académica, las diversas cuestiones controvertidas que ha suscitado el ITSGF.

1.3. Objetivos

Los principales objetivos de este Trabajo Fin de Grado son los siguientes:

- 1) Analizar los motivos que justifican la creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en un entorno de “necesidad económica”.
- 2) Plantear los problemas que supone la creación del ITSGF, teniendo en cuenta que ya existe un tributo anterior que grava su mismo hecho imponible –el Impuesto sobre el Patrimonio–.
- 3) Estudiar los recursos de inconstitucionalidad interpuestos frente a este impuesto y analizar las alegaciones que el Tribunal competente argumentó para avalar la constitucionalidad del impuesto.
- 4) Valorar la adecuación del ITSGF a los principios constitucionales, así como analizar otras cuestiones controvertidas.
- 5) Proponer alternativas al establecimiento del ITSGF, así como en su regulación para garantizar un mejor funcionamiento del impuesto y una mayor aceptación por parte de la sociedad.

1.4. Estructura del trabajo

Para alcanzar los objetivos enumerados, el trabajo se estructura de la siguiente manera:

En primer lugar, se comenzará realizando una contextualización del momento histórico en el que se establece el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas para poder comprender la justificación por parte del Gobierno de la aprobación de la Ley que crea este tributo. Dentro de este apartado, se resalta la crisis económica que se viene dando, tanto en España como en el resto de los países miembros de la Unión Europea, desde el año 2020, para observar qué medidas jurídicas han tomado éstos ante problemáticas económicas similares a la española. Además, será importante analizar la figura impositiva del Impuesto sobre el Patrimonio, pues se trata de un tributo anterior al ITSGF que grava su mismo hecho imponible –acarreado dudas sobre la posible doble imposición del segundo gravamen–. Adicionalmente, este impuesto se articula como un tributo de competencia autonómica, por lo que es necesario estudiarlo para comprender las similitudes y diferencias que plantea la coexistencia con el ITSGF. Para terminar la parte de contextualización, se presentarán los antecedentes jurídicos propuestos por los grupos parlamentarios, así como la gestación del tributo y otras posibilidades de reforma tributaria que preceden al establecimiento del ITSGF.

En segundo lugar, se procederá a realizar una revisión bibliográfica acerca del ITSGF, para asentar su concepto, naturaleza y características. También se realizará un estudio sobre los principios tributarios enunciados por la Constitución Española, encargados de asentar el marco constitucional a través del cual se deben establecer los tributos en España.

En tercer lugar, se analizarán las cuestiones controvertidas sobre el ITSGF relativas, especialmente, a su adecuación a los principios constitucionales. Con esto se pretende poner de manifiesto las críticas realizadas en contra del ITSGF por considerarlo inconstitucional y la defensa que realiza el Tribunal Constitucional, amparando la constitucionalidad del impuesto. Además, se presentarán algunas opciones de mejora del impuesto.

1.5. Metodología empleada

En lo que concierne a la metodología que se ha utilizado para la realización de este trabajo, se ha empleado un método deductivo, por el cual se analizaron diversas normas jurídicas –como leyes, leyes orgánicas, reales decretos legislativos, etc.–, sentencias, opiniones fundadas de expertos en Derecho tributario y recursos de inconstitucionalidad

entre otros, para proceder al estudio del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y de las valoraciones jurídicas realizadas por diferentes autores, instituciones territoriales y el TC, con el fin de poder contrastar las posturas enfrentadas y obtener conclusiones argumentadas.

Una vez realizada la investigación bibliográfica sobre los conceptos que asentarán el análisis del estudio, será necesario analizar los argumentos jurídicos aportados por el TC a través de la STC 129/2023 en la defensa del impuesto frente al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid para poder contrastarlos con las posturas más críticas que muchos profesionales del derecho han mantenido.

En definitiva, lo que en este trabajo se pretende como finalidad principal es realizar una valoración jurídica sobre las diversas cuestiones controvertidas que suscita el impuesto con el fin de valorar, en su caso, la argumentación empleada para validar la adecuación del impuesto a los principios constitucionales imperantes en el sistema jurídico español.

2. CONTEXTO HISTÓRICO Y ANTECEDENTES

2.1. Contexto histórico en España

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF) es una figura impositiva que nació bajo la necesidad, justificada por parte del Gobierno de España, de avanzar en una “política fiscal más progresiva en la que se pide un mayor esfuerzo a quienes más tienen, en un contexto de alza de precios por la guerra de Ucrania”¹. Este impuesto se crea en el año 2022, en un contexto económico en el que la inflación constituía el principal riesgo para la economía española, así como para la europea. El alza de los precios en todos los países miembros de la Unión Europea a causa de la invasión de Ucrania y los problemas de oferta y de suministro derivados de la pandemia de la COVID-19, obligaron a revisar a la baja las perspectivas macroeconómicas para los ejercicios de los años 2022 y 2023, forzando a los gobiernos estatales a legislar en favor de aumentar la recaudación tributaria para tratar de reducir graves consecuencias socioeconómicas.

A raíz de este contexto, el Gobierno de España aprobó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, “para el establecimiento de los 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”². El objetivo principal de esta norma fue la creación de tres impuestos temporales para poder atajar, entre otras medidas, la grave situación económica que asoló a España. Esta alternativa buscaba establecer, desde la esfera estatal, impuestos que gravasen aquellos sectores que se hubiesen visto “beneficiados” por la subida de los tipos o el precio de la electricidad, así como la armonización de la normativa autonómica vigente relativa al gravamen de tenencia de grandes patrimonios por particulares.

Cabe destacar que la aprobación de la Ley 38/2022 se produjo en un contexto interno convulso. La polarización política que se daba en el año 2022, y que aún se puede

¹ Ministerio de Hacienda y Función Pública. “Fiscalidad del Siglo XXI: El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros”, 2023 (disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HAC.IENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>; última consulta 04/04/2024).

² 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 nº311, de 28 de diciembre de 2022).

observar hoy en día, se encontraba en un punto bastante alto, causando grandes polémicas sociales sobre las decisiones adoptadas por el Gobierno de España. Estas polémicas han derivado en choques ideológicos por parte de los sectores conservadores e izquierdistas del país. Esto produjo que, entre otras consecuencias, desde la creación de este impuesto se hubiesen emitido numerosas valoraciones jurídicas, por parte de prestigiosos profesionales relevantes e instituciones jurídicas, criticando la constitucionalidad del ITSGF. Un ejemplo de esta crispación política se plasma con el recurso de inconstitucionalidad que el Gobierno de la Comunidad de Madrid interpuso contra dicho impuesto.

Este recurso resulta de gran interés para el estudio del ITSGF ya que, por primera vez, una entidad territorial –en este caso el Gobierno de la Comunidad de Madrid– presenta de manera argumentada, un recurso de inconstitucionalidad contra el tributo. No obstante, pese a que el Tribunal Constitucional desestimó que el gravamen fuese inconstitucional por los motivos alegados a través de la Sentencia 149/2023, la jurisprudencia dictada con esta resolución será esencial para analizar las diferentes críticas al impuesto en su adecuación a los principios constitucionales.

2.2. El Impuesto sobre el Patrimonio y su competencia autonómica

En el estudio del ITSGF es necesario tener en cuenta que su hecho imponible ya estaba siendo gravado por un tributo anterior, el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP). Una de las notas características del ITSGF es su naturaleza “armonizadora” y “complementaria” respecto del IP. Sin embargo, la coexistencia de ambos impuestos ha generado controversias ante una posible doble imposición o abuso de Ley por parte del Estado. Por lo tanto, se deberán de esclarecer las similitudes y diferencias entre ambos gravámenes, con el fin de analizar cómo este tributo pretende mejorar el sistema impositivo.

2.2.1. Notas características del IP

El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) se establece por primera vez en España en el año 1977, con el objetivo de ser “un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza

personal, que se exigirá en todo el territorio español”³. Se realizarían posteriores modificaciones hasta llegar a la vigente legislación contenida en la Ley 19/1991, de 6 de julio, del Impuesto sobre el Patrimonio⁴ (en adelante, Ley 19/1991). En base a esta normativa, el IP se configura como un impuesto que “grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de lo que es titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que su titular deba responder” (Agencia Tributaria, 2024).

La naturaleza “excepcional” del IP devendría “definitiva” en base a la Ley 19/1991. El impuesto se suprimió en el año 2008, hasta que en el 2011 se aprobó el Real Decreto Ley 13/2011, a través del cual se configuraba el nuevo Impuesto sobre el Patrimonio. Hoy en día, este impuesto se aplica únicamente en España y Francia dentro del ámbito de la Unión Europea, aunque dentro de la OCDE Noruega y Suiza también contemplan un régimen similar. España justifica la necesidad de este impuesto en base a que con él se refuerzan “los ingresos públicos para cumplir con los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España”, además de “cumplir con la equidad del sistema fiscal de manera que para salir de la crisis contribuyan más los que tienen una mayor capacidad económica”⁵.

2.2.2. Competencia autonómica del IP

Como se ha mencionado *supra*, una de las problemáticas que implica la coexistencia de ambos tributos es que, pese a la similitud del hecho imponible, a nivel competencial el IP se encuentra dentro de las competencias cedidas a las CC.AA., mientras que el ITSGF se configura como un tributo de competencia exclusiva del Estado. Las diferentes formas de configurar el IP dentro de cada territorio en España ha supuesto que en varias comunidades se haya bonificado el tributo en su totalidad, mientras que en otras no. Esta disparidad regulatoria autonómica es considerada por los impulsores del ITSGF un argumento para la creación del nuevo impuesto por la necesidad de armonizar la normativa territorial.

³ Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (BOE nº274, de 16 de noviembre de 1977).

⁴ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE nº136, de 7 de junio de 1991).

⁵ Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE nº224, de 18 de septiembre de 2011).

El IP se ha cedido a las Comunidades Autónomas en su totalidad, ya que para los territorios englobados dentro del sistema tributario común se establece, según el art. 13.Dos Ley 14/1996, que corresponderá a estos “regular el mínimo exento y la tarifa”⁶. Pese a esto, se exigía a las CC.AA. mantener una progresividad similar respecto de la estructura de la tarifa del Estado, así como que esta fuese idéntica para el caso de la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo.

Esta regulación fue criticada por parecer dar cabida a la posibilidad, por parte de cada Comunidad Autónoma, de eliminar la tributación efectiva mediante el uso de estas potestades normativas delegadas. Si bien este marco se ampliaría con la entrada en vigor de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, “por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía”⁷. La consecuencia de esta cesión ha llevado a algunas CC.AA., a bonificar el impuesto al 100%. Este es el caso de la Comunidad de Madrid⁸ y Andalucía⁹, implicando que en estos territorios no se grava el hecho imponible del tributo.

La disparidad regulatoria de este gravamen ha suscitado debate en España. Por ello, en contraposición del Informe para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica¹⁰, en el Libro Blanco para reformar el sistema tributario no se alcanza la normativa de las haciendas forales por considerar que “la delimitación del encargo no incluye el tratamiento de los sistemas tributarios de los Territorios Forales”¹¹, pese a haber señalado que el Comité “llama la atención sobre el problema que plantean las

⁶ Ley 14/ 1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE nº315, de 31 de diciembre de 1996)

⁷ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE nº313, de 31 de diciembre de 2001)

⁸ Véase el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOCM nº255, de 25 de octubre de 2010)

⁹ Véase el Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma (BOJA nº182, de 21 de septiembre de 2022)

¹⁰ Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, “Informe”. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017, pp. 80 y ss.

¹¹ Comité de personas expertas, *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022, p.716.

diferencias de capacidad normativa en el IP y el ISD, en particular, para las CC.AA. de régimen común limítrofes con los territorios forales. Como es sabido, la competencia fiscal territorial en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) encuentra su origen en las medidas que adoptaron los Territorios Forales para reducir esa carga impositiva en los años noventa del siglo pasado” (Libro Blanco, p. 708).

Algunas de las soluciones que se sugieren para la coordinación del gravamen patrimonial son, entre otras, la eliminación del impuesto sobre el patrimonio a cambio de reforzar el IBI, armonizar el ISD y “eliminar parcialmente el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados” (según el Libro Blanco y el Informe Lagares (2014)¹²). Las medidas propuestas reflejan una necesidad por armonizar la normativa de este impuesto, alcanzándose un consenso entre el Informe de Lagares y la Comisión del Sistema de Financiación Autonómica (2017) por la cual se destacó que las competencias normativas en impuestos como el IP e ISD, deben ser compatibles con la coordinación en la totalidad del territorio nacional para determinar la base imponible y liquidable, así como del establecimiento de “límites mínimos de gravamen efectivo” (Libro Blanco, pp. 724-725).

2.3. Derecho comparado

Uno de los argumentos empleados en la creación del ITSGF es la necesidad de hacer frente a la situación extraordinaria que se estaba viviendo en el año 2022. Por ello, para valorar jurídicamente el impuesto, hace falta estudiar cómo han reaccionado el resto de ordenamientos jurídicos que rodean al español ante el mismo contexto en el que se vio España, para atajar la crisis que desencadenó la inflación y el alza de los precios en el ejercicio económico del año 2022.

Si bien es cierto que el Gobierno de España justifica la necesidad del establecimiento del ITSGF con el fin de aumentar la recaudación, son muchos los países vecinos de nuestro entorno europeo que han eliminado la imposición tributaria a las grandes fortunas. Los ordenamientos jurídicos de Alemania y Suecia no contemplan una imposición sobre el patrimonio, y otros países europeos, que sí contemplan tal gravamen, no resulta tan agresivo como el caso español. Autores como Goytisolo y

¹² El Informe Lagares es una denominación coloquial para hacer referencia al Informe publicado por el comité de expertos para la reforma del sistema tributario español del año 2014

Mestres (2022), alertan de que “la falta de imposición sobre el patrimonio en la mayoría de los países de nuestro entorno puede provocar fácilmente la huida de riqueza y de capital humano hacia otros países”, *así como que el ITSGF va “en la dirección contraria a la de la mejora legislativa que nuestras Cortes Generales están tramitando (...) en materia del régimen fiscal para impatriados (Ley Beckham) mediante la Ley de start-ups”*¹³. Con todo ello, se pretende criticar que el riesgo que supone el establecimiento del ITSGF consiste en la posible fuga o expulsión de la riqueza de los inversores en España hacia otros regímenes jurídicos que tengan un gravamen hacia el patrimonio más favorable o que incluso no contemplen gravamen por la tenencia de patrimonio.

Asimismo, cabe destacar que España es el único país de la UE en el que se grava la riqueza neta mundial de las personas físicas cuando se superan determinados umbrales¹⁴ –a través del ya mencionado IP–. Esto deja en evidencia la situación anómala en la que se encuentra España sobre el gravamen hacia la renta neta de las personas físicas, pues si hay muchos países que no contemplan IP, ninguno ha establecido un gravamen parecido al ITSGF.

2.4. Antecedentes legislativos

En lo que concierne a cómo se gestó el ITSGF, hace falta destacar que ya en la legislatura anterior a la que aprobó la Ley 38/2022, se plantearon propuestas de reforma del Impuesto de Patrimonio con el fin de armonizarlo en todas las Comunidades Autónomas.

En este proceso, hay que tener en cuenta que el objeto del ITSGF es gravar patrimonios netos superiores a 3 millones de euros, con efectos en los años 2023 y 2024. No obstante, la primera iniciativa que precede a la creación de este impuesto fue una enmienda de ERC al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 de crear una cuota estatal en el Impuesto sobre el Patrimonio¹⁵, dirigida a

¹³ Goytisolo, I. y Mestres, A. “El impuesto a las grandes fortunas: se acerca temporal”, *Toda & Nel-lo*, 14 de noviembre de 2022 (Disponible en: <https://www.todanelo.com/es/articulos/el-impuesto-las-grandes-fortunas-se-avecina-temporal> , última consulta 03/04/2024)

¹⁴ Cocho, J.M. y Sosa, J., “Temporary Solidarity Tax on high net-worth individuals” *Simons+Simons*, 10 de enero de 2023 (disponible en: <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/clbark048003utq0owl7b2mys/temporary-solidarity-tax-on-high-net-worth-individuals>; última consulta 03/04/2024)

¹⁵ Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. (BOE nº341, de 31 de diciembre de 2020)

contribuyentes con residencia fiscal en España y cuya finalidad era que “el rendimiento obtenido no fuese objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”. Esta iniciativa pugnaba por la aplicación de una normativa centralizada para determinar la cuota estatal del IP, apartando expresamente que se aplicase la normativa autonómica. Asimismo, con el fin de prevenir que la doble imposición que pudiera darse por concurrir con una cuota autonómica a ingresar se tenía en cuenta la deducción del importe de la cuota autonómica para el cálculo de la cuota estatal –teniendo a su vez el límite en la cuota estatal–.

Pese a que esta enmienda no prosperó, en abril del 2021, la Secretaria de Estado de Hacienda nombró un comité de expertos con el fin de elaborar un “Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”¹⁶. Su objetivo era analizar el sistema tributario español y establecer las reformas convenientes para mejorar el sistema, especialmente la armonización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Ambos impuestos tienen su competencia cedida a las CC.AA. por lo que “el comité de expertos concluyó, que desde el punto de vista de la suficiencia financiera de los entes autonómicos, los impuestos patrimoniales de carácter personal en España tienen un papel relevante”¹⁷. La propuesta en este caso fue “mantener el IP con un mínimo exento de un millón de euros y uno tipos de gravamen entre 0,5 % y 1% como mínimo y máximo respectivamente” (López y Rodríguez, 2022).

En este sentido, hay que tener en consideración el origen de la cesión de las competencias normativas fiscales a las CC.AA.. “El traspaso competencial a las CC.AA., en el desarrollo del Estado de las autonomías, implicó una falta de correlación en las responsabilidades de ingreso y gasto” (López y Rodríguez, 2022), dada la descentralización del gasto público y el límite a la creación de impuestos por parte de las CC.AA. en base al artículo 157.1.b de la Constitución Española¹⁸ (en adelante, CE) y artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁹. Para tratar de corregir esta situación se pugnó por una corresponsabilidad fiscal, establecida en el artículo 2.Uno.d) LOFCA, en virtud de la cual “la actividad financiera de las

¹⁶ Ver más en Comité de personas expertas, *op. cit.*

¹⁷ López, J. L. y Rodríguez, M. E., “A vueltas sobre la fiscalidad patrimonial y grandes fortunas”, *KPMG Tendencias. Newsletter KPMG*, 2022 (disponible en <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/10/vueltas-fiscalidad-patrimonial-grandes-fortunas/>; última consulta 05/04/2024).

¹⁸ Véase Constitución Española (BOE nº311, de 29 de diciembre de 1978)

¹⁹ Véase Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980)

Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a (...) la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos”²⁰. Es decir, se otorga a los Gobiernos de las CC.AA. la potestad de tomar decisiones en lo relativo a la obtención de ingresos fiscales, a través de la cesión de las competencias normativas por el Estado en materia de los impuestos estatales enumerados en el artículo 11 de la LOFCA. Por ello, para que las CC.AA. puedan responder de sus criterios de política fiscal y gasto público, se estableció la cesión de la recaudación de tributos estatales, total o parcialmente, así como la competencia normativa de algunos aspectos de dichos impuestos cedidos.

Para el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se produjo una cesión total del Estado a las Comunidades Autónomas, otorgándole a éstas la recaudación correspondiente a todos los hechos imposables que el propio impuesto contempla, así como la transferencia de la gestión y liquidación del mismo. En virtud del artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de noviembre, “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”, las propias CC.AA. “podrán asumir competencias normativas sobre: mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota”²¹.

El problema que surge, al tener en cuenta que el IP es un impuesto que grava el patrimonio, es que muchos autores consideran que la coexistencia con el ITSGF causa doble imposición, situación que la Constitución no permite.

²⁰ Véase artículo 2.Uno.d Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980).

²¹ Véase el artículo 47 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 nº305, de 19 de diciembre de 2009)

3. ANÁLISIS JURÍDICO DEL ITSGF

3.1. Concepto, naturaleza y características del impuesto

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas nace con dos objetivos principales: aumentar la recaudación y armonizar la normativa autonómica vigente.

En primer lugar, como indica Aedaf (2023), “pese a que durante el año 2022 se superaron todos los registros históricos de recaudación tributaria en España, en tiempos de crisis energética y de inflación, a través de la solidaridad, se requirió un mayor esfuerzo a aquellos que disponen de una capacidad económica mayor”²².

En segundo lugar, con el segundo objetivo se pretende reducir las diferencias existentes en los supuestos que tienen como finalidad gravar el patrimonio en las diferentes CC.AA., sobre todo para perseguir que la carga fiscal de los contribuyentes residentes en las CC.AA. que bonificaron parcial o totalmente el IP, no se diferencia notoriamente respecto de los contribuyentes de las CC.AA. que no han bonificado la tributación por tal impuesto.

3.1.1. Características del impuesto

Como se expone en el artículo 3.1 de la Ley 38/2022, este tributo se configura como “un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros”. Para el cómputo del patrimonio neto de la persona física, se tendrán en cuenta “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, además de las deudas y obligaciones personales de la que deba responder”²³. Asimismo, se trata de un impuesto instantáneo y progresivo, pues su hecho imponible se reitera en el tiempo y el tipo de gravamen aplicado se incrementa conforme aumenta el nivel de patrimonio.

²² Véase Aedaf. “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en 80 preguntas”, *Gabinete de estudios*, 2023 (Disponible en: <https://www.aedaf.es/Plataforma/El%20impuesto%20temporal%20de%20solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas.pdf>; última consulta 03/04/2024)

²³ Véase art. 3.Uno Ley 38/2022, *op. cit.*

3.1.2. Vigencia y devengo del impuesto

Cabe destacar que este impuesto tiene *a priori* un carácter temporal, pues tendrá una vigencia originaria durante los dos primeros ejercicios desde la entrada en vigor del impuesto, es decir, se devengará periódicamente desde el 31 de diciembre y será de aplicación para los ejercicios 2022 y 2023. No obstante, el carácter temporal del impuesto ofrece la posibilidad de que llegado el término de su periodo de vigencia, se pueda evaluar el resultado de la aplicación del mismo para proponer su mantenimiento o, en su caso, su suspensión.

Llegado el término de la vigencia establecida por la Ley 38/2022, se decidió por parte del Gobierno aprobar una prórroga del gravamen para el ejercicio 2024 en adelante hasta que “no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómico” con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2023.

3.2. Estructura del Impuesto

El ITSGF procederá a gravar únicamente patrimonios netos que superen los 3 millones de euros, estableciendo un mínimo exento de 700.000 euros –como también se recoge en la Ley 19/1991 para el IP–. Hace falta destacar que “algunas CC.AA. optaron por elevar la tributación efectiva del IP mediante la reducción del mínimo exento, por lo que parece que se está estimulando a éstas a incrementarlo, de nuevo una finalidad contraria de la que parece ser la finalidad de la norma, que según su justificación radicaría en lograr una mayor tributación efectiva”²⁴. Esto hace referencia a la naturaleza homogeneizadora del impuesto, pues para el cálculo de la cuota íntegra del ITSGF hay que deducir la cuota que se hubiera satisfecho por el IP en el mismo ejercicio, por lo que a mayor IP pagado, menor ITSGF a pagar²⁵.

En lo que concierne a la escala de gravamen del ITSGF, la Ley 38/2022 contempla en el artículo 3. Once una escala similar a la del IP con la diferencia de que los patrimonios

²⁴ Véase Ruiz, V., “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, *Asamblea – Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n. 43, 2022, pp. 127-181-

²⁵ Véase ACI Cuatrecasas, “Respuestas autonómicas al Impuesto sobre las grandes fortunas”, *Cuatrecasas* (disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/itsgf-respuestas-autonomicas-impuesto-grandes-fortunas>; última consulta 03/04/2024)

inferiores a las nuevas cuantías estarán exentos de tributación. En la tabla 1 se expone la escala estatal del ITSGF:

Tabla 1: Escala estatal del ITSGF

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

Fuente: elaboración propia en base al artículo 3.Once Ley 38/2022

Una de las vías por las que el ITSGF justifica que no se da una doble imposición respecto del IP, se establece en el artículo 15 de la propia Ley 38/2022, a través de la que se establece que “de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha”. Con ello, los contribuyentes que residan en las CC.AA. que prevean tipos de gravamen más reducido en materia de IP, se verían afectados directamente. Los datos recogidos por Martínez *et al.*²⁶ ponen de manifiesto que las comunidades afectadas directamente por lo que se acaba de mencionar son Asturias, Cataluña, Comunidad de Madrid, Cantabria, Islas Baleares, Región de Murcia, Andalucía, Galicia, Navarra y País Vasco.

En la tabla 2 se ponen de manifiesto los datos comparativos sobre el impacto por CC.AA. del establecimiento del ITSGF en el año 2022:

²⁶ Véase Martínez, D., Díaz, M. y Marín, C. (2022). “El impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”, FEDEA. *Fundación de Estudios de Economía Aplicada*, Apuntes 2022/29, 2022. (disponible en https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2022/ap2022-29.pdf?utm_source=documentos&utm_medium=enlace&utm_campaign=estudio&_gl=1*1ahsl7i*_ga*ODE0MTE0NTg5LjE3MTE1NTcyNDg.*_ga_K71EGLC8JC*MTcxMjE2ODU1OS4yLjEuMTcxMjE2ODgxNi4wLjAuMA...; última consulta 03/04/2024).

Tabla 2: Impacto en las CC.AA. por el establecimiento del ITSGF en 2022

| CC.AA. | Tipo máximo IP 2022 | Tipo máximo ITSGF | Diferencia entre tipo máximo IP y tipo máximo ITGF | Patrimonio neto a partir del cual opera el ITSGF (€) |
|-------------------|----------------------------|--------------------------|---|---|
| Cataluña | 2,75 | 3,50 | -0,75 | 17.546.649 |
| Galicia | 1,88 | 3,50 | -1,63 | 8.639.577 |
| Andalucía | 0,00 | 3,50 | -3,50 | 3.700.000 |
| Asturias | 3,00 | 3,50 | -0,50 | 23.892.291 |
| Cantabria | 3,03 | 3,50 | -0,47 | 26.293.614 |
| La Rioja | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Murcia | 3,00 | 3,50 | -0,50 | 25.032.081 |
| Valencia | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Aragón | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Castila-La Mancha | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Canarias | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Extremadura | 3,75 | 3,50 | 0,25 | SIN EFECTO |
| Illes Balears | 3,45 | 3,50 | -0,05 | 209.853.351 |
| Madrid | 0,00 | 3,50 | -3,50 | 3.700.000 |
| Castilla y León | 3,50 | 3,50 | 0,00 | SIN EFECTO |
| Álava | 2,50 | 3,50 | -1,00 | 12.916.853 |
| Bizkaia | 2,00 | 3,50 | -1,50 | 8.997.712 |
| Guipuzkoa | 2,50 | 3,50 | -1,00 | 13.066.853 |
| Navarra | 2,00 | 3,50 | -1,50 | 11.553.783 |

Fuente: elaboración propia en base a los datos proporcionados por Martínez, D. et al. (2023)²⁷.

Asimismo, en virtud del artículo 3.Diecinove Ley 38/2022, con la estructura del nuevo ITSGF, únicamente deben presentar declaración los sujetos pasivos que tengan una cuota mayor a cero. Autores como Ruiz (2022) critican que, ya que la Agencia Tributaria es la encargada de gestionar todas las declaraciones del IP en territorio

²⁷ *Ibid.* pp. 4. Nota: el tipo marginal máximo se ha corregido teniendo en cuenta la bonificación del 100% en la Comunidad de Madrid y Andalucía (Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre) y del 25% en Galicia.

común, debería de preverse que únicamente existiera un único modelo de declaración capaz de integrar también el ITSGF.

En resumen, la vigencia del ITSGF coexiste de manera clara y directa con el IP. En territorio nacional, este impuesto se aplica de manera directa, sin embargo, en los territorios forales se requiere convenir o concertar –en este caso con las CC.AA. del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra– un acuerdo mediante la Comisión bilateral (véase STC 9/2019²⁸ FFJJ 3 y 5, STC 110/2014²⁹ y STC 208/2012³⁰).

3.3. Modificaciones implementadas con el Real Decreto-ley 8/2023

En lo que concierne a las modificaciones que se han realizado desde que se estableció el ITSGF en diciembre de 2022, cabe destacar que se han introducido cambios con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como paliar los efectos de la sequía (en adelante, RDL 8/2023).

Entre otras medidas, el establecimiento de este Real Decreto-ley ha supuesto tanto la prórroga del ITSGF, así como varias modificaciones en su contenido. En lo relativo a la prórroga del impuesto, en la Disposición Adicional Quinta de esta norma aparece que tal ampliación temporal “en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica, se prorroga la aplicación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”. Por lo tanto, esta prórroga tendrá *a priori* carácter indefinido hasta que se lleve a cabo la reforma mencionada.

Además, se establece que “se modifican determinadas normas tributarias, a fin de extender el mínimo exento de 700.000 euros a todos los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de que sean o no residentes en España”³¹. Con esto, se pretende atajar la polémica de que las personas que no sean residentes en España podrán incluirse

²⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 9/2019, de 17 de enero de 2019, FJ 3 y 5.

²⁹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/2014, de 26 de junio de 2014.

³⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre de 2012.

³¹ Véase el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE nº310, de 28 de diciembre de 2023).

como mínimo exento los 700.000 que antes solo se aplicaba a los residentes. Esta modificación elimina la discriminación a los no residentes y produce efectos desde la entrada en vigor del tributo, es decir, desde el año 2022. Otra de las modificaciones, como indica Ruiz (2023), es que “desde una perspectiva de gestión del Impuesto, se recoge expresamente la obligación de presentación de su correspondiente autoliquidación por medios telemáticos, a pesar de ser los obligados a su presentación personas físicas”.

No obstante, este Real Decreto “no modifica las reglas relativas a la determinación de la reducción de la cuota tributaria por el límite conjunto con el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Patrimonio (IP)”³². Este límite considera que la suma de cuotas de IRPF, ITSGF y IP no deberá ser superior al 60% del total de la base imponible del IRPF.

Por lo tanto, la modificación sobre todo mejora la situación para los no residentes, pues originariamente las personas no residentes en España que tributase por ITSGF por obligación real –es decir, por la posesión o tenencia de algún bien, derecho u obligación–, no pudiéndoseles aplicar el mínimo exento de 700.000 euros. Con este cambio lo que se procura es no perjudicar a la inversión extranjera en España y evitar también la posibilidad de vulnerar el “principio europeo de libre circulación de capitales”³³.

3.4. Principios tributarios del artículo 31 CE

Para poder analizar las críticas sobre los motivos de inconstitucionalidad que tanto autores, como entidades territoriales, han realizado en contra del ITSGF, es necesario tener en cuenta el marco de adecuación a través del que los tributos en el sistema jurídico español deben asentarse. Para ello, es importante exponer cuáles son los principios tributarios mediante los que la Constitución Española establece el marco de constitucionalidad de los impuestos. Fernández y Masbernat (2013) califica los principios constitucionales como “un referente obligado para el ejercicio del poder tributario en tanto que con su cumplimiento se construye un sistema tributario que

³² Ruiz, C., “Prorroga del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Chevez Ruiz Zamarripa, Flash Informativo, 18 España*, 2023 (disponible en https://www.chevez.com/upload/files/FlashES_2023-18.pdf; última consulta 04/04/2024).

³³ Véase el artículo 63 del Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas (DOUE n°83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388).

responderá al principio de justicia como valor superior en el texto constitucional”³⁴. Esta definición es extensible al ámbito tributario, por lo que el poder legislativo del Estado estará limitado al respeto de los principios constitucionales para evitar imposiciones abusivas contra los contribuyentes.

La Constitución Española recoge en su artículo 31 los conocidos “principios tributarios”. En el apartado primero de este artículo se establecen los principios materiales de justicia tributaria, siendo estos “el principio de igualdad, el principio de generalidad, el principio de capacidad económica, el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad”³⁵. De manera complementaria y semejante, se da una redacción similar en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual establece que “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”³⁶. Asimismo, el artículo 31.3 CE contiene el principio de justicia formal por excelencia en el ordenamiento tributario: el principio de legalidad tributaria o reserva de ley. En virtud de este último principio, la doctrina española interpreta que la Ley será la encargada de regular todos y sólo los elementos fundamentales de la relación tributaria³⁷.

En definitiva, los principios tributarios establecidos por la Constitución Española van a suponer el marco de adecuación de todos los tributos creados por parte de los poderes públicos, siendo necesario su cumplimiento para garantizar la validez de los impuestos. En base a estos, la Comunidad de Madrid, Andalucía y Galicia han fundamentado en gran medida sus recursos de inconstitucionalidad, pues interpretan que el ITSGF vulnera varios de estos principios.

³⁴ Fernández, J. A. y Masbernat, P., “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, *SciELO, Estudios constitucionales*, vol.11 n°2 Santiago, 2013 (disponible en https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52002013000200013&script=sci_arttext; última consulta 05/04/2024).

³⁵ Véase el art. 31 de la CE.

³⁶ Ver más en art. 3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n°302, de 18 de diciembre de 2003).

³⁷ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1987:19]. Fecha de la última consulta: 17 de marzo de 2024.

4. CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y PROPUESTAS DE MEJORA

4.1. Vulneración del procedimiento legislativo exigible a una norma creadora de un tributo y del principio de buena regulación

El ITSGF fue introducido siguiendo el procedimiento de ley ordinario mediante una enmienda planteada por los grupos parlamentarios del propio Gobierno de España a la Proposición de Ley³⁸ que resultaría en la Ley 38/2022, proposición que el mismo Gobierno había presentado.

4.1.1. Procedimiento legislativo exigible

El procedimiento, *a priori*, adecuado para encauzar el establecimiento del ITSGF sería “mediante una ley orgánica (o mediante una modificación de la LOFCA) ya que en el fondo, por su gran similitud con el IP, se estaría ante un supuesto de ejercicio de competencias financieras de las CC.AA.”³⁹. La LOFCA es una ley orgánica que se encarga de regular el ejercicio de estas competencias financieras de las comunidades, “resolviendo los conflictos entre el Estado y las CC.AA. y estableciendo los mecanismos de colaboración entre ellos”⁴⁰. No obstante, uno de los principales motivos de que la iniciativa legislativa elegida fuese el procedimiento de proposición de Ley, en vez de proyecto de ley, fue evitar a toda costa el cumplimiento de las obligaciones de sometimiento a consulta pública, de elaboración de la memoria de impacto normativo y de solicitud de informes y dictámenes al Consejo de Estado, inherentes a los proyectos de ley tal y como contempla la Ley 50/1997⁴¹, encargada de regular los trámites exigidos en el procedimiento de elaboración de las normas con rango de ley. Este hecho puede constituir una vulneración del principio de buena regulación que debe cuidar el presidente del Gobierno en su labor de promoción de iniciativas legislativas de los arts. 129 y ss de la Ley 39/2015⁴², en relación con los arts. 87 a 89 de la CE.

³⁸ Véase la Proposición de Ley de 30 de agosto de 2022, nº271-1 (BOCG-14-B-271-1).

³⁹ Silva, M. J. y Guarch, J., “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Motivos de Inconstitucionalidad”, *RocaJunyent*, 2023 (disponible en <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2023/02/Informe-Impuesto-Temporal-Solidaridad-Grandes-Fortunas.pdf>; última consulta 04/04/2024).

⁴⁰ Merino, I., “Financiación autonómica y sistema de fuentes: ¿LOFCA o Estatutos de Autonomía?”, *Revista UAM*, n. 24, 2011-II, pp. 141-163.

⁴¹ Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE nº285, de 28 de noviembre de 1997).

⁴² Ver más en Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE nº236, de 2 de octubre de 2015).

4.1.2. Incorporación del ITSGF como enmienda al texto legislativo

Asimismo, hace falta recalcar que en la proposición de Ley para la creación del ITSGF no se hizo alusión alguna de la creación del propio ITSGF hasta que fue introducido “*ex novo*”, como enmienda de adición nº92, 93, 99 y 104. En relación con esta situación, la doctrina reiterada y consolidada del TC en sentencias como STC 119/2011⁴³ y STC 23/1990, FJ 5⁴⁴, exige la “doctrina de la homogeneidad”. Con esto se requiere que exista una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado, es decir, la materia sobre la que versan debe guardar una relación, siendo inconstitucionales los supuestos en los que tal correlación no existe.

En lo que respecta a este caso, estas enmiendas no guardan relación alguna con los aspectos regulados inicialmente en la proposición de Ley, siendo su fin la creación de un nuevo impuesto ajeno a los gravámenes dispuestos en la proposición de Ley inicial.

A mayores, uno de los fundamentos jurídicos de peso en el recurso de inconstitucionalidad nº616-2023⁴⁵, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, es precisamente la vulneración del artículo 23.2 de la CE. Esto se debe a que la iniciativa legislativa por la que se aprueba el ITSGF ha impedido a los grupos parlamentarios oponerse a la tramitación de dichas enmiendas mencionadas *supra* o proponer cambios a su contenido, vulnerando así las normas y garantías constitucionales del derecho fundamental a la representación política y el derecho de los grupos minoritarios a ejercer el debate parlamentario y el planteamiento de enmiendas.

En lo que concierne a la vulneración del art. 23.2 CE del recurso mencionado, el TC descarta su vulneración alegando argumentos sustancialmente coincidentes:

“Por una parte, niegan que fuera necesario un proyecto de ley y que suponga vicio alguno el que la iniciativa provenga de los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno. Por otra, consideran que el nuevo impuesto sí guarda conexión con el objetivo de la proposición de ley en la que se integró, ya que

⁴³ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2011, de 5 de julio de 2011.

⁴⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 23/1990, de 15 de febrero de 1990, FJ 5.

⁴⁵ Ver más en el “Recurso de inconstitucionalidad nº616-2023, contra el artículo 3 de la Ley 28/2022, 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, nº97 de 24 de abril de 2023, páginas 56659 a 56659).

*sirve, como el resto de medidas de la iniciativa, para afrontar la particular situación excepcional derivada de la crisis energética y la inflación. En todo caso, no ha habido lesión del art. 23.2 CE, puesto que, tanto en la Comisión como en el Pleno, todos los grupos parlamentarios tuvieron un turno de palabra y pudieron pronunciarse sobre las enmiendas formuladas, incluida la que introducía el ITSGF”.*⁴⁶

En la STC 129/2023, se justifica que el establecimiento del ITSGF no vulnera el art. 23.2 CE en base a la jurisprudencia asentada con la STC 19/2023, por la que se desestima una objeción similar relativa a la tramitación de la Ley Orgánica 3/2021, así como que no ha habido discriminación de los grupos parlamentarios en el ejercicio de sus funciones (en conexión con la STC 49/2023⁴⁷, de 10 de mayo, FJ 11 c)). También se argumenta que existe una conexión de homogeneidad, siendo el común denominador de los tres impuestos creados la finalidad recaudatoria en un contexto convulso (véase STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 6; STC 209/2012, de 14 de noviembre; STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8).

En resumen, pese a que el TC ha desestimado que se haya vulnerado el art. 23.2 CE, existen muchas razones que dan cabida a que el establecimiento del ITSGF haya vulnerado el procedimiento legislativo exigible a una norma creadora de un tributo así como el principio de buena regulación, pues : (i) el procedimiento que se debería de haber seguido para tramitar la Ley que aprobó este gravamen debería de haber sido mediante una modificación de la LOFCA o mediante una Ley Orgánica – vulnerando el procedimiento legislativo exigible a una norma creadora y el principio de buena regulación –, (ii) el hecho de que la proposición de Ley por la que se creó el impuesto no contenía alusión alguna de la creación de esta figura impositiva, sino que el establecimiento de este se introdujo mediante una enmienda de adicción – vulnerando la doctrina de la homogeneidad –, (iii) al haberse introducido como enmienda, el impuesto no cumple con las garantías parlamentarias relativas a la elaboración y aprobación de normas tributarias con rango legal.

⁴⁶ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 2.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 49/2023, de 10 de mayo de 2023, FJ 11.

4.1.4. Posibles mejoras a nivel formal

En lo que respecta a esta cuestión controvertida, desde un punto de vista formal se puede sugerir la reconfiguración del impuesto en algunos de sus caracteres, sobre todo, teniendo en cuenta las modificaciones que entraron en vigor con el RDL 8/2023 indicadas en el apartado 3.3. de este trabajo.

En primer lugar, con los cambios implementados tras el establecimiento del Real Decreto-ley, el ITSGF dejó de ser considerado un tributo de carácter temporal, ya que su vigencia temporal se prorroga hasta que se efectúe una reforma en materia patrimonial con el sistema de financiación de las comunidades. Esto supone que la excepcionalidad del gravamen se consolida en el tiempo, por lo que el Gobierno debería de tratar de dar la mayor credibilidad a la necesidad de este tributo, ya no en base a la urgencia temporal, pues ya han pasado dos años desde el establecimiento del tributo, sino desde la cohesión institucional.

En segundo lugar, y teniendo en cuenta la idea anterior, el hecho imponible del ITSGF guarda un parecido muy grande con el IP. Por ello, sería interesante plantear que el ITSGF pasase a estar regulado por ley orgánica, especialmente porque ya que son las Comunidades Autónomas las que ejercen la competencia financiera del IP, para garantizar una actuación conjunta entre las competencias estatales y autonómicas, y para reforzar la confianza mutua de ambas instituciones. Asimismo, cabría la posibilidad de solicitar una modificación de la LOFCA para poder introducir el ITSGF en la competencia material de esta ley.

Esta solución sería eficaz para fortalecer la confianza social en el ITSGF y, pese a los problemas competenciales, ya que el ITSGF y IP corresponden respectivamente al Estado y CC.AA., y así se podría alcanzar un acuerdo entre estos entes territoriales en la recaudación de estos impuestos.

4.2. Autonomía financiera de las CC.AA.

La autonomía financiera de las CC.AA. aparece recogida en el artículo 156 CE, en que se otorga tal autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias, atendiendo al principio de coordinación con la Hacienda estatal y al de solidaridad entre los españoles. Mediante este precepto legal, desarrollado en la Ley Orgánica 8/1980, de 22

de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), se atribuyen a las Comunidades Autónomas la capacidad de orientar sus gastos y establecer los ingresos necesarios para ello. La autonomía financiera, según la doctrina del TC, es un concepto amplio dentro del que se encuentra la autonomía tributaria, en base al principio de “corresponsabilidad fiscal”, según el cual las CC.AA. deben poder “generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” (véase STC 289/2000, STC 168/2004, STC 204/2011 y STC 53/2014).

Para ejercer la autonomía financiera, las CC.AA. podrán disponer de los recursos financieros enumerados en el artículo 157 de la Constitución con el fin de hacer frente a los gastos inherentes al ejercicio de sus competencias. Un ejemplo dentro del ejercicio de la autonomía financiera de las CC.AA. consiste en la regulación y recaudación, por parte de estas, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Como ya se expuso con anterioridad, el IP es uno de los tributos cedidos en su totalidad a estas entidades territoriales, así como de su gestión, y de acuerdo con el artículo 19.Dos b) de la LOFCA⁴⁸, las comunidades tienen potestad normativa en “la determinación del mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones” del IP.

4.2.1. Invasión competencial del Estado

En esta cuestión, cabe resaltar que otro de los fundamentos jurídicos del recurso de inconstitucionalidad 616-2023, promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid en relación con el art. 3 de la Ley 38/2022, es la vulneración que el ITSGF supone respecto de la autonomía financiera de las CC.AA.. Según García (2023), se argumenta que “este nuevo impuesto supone una ruptura de autonomía financiera de las comunidades al afectar su política fiscal (art. 156 CE) y que suplanta las competencias autonómicas para la gestión de los tributos cedidos como el Impuesto sobre el Patrimonio, que en la Comunidad de Madrid está bonificado al 100% desde 2008”. Siguiendo este razonamiento, se interpreta que la intención del Gobierno central es imponer una cuota nacional para todas las regiones españolas con régimen común, provocando una invasión en las competencias materiales atribuidas a las CC.AA.

⁴⁸ Véase el artículo 19.Dos b) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980).

La sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, por la que se desestima el recurso enunciado en el párrafo anterior, en su FJ 5 b), justifica que el ITSGF no vulnera en ningún caso la autonomía financiera de las CC.AA, en base a lo siguiente:

“Considera que el recurso parte de un error de base, ya que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se inserta en el sistema de financiación autonómica, sino que se configura como un impuesto de carácter estatal complementario del impuesto sobre el patrimonio, no susceptible de cesión a las comunidades autónomas, cuyo objetivo es gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3 000 000 €. Es un impuesto complementario del impuesto sobre el patrimonio, cuya configuración corresponde al Estado en virtud del art. 133.1 CE, que le reconoce la potestad tributaria originaria, y del art. 149.1.14 CE, que le atribuye la competencia exclusiva sobre “hacienda general”, título que le permite fijar la estructura del sistema tributario.”⁴⁹

“La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado aducen que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no afecta a la normativa ni a la cesión del impuesto sobre el patrimonio, que se mantienen intactas. Subrayan que el nuevo tributo no afectará a la recaudación del impuesto sobre el patrimonio, por lo que no se vulneran las competencias autonómicas, ni la autonomía financiera (ni política), ni el resto de los principios del art. 156.1 CE. Al no modificarse el régimen de cesión, ni regularse ningún medio de resolución de conflictos, tampoco consideran aplicable la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE.”⁵⁰

Por lo tanto, el tribunal desestima la “allegada vulneración de la autonomía financiera” ya que al considerarse este nuevo impuesto como un complemento que se ejerce sobre el IP, no se produce interferencia alguna entre las competencias autonómicas y estatales ni tampoco estas primeras se verían afectadas por la entrada en vigor del impuesto. Este razonamiento se interpreta en base a que la cuota gravada por IP se descuenta en la determinación de la cuota del ITSGF, es decir, “se pagará por la parte de su patrimonio

⁴⁹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, FJ 5.

⁵⁰ *Ibid.* FJ 1.

que no haya sido gravada por su Comunidad Autónoma”⁵¹. Además, considera que el recurso de inconstitucionalidad parte de la base errónea de considerar que este tributo se establece dentro del sistema de financiación, pues se configura exclusivamente como un impuesto estatal.

Este argumento es relevante ya que a la hora de analizar la competencia del Estado para crear el ITSGF, como indica Silva y Guarch (2023), puede suponer una invasión de competencias por parte de éste frente a las Comunidades Autónomas, al gravar un hecho imponible “muy similar, por no decir idéntico”, al que se grava en el IP. Si bien el ITSGF comparte hecho imponible, así como la mayoría de sus elementos delimitadores con el IP, su recaudación no se ha cedido a las CC.AA., pues será la propia Hacienda Estatal la encargada de recaudarlo. En la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, se señala que *“el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”*.

En este sentido, se debe tener presente que el rendimiento total del IP producido en cada territorio se encuentra cedido a las CC.AA. en virtud de los art. 25.1 b), 26.1.A).a) y 31.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, “por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias” (en adelante, Ley 22/2009)⁵². En el art. 47.1 de esta ley se enumeran las competencias normativas cedidas en materia de “a) mínimo exento, b) tipo de gravamen, c) deducciones y bonificaciones de la cuota”. En base a ello, comunidades como Madrid o Andalucía habían acordado la bonificación total de la cuota del IP en sus territorios⁵³.

Por ello, el establecimiento del ITSGF, como indica Bravo (2023), “neutraliza la bonificación del IP que tenía aprobada la Comunidad de Madrid, forzando la tributación

⁵¹ López-Ibor, A. y Echazarra, I., “Notas fundamentales sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Economist&Jurist*, 2023 (disponible en: <https://www.economistjurist.es/zestilo-de-vida/hoy-es-blue-monday-supuestamente-el-dia-mas-triste-del-ano/>; última consulta 24/03/2024).

⁵² Ley 22/2009, *op.cit.*

⁵³ Véase el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones (BOCM nº255, de 25 de octubre de 2010).

del patrimonio de las personas físicas que tengan su residencia habitual en la región madrileña cuando este exceda de tres millones de euros”. De la misma manera se ven afectadas las decisiones que cada comunidad hubiera adoptado en el ejercicio de sus competencias en materia de gravamen, deducciones y bonificaciones. Esto supone que la entrada en vigor del ITSGF implica una intromisión directa del Estado en las competencias atribuidas a las CC.AA., pues aunque tanto el IP como el ITSGF tienen un hecho imponible muy similar, el ITSGF “no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades autónomas”⁵⁴.

4.2.2. El ITSGF como un impuesto armonizador

La justificación de esta intromisión de competencias por parte del Estado en las CC.AA. pone de manifiesto el objetivo armonizador reconocido en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022:

“Dos son las finalidades principales de este nuevo impuesto. (...). La segunda finalidad es armonizar, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difieran sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto”⁵⁵.

Pese a que el IP haya sido cedido a las CC.AA., este hecho no altera la naturaleza estatal del tributo, si bien la STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7, alega que “la cesión del tributo no implica, en modo alguno, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (véase la STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; STC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5), pues los tributos cedidos son de titularidad estatal (art. 10 LOFCA, art. 45 de la Ley 22/2009)”. Por ello y como también se reconoce en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, la cesión de los tributos no implica un traspaso o transferencia de su titularidad, pues el Estado retiene la competencia y la comunidad actúa por la delegación de esta por cuenta propia⁵⁶.

⁵⁴ Artículo 3.Dos.2 Ley 38/2022, *op. cit.*

⁵⁵ Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, *op. cit.*

⁵⁶ Véase el artículo 56.2 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (BOE nº51 de 1 de marzo de 1983).

En resumen, la delegación por parte del Estado en las CC.AA. de competencias normativas relativas a impuestos estatales no implican la transferencia de la titularidad de la competencia, si bien constituye la cesión del ejercicio de la misma. Pese a que el art. 133.1 CE otorga la potestad normativa exclusiva al Estado para establecer los tributos, las modificaciones de los términos de la cesión no se puede realizar de manera unilateral por parte del Estado⁵⁷, pues se deberá de ajustar al procedimiento respectivamente establecido.

Para el caso de la Comunidad de Madrid, en virtud de lo establecido en la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de esta comunidad, para poder aprobar una modificación de los términos establecidos para la cesión –del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a la Comunidad de Madrid– se necesita un previo acuerdo de la Comisión Mixta, integrada “paritariamente por vocales designados por el Gobierno de la Nación y la Asamblea”⁵⁸. El papel de la Comisión Mixta se refuerza con lo establecido por el art. 9.3 de la Ley 10/2022, reiterando la necesidad de una “Comisión Mixta entre Estado y Comunidad para alcanzar acuerdos sobre el alcance y condiciones de las respectivas cesiones de tributos a tal comunidad”⁵⁹.

Con todo ello, en tanto el hecho imponible del IP y del ITSGF son muy similares, el Estado debería de haber llevado a cabo el procedimiento legalmente previsto para poder modificar los términos de cesión del IP. Esto hubiese consistido en haber realizado una convocatoria y alcanzar un acuerdo de la Comisión Mixta entre Comunidad y Estado⁶⁰.

4.3. Doble imposición respecto del IP

La posibilidad de que con el establecimiento del ITSGF se esté dando una doble imposición sobre el mismo hecho imponible conjuntamente con el IP ha sido otra de las cuestiones controvertidas en el análisis de este impuesto. Como se ha expuesto con anterioridad, existen motivos que pueden justificar la doble imposición del gravamen, ya que el hecho imponible es prácticamente el mismo en el ITSGF y en el IP. No

⁵⁷ Bravo, F. A., “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, 2023, pp. 16-41.

⁵⁸ Véase la disposición transitoria segunda Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (BOE nº51, de 1 de marzo de 1983).

⁵⁹ Véase el artículo 9.3 Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de Defensa de la Autonomía Financiera de la Comunidad de Madrid (BOCM nº277, de 21 de noviembre de 2022).

⁶⁰ Véase la Ley 22/2009 y la Ley 29/2010.

obstante, teniendo en cuenta esta posible crítica, el propio Preámbulo de la Ley 38/2022 afirma que el ITSGF evita la doble imposición ya que en este “la diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”. La ley también alega como motivo de evasión de la doble imposición el carácter de complementariedad del ITSGF respecto del IP.

Como indica Cáceres (2001) en base a la STC 37/1987, de 26 de marzo, la doble imposición consiste en “la concurrencia de dos o más categorías tributarias sobre un mismo hecho imponible, por más que la distinta naturaleza del mismo en los impuestos, tasas y contribuciones especiales hagan poco verosímil tales hipótesis”. En este caso, ambos impuestos gravan un determinado patrimonio, por lo que se puede considerar que sí que existe doble imposición. Sin embargo, el ITSGF prevé que se podrá deducir de este impuesto la parte correspondiente al pago resultante de aplicar el IP. Por tanto, en las CC.AA. donde se haya bonificado el IP –como el caso mencionado *supra* de la Comunidad de Madrid y Andalucía– no se aplicará este impuesto pero sí tendrán que abonar el ITSGF por la parte que los contribuyentes se hubiesen “ahorrado” por la bonificación anterior.

4.3.1. Posibilidad de crear un nuevo impuesto que aglutine el IP y el ITSGF

En consecuencia con lo expuesto, si bien ambos tributos gravan el patrimonio de los contribuyentes cabría plantear la posibilidad de crear un nuevo impuesto capaz de englobar el IP y el ITSGF.

Teniendo en cuenta que el ITSGF ha pasado de ser un tributo temporal, aplicable originalmente a tan solo dos ejercicios económicos, a ser prorrogado de manera indefinida hasta la realización de una reforma tributaria, además de la naturaleza “complementaria” de este gravamen que hace posible desgravar la parte pagada por IP, parece facilitar el planteamiento de esta opción. Además, esta situación parece difuminar aún más la diferencia que la Ley 38/2022 argumenta sobre el hecho imponible del ITSGF respecto del IP.

Otro matiz que considerar es la necesaria reforma con los sistemas de financiación de las CC.AA. respecto a la materia patrimonial enunciada en el RDL 8/2023, por lo que se podría plantear la fusión de estas dos figuras impositivas para cumplir con esta exigencia. Una propuesta ante esta situación podría consistir en crear una cuota estatal

dentro del IP que pretenda gravar de manera un poco superior el patrimonio de los contribuyentes. Esta idea la planteó Esquerra Republicana de Catalunya (ERC) en el Congreso de los Diputados como enmienda a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021. Pese a que fue desestimada, se podría dar una remodelación del IP que contemplara esta propuesta. Si bien habría que consensuarlo en todo momento con las CC.AA., la restructuración de este impuesto podría tener un mayor respaldo social que el ITSGF tal y como se configura hoy en día.

4.4. Principio de seguridad jurídica y retroactividad

Otra de las cuestiones controvertidas del ITSGF es la posible infracción del principio de seguridad jurídica enunciado en el art. 9.3 CE. Cabe recordar que el ITSGF se configura como un tributo de carácter inicialmente temporal, con una duración limitada a los dos primeros ejercicios que se devengue el impuesto tras su entrada en vigor. Por ello, *a priori*, desde la entrada en vigor del impuesto se comenzaría a gravar a los grandes patrimonios por ITSGF en los ejercicios del año 2022 y 2023.

Si bien la entrada en vigor del ITSGF se produjo tres días antes de su primer devengo, implicando de esta manera una aplicación *a priori* retroactiva de la norma tributaria. La RAE define la retroactividad como “extensión de la aplicación de una norma a hechos y situaciones anteriores a su entrada en vigor o a actos y negocios jurídicos”. Asimismo, se pueden distinguir tres tipos de grados de retroactividad: grado máximo, medio y mínimo. En este caso concreto, se puede denunciar una retroactividad de grado medio, pues el impuesto afecta a situaciones de hecho que han tenido lugar en un momento anterior a la entrada en vigor de la norma, pero que aún no han agotado sus efectos.

De esta manera, varias sentencias del TC han afirmado que la retroactividad de grado medio es opuesta al principio de seguridad jurídica si (i) se produce un cambio normativo imprevisible que afecta directamente a los ciudadanos al no permitir ajustar su conducta económica⁶¹ y (ii) no existe ningún tipo de justificación razonada que

⁶¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1987:126]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

ampare el incumplimiento del principio del art. 9.3 CE⁶². Asimismo, según la última sentencia se reconoce el “principio de protección de confianza” en materia tributaria como un derecho de los ciudadanos para así garantizar un plan fiscal estable y sólido.

Además, la aprobación del ITSGF en diciembre de 2022 con efectos inmediatos para ese mismo final de año puede desproteger de forma grave a las personas físicas extranjeras que, con elevados patrimonios, se ven obligados automáticamente a ser sujetos pasivos del impuesto por no haber tenido la oportunidad de planificar su residencia fiscal al permanecer en territorio español durante más de 183 días siendo compelidos a tributar por este impuesto a la Hacienda española⁶³.

Esta línea crítica también la ha desarrollado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Comunidad de Madrid contra el ITSGF, alegando una clara vulneración del principio de seguridad jurídica. No obstante, ante estas críticas el TC ha justificado la adecuación del ITSGF al principio de seguridad jurídica según lo siguiente:

“Resta, por último, examinar la impugnación del art. 3 de la Ley 38/2022, por la que se denuncia el carácter retroactivo del nuevo impuesto, lo que vulneraría el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid aduce que el precepto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el nuevo impuesto se devengó por primera vez el 31 de diciembre de dicho año, lo que califica como una retroactividad en grado medio que incide sobre situaciones ya existentes, sin que la ley invoque razones extraordinarias que lo justifiquen.

El abogado del Estado niega que se haya producido la vulneración, pues considera que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es de

⁶² Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre 11, FJ 3 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1996:173]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

⁶³ Huelin, J. y Carreño, F., “La base jurídica de los impuestos cedidos: ¿es posible su modificación sin el concurso de las Comunidades Autónomas?”, *El notario del siglo XXI*, n°96, 2021 (disponible en: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-96/10631-la-base-juridica-de-los-impuestos-cedidos-es-posible-su-modificacion-sin-el-concurso-de-las-comunidades-autonomas>; última consulta 06/04/2024).

carácter instantáneo, no periódico, por lo que no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor.”⁶⁴

Por lo tanto, el TC considera que el tributo se adecua a este principio y que, a su vez, el argumento presentado sobre esta cuestión queda vacío de contenido en base a que este tributo es un “impuesto instantáneo, no periódico, por lo que no afecta a situaciones previas a su entrada en vigor”⁶⁵. Además, respecto de la retroactividad, el TC alega que aquellos tributos que se consideren como instantáneos –sin periodo impositivo– no serán retroactivos si se aplica “a los devengados a partir de su entrada en vigor”⁶⁶. Por ello, ya que el ITSGF “se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha”⁶⁷, no se considera que el tributo se va generando a lo largo del tiempo, pues se agota plenamente a día 31 de diciembre. Por tanto, al devengarse por primera vez a 31 de diciembre de 2022 y teniendo en cuenta que el tributo entró en vigor a día 29 de diciembre el TC no considera que produzca efecto retroactivo alguno.

En resumen, pese a que el TC alega la adecuación del ITSGF al principio de seguridad jurídica y considera que no tiene efectos retroactivos, la falta de antelación y repentina implementación parecen ser motivos más que suficientes para argumentar que la enmienda que se introduce al art. 3 de la Ley 38/2022 quebranta la confianza de los ciudadanos, que programan su comportamiento económico a la legislación vigente sin prever cualquier tipo de cambio espontáneo. En consecuencia, estableciendo una relación directa entre el principio de seguridad jurídica y la retroactividad en grado medio, la entrada en vigor del ITSGF puede suponer una vulneración al art. 9.3 CE.

4.5. Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad

Son muchos los autores que consideran que el ITSGF podría considerarse inconstitucional por contravenir los principios de capacidad económica y no

⁶⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, FJ 5 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:149]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

⁶⁵ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, FJ 5 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:149]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

⁶⁶ Véase el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº302, de 18 de diciembre de 2003).

⁶⁷ Véase el artículo 3.Diez de la Ley 38/2022, *op. cit.*

confiscatoriedad dispuestos en el art. 31 CE. Parece lógico que se deba respetar la capacidad económica del contribuyente, pues un tributo que se excede de este principio pasaría a ser confiscatorio ya que forzaría al sujeto pasivo a desprenderse de patrimonio para el pago del impuesto.

En el ya mencionado recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid hacia el ITSGF se alega la vulneración de este principio ya que, los tipos impositivos que el tributo estima para sus dos años de vigencia presuponen una riqueza ficticia sin considerar los rendimientos reales de los recursos que tienen los sujetos pasivos o contribuyentes. La réplica que el TC dio ante este argumento fue la siguiente respecto del principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad:

“El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Como constató la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 2, «la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta [...] el otro somete a tributación ‘el patrimonio neto de las personas físicas’»⁶⁸.

“Respecto del principio de capacidad económica (...). Este tributo recae sobre la titularidad de bienes (al igual, por ejemplo, que el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica), no sobre la renta que estos generan, que ya tributa en otros impuestos (como el IRPF, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de no residentes, según el caso). Por tanto, los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» respecto de un impuesto que recae sobre la titularidad de un patrimonio”⁶⁹.

Esta justificación parece contradecirse con otras sentencias dictadas previamente por el TC, como por ejemplo en la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, a través de la que declaró inconstitucional el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de

⁶⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, *op. cit.*, FJ 4.

⁶⁹ *Ibid*, FJ 4.

Naturaleza Urbana (IIVTNU) para aquellos casos en los que la cuota a ingresar fuese superior al incremento del patrimonio del sujeto pasivo⁷⁰. Además, en otra sentencia anterior, el TC avaló la no confiscatoriedad de los tributos en tanto que “puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”⁷¹.

Por lo tanto, el ITSGF somete a imposición una capacidad económica inexistente o ficticia ya que la renta que somete a gravamen elude la situación económica actual donde el rendimiento real que los contribuyentes pueden obtener del patrimonio gravado es inferior. Además, el límite renta-patrimonio se podría llegar a considerar confiscatorio. Esto se debe a que la regla aplica un mínimo de pago del 20% de la cuota que resulta de la liquidación del impuesto, es decir, que en los casos en los que el contribuyente tuviere un patrimonio elevado superior a 4 millones de euros que no fueran obtenidos en un periodo impositivo concreto, deberían pagar un mínimo de riqueza o distraer parte de su patrimonio el pago del impuesto⁷².

⁷⁰ Silva, M. J. y Guarch, J., *op. cit.*, p. 26.

⁷¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9.

⁷² Silva, M. J. y Guarch, J., *op. cit.*, p. 30.

5. CONCLUSIONES

La entrada en vigor del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ha generado una gran controversia sobre la adecuación del tributo a los principios constitucionales. A lo largo de este trabajo se han presentado las distintas cuestiones controvertidas por las que el tributo ha sido criticado, tanto por los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por entes territoriales como por profesionales del Derecho. No obstante, el Tribunal Constitucional ya dictó jurisprudencia sobre la constitucionalidad del impuesto. Por ello, y sin perjuicio de la constitucionalidad final del impuesto tras dicha resolución, las reflexiones más importantes que se han estudiado han sido las siguientes:

- A nivel internacional, el establecimiento del ITSGF no se puede comparar con los ordenamientos jurídicos de otros países europeos, ya que prácticamente ningún país miembro de la UE grava el patrimonio. Esta situación, puede suponer la fuga o huida de la riqueza de los inversores de España hacia otros regímenes jurídicos que tengan un gravamen hacia el patrimonio que les sea más favorable. Pese a la mejora introducida en el RDL 8/2023, este tributo puede causar un gran perjuicio económico a España.
- El hecho imponible del ITSGF –el patrimonio– ya estaba siendo gravado por un impuesto anterior, el IP, por lo que la naturaleza “complementaria” con la que se presenta este tributo se puede considerar que vulnera la prohibición de doble imposición en España.
- Bajo el pretexto “armonizador” del ITSGF, el Gobierno justifica una invasión de competencias contra las Comunidades Autónomas, pues éstas teóricamente son libres de poder regular el gravamen al patrimonio en sus respectivos territorios, dándose el caso de que comunidades como Madrid o Andalucía habían bonificado al 100% este impuesto, es decir, no se gravaba su hecho imponible. No obstante, con la entrada en vigor del ITSGF se alega que la dispersión normativa autonómica en materia de tributación por patrimonio supone una desventaja para las personas en cuyo territorio no está bonificado, por lo que este nuevo impuesto grava, en las comunidades que lo habían bonificado, la parte que sus contribuyentes se hubiesen ahorrado por tal bonificación, así como establece un suplemento mayor por la tenencia de “grandes fortunas”.

- El procedimiento legislativo de aprobación de este impuesto no fue el adecuado, especialmente teniendo en cuenta que hoy en día el tributo ha dejado de ser considerado un impuesto temporal y ha pasado a considerarse un impuesto indefinido por el RDL 8/2023. Si bien la aprobación de esta norma tributaria se efectuó mediante proposición de Ley, se debería de haber efectuado mediante el procedimiento de Ley Orgánica o mediante la modificación de la LOFCA.
- Otra cuestión resaltable desde el punto de vista formal ha sido que el tributo a priori no se contemplaba en la proposición de Ley por la que se aprobó, sino que este gravamen se incorporó mediante una enmienda que no cumplía con la doctrina de la homogeneidad. Con ello, se podrían haber vulnerado garantías procedimentales propias de una norma tributaria con rango de ley, aunque la resolución final del Tribunal Constitucional no lo ha considerado así.

6. BIBLIOGRAFÍA

7.1. Legislación

Constitución Española (BOE nº311, de 29 de diciembre de 1978).

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOCM nº255, de 25 de octubre de 2010)

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones (BOCM nº255, de 25 de octubre de 2010)

Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma (BOJA nº182, de 21 de septiembre de 2022)

Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de Defensa de la Autonomía Financiera de la Comunidad de Madrid (BOCM nº277, de 21 de noviembre de 2022).

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. (BOE nº341, de 31 de diciembre de 2020)

Ley 14/ 1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE nº315, de 31 de diciembre de 1996)

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE nº136, de 7 de junio de 1991)

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades

Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE nº313, de 31 de diciembre de 2001)

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 nº305, de 19 de diciembre de 2009)

Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado de la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE nº173, de 17 de septiembre de 2010).

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 28 de diciembre de 2022)

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE nº236, de 2 de octubre de 2015).

Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (BOE nº274, de 16 de noviembre de 1977)

Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE nº285, de 28 de noviembre de 1997)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (BOE nº51 de 1 de marzo de 1983).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980)

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº236, de 1 de octubre de 1980).

Proposición de Ley de 30 de agosto de 2022, nº271-1 (BOCG-14-B-271-1)

Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE nº224, de 18 de septiembre de 2011).

Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE nº310, de 28 de diciembre de 2023).

Recurso de inconstitucionalidad nº616-2023, contra el artículo 3 de la Ley 28/2022, 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, nº97 de 24 de abril de 2023).

Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas (DOUE nº83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388)

7.2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 110/2014, de 26 de junio de 2014 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2014:110]. Fecha de la última consulta: 09 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2011, de 5 de julio de 2011 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2011:119]. Fecha de la última consulta: 09 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1987:126]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2019:126]. Fecha de la última consulta: 09 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 129/2023, de 23 de octubre de 2023 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:129]. Fecha de la última consulta: 09 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre de 2011 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2011:136]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:149]. Fecha de la última consulta: 13 de marzo de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1990:150]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003, de 30 de enero, FJ 11 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2003:16]. Fecha de la última consulta: 08 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2016, de 6 de octubre. [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2016:167]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre de 2004, FJ 4 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2004:168]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre 11, FJ 3 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1996:173]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1987:19]. Fecha de la última consulta: 17 de marzo de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2023, de 22 de marzo de 2023 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:19]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 192/2000, de 13 de julio del 2000, FJ 8 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2000:192]. Fecha de la última consulta: 08 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 204/2011, de 15 de diciembre de 2011, FJ 8 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2011:204]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre de 2012 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2012:208]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2012, de 14 de noviembre de 2012. [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2012:209]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 23/1990, de 15 de febrero de 1990, FJ 5 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1990:23]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre de 2000, FJ 3 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2000:289]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 35/2012, de 15 de marzo de 2012, FJ 7 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2012:35]. Fecha de la última consulta: 09 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:1987:37]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 49/2023, de 10 de mayo de 2023, FJ 11 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2023:49]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2014, de 10 de abril de 2014, FJ 3 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2014:53]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2003, de 10 de abril, FJ 5 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2003:72]. Fecha de la última consulta: 08 de abril de 2024.

Sentencia del Tribunal Constitucional 9/2019, de 17 de enero de 2019, FJ 3 y 5 [versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España. Ref. ECLI:ES:TC:2019:9]. Fecha de la última consulta: 06 de abril de 2024.

7.3. Obras doctrinales

Bravo, F. A., “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, 2023, pp. 16-41.

Collado, M. *Derecho Tributario. Parte General*. (2ª ed.), Atelier, Barcelona, 2007.

Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, “Informe”. *Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*, 2014.

Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, “Informe”. *Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 2017, pp. 80 y ss.

Comité de personas expertas, “Libro blanco sobre la reforma tributaria”. *Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid*, 2022, p.716.

Fernández, J. A. y Masbernat, P., “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, *SciELO, Estudios constitucionales*, vol.11 n. 2, 2013 (disponible en https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52002013000200013&script=sci_arttext; última consulta 05/04/2024).

Martín, A. F., “La tributación de las concesiones administrativas sobre el dominio público marítimo terrestre y portuario: un supuesto de doble imposición interna sobrevenida”, *Revista Técnica Tributaria*, vol. 2, n. 53, 2001, pp. 111-136.

Martínez, D., Díaz, M. y Marín, C. (2022). “El impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”, *FEDEA. Fundación de Estudios de Economía Aplicada*, Apuntes 2022/29, 2022. (disponible en https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2022/ap2022-29.pdf?utm_source=documentos&utm_medium=enlace&utm_campaign=estudio&_gl=1*_1ahsl7i*_ga*ODE0MTE0NTg5LjE3MTE1NTcyNDg.*_ga_K71EGLC8JC*MTcxMjE2ODU1OS4yLjEuMTcxMjE2ODgxNi4wLjAuMA..; última consulta 03/04/2024).

Ruiz, V., “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, *Asamblea – Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n. 43, 2022, pp. 127-181.

7.4. Recursos de internet

ACI Cuatrecasas, “Respuestas autonómicas al Impuesto sobre las grandes fortunas”, *Cuatrecasas*, 2024 (disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/itsgf-respuestas-autonomicas-impuesto-grandes-fortunas>; última consulta 03/04/2024)

Aedaf. “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en 80 preguntas”, *Gabinete de estudios*, 2023 (Disponible en: <https://www.aedaf.es/Plataforma/El%20impuesto%20temporal%20de%20solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas.pdf>; última consulta 03/04/2024)

Agencia Tributaria, “Impuesto sobre el Patrimonio”, *Agencia Tributaria sede electrónica*, 2023 (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-patrimonio.html>; última consulta 09/04/2024).

Cocho, J.M. y Sosa, J., “Temporary Solidarity Tax on high net-worth individuals”, *Simons+Simons*, 2023 (disponible en: <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/clbark048003utq0owl7b2mys/temporary-solidarity-tax-on-high-net-worth-individuals>; última consulta 03/04/2024)

García, Y., “El Tribunal Constitucional avala el impuesto a las grandes fortunas y desestima el recurso de la Comunidad Madrid”, *Newtral*, 2023 (disponible en:

<https://www.newtral.es/impuesto-grandes-fortunas-madrid-constitucional-avala/20231107/>; última consulta 08/04/2024).

Goytisolo, I. y Mestres, A. “El impuesto a las grandes fortunas: se avecina temporal”, *Toda & Nel-lo*, 2022 (disponible en: <https://www.todanelo.com/es/articulos/el-impuesto-las-grandes-fortunas-se-avecina-temporal>; última consulta 03/04/2024).

Huelin, J. y Carreño, F., “La base jurídica de los impuestos cedidos: ¿es posible su modificación sin el concurso de las Comunidades Autónomas?”, *El notario del siglo XXI*, n. 96, 2021 (disponible en: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-96/10631-la-base-juridica-de-los-impuestos-cedidos-es-posible-su-modificacion-sin-el-concurso-de-las-comunidades-autonomas>; última consulta 06/04/2024).

López, J. L. y Rodríguez, M. E., “A vueltas sobre la fiscalidad patrimonial y grandes fortunas”, *KPMG Tendencias. Newsletter KPMG*, 2022 (disponible en <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/10/vueltas-fiscalidad-patrimonial-grandes-fortunas/>; última consulta 05/04/2024).

López-Ibor, A. y Echazarra, I., “Notas fundamentales sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Economist&Jurist*, 2023 (disponible en: <https://www.economistjurist.es/zestilo-de-vida/hoy-es-blue-monday-supuestamente-el-dia-mas-triste-del-ano/>; última consulta 24/03/2024).

Merino, I., “Financiación autonómica y sistema de fuentes: ¿LOFCA o Estatutos de Autonomía?”, *Revista UAM*, vol. II, n. 24, 2011, pp. 141-163.

Ministerio de Hacienda y Función Pública. “Fiscalidad del Siglo XXI: El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros”, 2023 (disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>; última consulta 04/04/2024)

Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23ªed., [versión 23.7 en línea] (disponible en: <https://dle.rae.es>; última consulta 29/03/2024).

Ruiz, C., “Prorroga del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Chevez Ruiz Zamarripa, Flash Informativo, 18 España, 2023* (disponible en https://www.chevez.com/upload/files/FlashES_2023-18.pdf; última consulta 04/04/2024)

Silva, M. J. y Guarch, J., “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Motivos de Inconstitucionalidad”, *RocaJunyent, 2023* (disponible en <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2023/02/Informe-Impuesto-Temporal-Solidaridad-Grandes-Fortunas.pdf>; última consulta 04/04/2024)