



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI ICADE CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**  
**VALORACIÓN CRÍTICA DE LA SENTENCIA DEL**  
**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 149/2023**

**Autor: Elena Martín Vidal**

**Clave: 202004067**

**5º E3-Analytics**

**Área de Derecho Financiero y Tributario**

**Tutor: Cristino Fayos Cobos**

Madrid | 2025

## INDICE

<b>LISTADO DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>4</b>
<b>TABLA DE FIGURAS:.....</b>	<b>5</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
1.1. CONTEXTUALIZACIÓN DEL TEMA .....	6
1.2. JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO.....	7
1.3. OBJETIVOS.....	9
1.4. METODOLOGÍA .....	9
<b>2. MARCO TEÓRICO Y CONTEXTUAL .....</b>	<b>10</b>
2.1. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: EVOLUCIÓN Y REGULACIÓN ACTUAL .....	10
2.1.1 <i>Antecedentes y Evolución Histórica</i> .....	10
2.1.2 <i>Creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas</i> .....	10
2.1.3 <i>Modificaciones y Prórroga del ISGF</i> .....	11
2.1.4 <i>Finalidad del Impuesto y Objetivos Fiscales</i> .....	14
2.1.5 <i>Características del ISGF y Régimen de Aplicación</i> .....	15
2.2. IMPUESTOS A LA RIQUEZA EN ESPAÑA Y COMPARATIVA INTERNACIONAL .....	20
2.2.1 <i>Impacto del ISGF en las Comunidades Autónomas</i> .....	20
2.2.2 <i>Convivencia del ISGF en los Territorios Forales</i> .....	21
2.2.3 <i>Comparativa Internacional sobre los Impuestos a la Riqueza</i> .....	22
2.3. EL MARCO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA .....	24
<b>3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA .....</b>	<b>26</b>
3.1. RESUMEN DE LA SENTENCIA Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS EMPLEADOS .....	26
3.2. ANÁLISIS DE LOS CUATRO VOTOS PARTICULARES.....	34
<b>4. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA SENTENCIA .....</b>	<b>37</b>
4.1. VALORACIÓN CRÍTICA Y POSIBLES FUTUROS RECURSOS O REVISIONES .....	37
4.1.1 <i>Introducción</i> .....	37
4.1.2 <i>Introducción en el Ordenamiento Jurídico</i> .....	37
4.1.3 <i>Vulneración de la autonomía financiera</i> .....	38

4.1.4 <i>Infracción de los principios de no confiscatoriedad, capacidad económica, seguridad jurídica y confianza legítima (9.3 CE y 31 CE)</i> .....	40
4.1.5 <i>Futuro de las reclamaciones</i> .....	43
4.1.6 <i>Infracción de normas europeas</i> .....	43
4.2. CONCORDANCIA CON LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL PREVIA E IMPACTO SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES .....	45
4.2.1 <i>Sentencias del derecho de enmienda y la identidad de objeto y materia con la proposición de ley</i> .....	45
4.2.2. <i>Sentencias de autonomía financiera de las CCAA</i> .....	46
4.2.3 <i>Sentencias de la retroactividad, interés general vs bienestar colectivo</i> .....	46
4.2.4 <i>Sentencias sobre impuestos instantáneos</i> .....	47
4.2.5 <i>Principio de no confiscatoriedad</i> .....	47
4.2.6 <i>Principio de igualdad tributaria</i> .....	48
4.3. IMPACTO FISCAL, MOVILIDAD PATRIMONIAL Y EFECTOS EN EL MAPA DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	49
<b>5. CONCLUSIONES.....</b>	<b>53</b>
5.1. RESUMEN DE LOS PUNTOS PRINCIPALES DEL ANÁLISIS CRÍTICO REALIZADO. ....	53
5.2. VALORACIÓN PERSONAL DESDE EL PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL Y JURÍDICO.....	54
<b>5. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>57</b>
1) LEGISLACIÓN .....	57
2) JURISPRUDENCIA.....	60
3) OBRAS DOCTRINALES Y RECURSOS DE INTERNET .....	63
<b>6. DECLARACIÓN RESPONSABLE RESPECTO AL USO DE CHAT GPT U OTRAS HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA.....</b>	<b>68</b>

## LISTADO DE ABREVIATURAS

- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria
- **CCAA:** Comunidades Autónomas
- **CE:** Constitución Española
- **IP:** Impuesto sobre el Patrimonio
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **ISGF:** Impuesto sobre las Grandes Fortunas
- **ITSGF:** Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas
- **LOFCA:** Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- **LSD:** Ley de Sucesiones y Donaciones
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- **RD:** Real Decreto
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional
- **TC:** Tribunal Constitucional
- **TUE:** Tratado de la Unión Europea
- **UE:** Unión Europea

**TABLA DE FIGURAS:**

Table 1: Liquidación inicial ISGF .....	18
Table 2: Calculo del límite conjunto (considerando la cuota íntegra del IP).....	18
Table 3: Calculo alternativo (solo cuotas efectivamente abonadas).....	18
Table 4: Escala aplicable ISGF.....	19
Table 5: Recaudación esperada vs real (2023-2024) .....	54

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Contextualización del tema

El Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (ITSGF<sup>1</sup>) es una medida fiscal aprobada por el gobierno español con el objetivo de gravar los grandes patrimonios de forma temporal, inicialmente aplicable a los ejercicios 2022 y 2023. Esta iniciativa surgió como respuesta a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal en un contexto de crisis económica, agravada por la guerra entre Ucrania y Rusia, y también para corregir las disparidades fiscales entre las distintas Comunidades Autónomas. Aunque diseñado como un tributo temporal y como mecanismo de redistribución de la riqueza y armonización de las legislaciones autonómicas, su posible extensión ha generado un amplio debate tanto económico como constitucional.

El ISGF afecta a los patrimonios netos superiores a 3,7 millones de euros, con una estructura progresiva que aplica tipos del 1,7% para patrimonios entre 3 y 5,3 millones, del 2,1% para aquellos entre 5,3 y 10,6 millones, y hasta el 3,5% para patrimonios superiores a 10,6 millones. La base imponible del impuesto se calcula restando las deudas y obligaciones del contribuyente a su total de bienes y derechos, siguiendo las mismas reglas que el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Además, para evitar la doble imposición, lo pagado en concepto de IP a nivel autonómico puede deducirse de la cuota del ISGF. Los contribuyentes obligados a pagar este tributo deben hacerlo mediante el modelo 718, exclusivamente en formato electrónico, con una presentación similar a la del IP.

Sin embargo, el ISGF ha suscitado un fuerte debate constitucional y político. Varias Comunidades Autónomas, como Madrid, Galicia y Andalucía, han presentado recursos de inconstitucionalidad, argumentando que el impuesto vulnera principios fundamentales como la igualdad tributaria, la capacidad económica y la no confiscatoriedad, establecidos en la Constitución Española<sup>2</sup> (CE)<sup>3</sup>. Estas regiones defienden que el impuesto atenta contra sus competencias fiscales y que penaliza de forma injusta a sus ciudadanos más acaudalados, en

---

<sup>1</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como ITSGF o ISGF.

<sup>2</sup> España. (1978). *Constitución Española*. Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

<sup>3</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a la misma de manera indistinta como Constitución Española o CE.

un contexto donde estas autonomías han aplicado bonificaciones y exenciones sobre el IP para atraer y retener capital.

El debate se ha intensificado con la prórroga indefinida del impuesto a través 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 para paliar los efectos de la sequía<sup>4</sup>, y con los resultados de recaudación más bajos de lo esperado en 2023 (623 millones de euros frente a los 1.500 millones previstos). Estas cifras han puesto en duda la efectividad del ISGF en alcanzar sus objetivos, mientras que las implicaciones a largo plazo en el sistema fiscal y en la estructura autonómica española siguen siendo inciertas.

En resumen, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas es la muestra de que se ha producido un intento de partidos políticos como el PSOE y Sumar de aumentar la progresividad del sistema tributario y corregir desigualdades regionales en materia fiscal, pero su implementación ha generado una intensa controversia sobre su constitucionalidad y su impacto económico. Su futuro dependerá de la resolución de los recursos presentados y del posible desarrollo de reformas fiscales en los próximos años.

## 1.2. Justificación del trabajo

La finalidad de este trabajo es realizar una valoración crítica de la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023<sup>5</sup>. Así como de las sentencias del Tribunal Constitucional<sup>6</sup> que desestimaron los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las comunidades autónomas de Galicia<sup>7</sup> y Andalucía<sup>8</sup> contra el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

---

<sup>4</sup> España. (2023). *Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía*. Boletín Oficial del Estado, núm. 310, 27 de diciembre de 2023.

<sup>5</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 301, de 18 de diciembre de 2023. En adelante STC 149/2023.

<sup>6</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como Tribunal Constitucional o TC.

<sup>7</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 171/2023, de 22 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023. En adelante STC 171/2023.

<sup>8</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023. En adelante STC 170/2023.

Las tres sentencias comparten la mayor parte de su contenido, sin embargo, hay algunas particularidades sobre los argumentos jurídicos expuestos. En cuanto a las similitudes, todos los recursos impuestos llevan a cabo una impugnación del artículo 3 de la Ley 38/2022<sup>9</sup>, la vulneración de la autonomía financiera, la violación del procedimiento parlamentario para introducir el impuesto y los principios constitucionales. Adicionalmente todos hacen una referencia a la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>10</sup> (LOFCA<sup>11</sup>).

Sin embargo, los recursos impuestos por las Comunidades Autónomas de Andalucía y Madrid ponen un mayor enfoque en cómo esta ley afecta a los regímenes fiscales específicos, y, por otro lado, la de Galicia se centra más en los efectos retroactivos del mismo. El recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, concretamente por la presidenta Isabel Díaz Ayuso, también pone mayor énfasis en el conflicto financiero que genera el impuesto mientras que los recursos interpuestos por Andalucía y Galicia (por los presidentes Juan Carlos Campo Moreno y Ricardo Enríquez Sancho respectivamente) se centran en implicaciones más amplias como en los poderes fiscales regionales y autonomía fiscal. Cómo es lógico cada uno presenta perspectivas regionales ligeramente diferentes en función de sus intereses.

Y frente a la pregunta de por qué es relevante realizar una valoración crítica de la sentencia sobre la constitucionalidad del ISGF, esta se puede responder con varios argumentos o razones que lo justifican.

En primer lugar, el análisis constitucional de este impuesto afecta al orden fiscal español, planteando interrogantes sobre los límites de la potestad tributaria del Estado y su interacción con las competencias de las Comunidades Autónomas (CCAA<sup>12</sup>). Además, el debate sobre el impuesto se inscribe en un contexto más amplio de revisión del sistema tributario, buscando hacerlo más redistributivo y adaptado a las necesidades fiscales contemporáneas.

---

<sup>9</sup> Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. En adelante Ley 38/2022.

<sup>10</sup> Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En adelante 22/2009.

<sup>11</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a la misma de manera indistinta como Ley 22/2009, Ley de financiación de las Comunidades Autónomas o LOFCA.

<sup>12</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a ellas misma de manera indistinta como Comunidades Autónomas o CCAA.

Este análisis aportará una perspectiva jurídica sobre la aplicación correcta de los principios constitucionales y permitirá evaluar si las medidas fiscales que buscan gravar las grandes fortunas se alinean con el marco constitucional. La sentencia del Tribunal Constitucional tiene implicaciones significativas para el futuro del sistema fiscal español y para la estructura del Impuesto sobre el Patrimonio, con el cual el ISGF está estrechamente vinculado.

### **1.3. Objetivos**

El objetivo principal de este trabajo es la realización de una valoración crítica de la sentencia que declara la constitucionalidad del ISGF.

Otros objetivos más específicos son analizar los fundamentos jurídicos de la sentencia, examinar el impacto constitucional del ISGF y evaluar las implicaciones económicas y fiscales de la sentencia.

### **1.4. Metodología**

El análisis se abordará a partir del estudio detallado de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, los informes de técnicos especializados, como el Gestha (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda), y la doctrina relacionada.

Se tendrán en cuenta los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por diversas CCAA, las medidas que han tomado al respecto, la evolución del ISGF, su prórroga indefinida y las consecuencias fiscales asociadas.

## 2. MARCO TEÓRICO Y CONTEXTUAL

### 2.1. El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Evolución y Regulación Actual

#### 2.1.1 Antecedentes y Evolución Histórica

En 1977 se introdujo el Impuesto sobre el Patrimonio (IP<sup>13</sup>) en España como un tributo extraordinario y temporal para gravar la riqueza de las personas físicas, con el objetivo de complementar la información fiscal y controlar la tributación de las grandes fortunas.

Aunque inicialmente fue concebido como una medida temporal, se mantuvo en vigor durante décadas hasta que, en 2008, bajo el gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero, se decidió suspender su aplicación con una bonificación del 100%.

Sin embargo, en 2011, debido a la crisis económica, el mismo gobierno restableció su cobro de forma temporal. Posteriormente, el gobierno de Mariano Rajoy, que inicialmente había criticado el impuesto, optó por mantenerlo y prorrogar su vigencia indefinidamente, justificando la medida por la necesidad de ingresos públicos en un contexto de consolidación fiscal.

El IP se caracteriza por gravar la riqueza neta de los contribuyentes, permitiendo ciertas exenciones (como la vivienda habitual hasta un límite) y aplicando un mínimo exento que varía según la Comunidad Autónoma.

#### 2.1.2 Creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Once años más tarde, a finales de 2022, son varias las normas que se han aprobado en materia tributaria: la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023, la Ley de los startups o la del fomento del ecosistema de empresas emergentes<sup>14</sup>, Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de

---

<sup>13</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como Impuesto de Patrimonio o IP.

<sup>14</sup> Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En adelante Ley 28/2022.

Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad<sup>15</sup>.

Pero la que más impacto ha tenido, y de la que se ha creado un auténtico debate doctrinal es la Ley 38/2022, de 27 de diciembre 2022<sup>16</sup>. Y es que con esta ley nace, entre otros, un nuevo gravamen temporal de solidaridad de las grandes fortunas, que afecta a las personas físicas cuyo patrimonio neto sea superior a tres millones de euros. Concretamente en la Sección V de la Exposición de Motivos donde se pone por escrito que se “crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas”.

En el primer año del impuesto, en 2023, se recaudaron 623 millones de euros provenientes de 12.010 grandes patrimonios, de los cuales 10.302 corresponden a la Comunidad de Madrid, es decir que la mayor parte de los contribuyentes de la nueva figura fiscal residen en Comunidades Autónomas que renunciaron, ya sea de forma total o parcial, a recaudar el IP. Después de Madrid, las comunidades que más contribuyeron fueron Andalucía, con 865 contribuyentes y una recaudación de 29,7 millones de euros, y Galicia, con 91 contribuyentes y 9,8 millones de euros recaudados.

Estos grandes patrimonios representan el 0,1% de los contribuyentes, con una cuota media de 52.000 euros cada uno. Y sumando esta cifra al Impuesto sobre el Patrimonio, la recaudación total asciende a 1.868 millones de euros. Sin embargo, la recaudación del Impuesto Temporal de las Grandes Fortunas se sitúa por debajo del objetivo inicial de 1.500 millones de euros, debido a que no se dio el supuesto de que todas las Comunidades Autónomas bonificaran al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio.

### 2.1.3 Modificaciones y Prórroga del ISGF

En el año siguiente, en 2024, el impuesto fue declarado constitucional y su aplicación ha sido prorrogada de forma indefinida a través del Real Decreto-ley 8/2023. Este decreto también

---

<sup>15</sup> Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. En adelante Real Decreto-ley 20/2022.

ha introducido varias modificaciones relevantes en diferentes Comunidades Autónomas: En Baleares ha elevado el mínimo exento de 700.000 euros a 3 millones de euros y en Cantabria se ha establecido una bonificación del 100%, la cual no se aplicará cuando el Patrimonio Neto supere los 3 millones de euros.

En Galicia se aplicaba un tipo marginal del 2,5% y una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra del IP. Sin embargo, la entrada en vigor del Impuesto Sobre las Grandes Fortunas ha motivado cambios en la normativa fiscal recogidos en la disposición transitoria tercera del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>17</sup>, introducida por la Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas<sup>18</sup>.

Entre ellas nos encontramos con la alineación del tipo marginal del IP con el del ISGF (De 2,5% a 3,5%) y la adaptación de la bonificación del 50% sobre la cuota íntegra para aquellos contribuyentes que también deban tributar por el ISGF.

El importe de esta última se reducirá en la cuantía a pagar por el ISGF sin que el resultado pueda ser negativo. Para calcular el importe a pagar por el ISGF, la normativa permite al contribuyente reducir la cuota satisfecha por el IP del ejercicio correspondiente (“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.”<sup>19</sup>) y en el caso de esta Comunidad Autónoma la bonificación inicialmente se aplica en su totalidad antes de calcular el importe que corresponde tributar por el ISGF. De forma que ningún contribuyente gallego estaría obligado a ingresar el ISGF al Estado, ya que el incremento de la tarifa y la limitación de la bonificación cubren este importe. Adicionalmente, se considerará la bonificación siempre y cuando el contribuyente cumpla con las condiciones legales específicas, siendo estas que esté sujeto al IP en Galicia, no haya agotado el beneficio y opte por ella.

---

<sup>17</sup> Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. En adelante Decreto Legislativo 1/2011.

<sup>18</sup> Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. En adelante Ley 10/2023.

<sup>19</sup> Artículo 3.15 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

En esa misma línea, para el IP en 2024, la Comunidad de Andalucía, con la Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto para el año 2024<sup>20</sup>, ha pasado de estar bonificado al 100% en 2022 a permitir que los residentes andaluces opten por solo tributar por el IP si el contribuyente se ve afectado por el ISGF, o mantener la exención total para aquellos no afectados por el impuesto. Y para el ejercicio de 2025, la Junta de Andalucía ha mantenido las medidas fiscales implementadas en 2024 a través de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía<sup>21</sup>.

En el caso de la Comunidad de Madrid, la región respondió a la implementación del ISGF con una estrategia para mitigar su impacto en los contribuyentes madrileños y preservar su autonomía fiscal. A través de la Ley 12/2023, de 15 de diciembre de 2023, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas<sup>22</sup>, se decidió suspender temporalmente la bonificación del 100% del IP mientras el ISGF estuviera en vigor. Esta medida permitió que los contribuyentes del IP en Madrid pudieran aplicar deducciones equivalentes al importe abonado por el ISGF, evitando así una doble imposición efectiva. Para el ejercicio de 2025, se prevé la continuidad de estas medidas, asegurando que la recaudación por este impuesto no se traslade íntegramente al Estado y mantenga cierto grado de gestión autonómica.

El Real Decreto-ley 8/2023 por tanto, trae consigo tres consecuencias importantes para este impuesto: la prórroga indefinida del ISGF, la extensión del mínimo exento de 700.000 euros a sujetos pasivos por obligación real, es decir, no residentes, y la declaración de la presentación telemática como obligatoria, lo que ha generado controversia, ya que hay quienes opinan que debería considerarse un derecho y no una imposición.

---

<sup>20</sup> Ley 1/2022, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2023. En adelante Ley 1/2022.

<sup>21</sup> Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024. En adelante Ley 12/2023.

<sup>22</sup> Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas. En adelante Ley 12/2023.

#### 2.1.4 Finalidad del Impuesto y Objetivos Fiscales

En cuanto a la finalidad, el Impuesto Temporal sobre las Grandes Fortunas se creó como una medida temporal en 2022 para los ejercicios fiscales 2023 y 2024. La recaudación tributaria era una de las finalidades principales, especialmente en el contexto de una crisis económica derivada de la guerra entre Rusia y Ucrania.

Y es en la exposición de motivos, en la que se hace referencia a que no solo la finalidad es la recaudatoria, sino que se busca también la solidaridad de los contribuyentes en un tiempo de crisis energética e inflación; de nuevo derivados del conflicto ruso-ucraniano, así como la armonización en materia legislativa del gravamen de patrimonio entre las Comunidades Autónomas.

Con respecto al objetivo recaudatorio, este tenía como principal fin hacer frente a los efectos nocivos de la invasión rusa, entre ellos la inflación de productos que afectan a la renta disponible de los individuos, el acceso a determinados bienes y servicios y a sectores económicos más vulnerables.

Por tanto, ante las bajas previsiones macroeconómicas en España para los años 2022 y 2023, cómo se implementa esta “herramienta mitigadora” con un objetivo cuantitativo inicial de 1.500 millones de euros de recaudación, que acaban siendo aproximadamente 624 millones de euros recaudados (exactamente 623,6 millones de euros)

En lo referente al objetivo armonizador, el establecimiento de un gravamen común estatal persigue homogeneizar la tributación autonómica en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, que corresponde a las CCAA. Esta cesión autonómica da sentido a las diferencias en los mínimos exentos, bonificaciones y escalas de gravámenes del IP en cada Comunidad Autónoma. Siendo el ISGF un impuesto no sólo estatal sino complementario a éste.

Y en esa misma línea, en el Preámbulo de la Ley 38/2022 se hace mención de la responsabilidad de los poderes públicos de: *“promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (artículo 9.2 CE), obliga a los poderes públicos a la protección económica de la familia (artículo 39.1 CE), a la promoción de las condiciones más favorables para el progreso social y económico*

*(artículo 40.1 CE) siempre teniendo en cuenta que el gasto público debe realizar una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución deben responder a los criterios de eficiencia y economía (artículo 31.2 CE)...”(Cfr. Ley 38/2022). Y con ello nace un pacto de rentas en la exposición de motivos, que, en el contexto del tributo, implica un esfuerzo conjunto de diferentes actores económicos para mitigar las consecuencias de la crisis, redistribuyendo mejor los recursos mediante impuestos progresivos, evitando que solo ciertos sectores asuman el coste del ajuste económico.*

La aparición de un gravamen de este calibre va a plantear dudas y críticas sobre su constitucionalidad, por su introducción al ordenamiento jurídico a través de una enmienda promovida por los grupos Socialista y Unidas Podemos dentro de la tramitación parlamentaria de la proposición de la Ley 38/2022, por cómo se prescinde de los mecanismos de coordinación autonómicos y estatales, o porque su nacimiento podría considerarse sorpresivo para sus contribuyentes.

#### 2.1.5 Características del ISGF y Régimen de Aplicación

Para entender el origen y naturaleza del gravamen acudimos al artículo 3 de la Ley 38/2022, que define el ISGF como un impuesto de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas superior a los 3.000.000 de euros.

En cuanto al carácter complementario con el Impuesto del Patrimonio, el Impuesto Sobre las Grandes Fortunas se va a calcular deduciendo del impuesto efectivamente satisfecho la cuota junto con las deducciones y bonificaciones de este. De esta forma los sujetos pasivos sólo tributan por la parte del patrimonio que no haya sido gravado por el impuesto autonómico. Por lo que no es algo incoherente que existan coincidencias entre los dos impuestos (IP y ISGF) en aspectos como los sujetos pasivos, las exenciones, las deducciones por doble imposición, el ámbito territorial, la bonificación por los bienes situados en Ceuta y Melilla, la base liquidable, el devengo, los tipos de gravamen y el límite de la cuota íntegra.

Algo a cuestionar es cómo evitar la doble imposición con el IP, cuestión que se solventa con la posibilidad de deducir la cuota satisfecha del IP a la del ISGF. De forma que, si la cuantía del Impuesto de Patrimonio es superior a la cuota del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, no

se tendrá que satisfacer ninguna cantidad o declarar por este último. Y si la cuota es nula o inferior a la del nuevo impuesto se deberá abonar y declarar la diferencia entre estas dos cuantías.

En el ámbito territorial, se aplica en todo el territorio español, pero reconoce dos excepciones en dos casos: País Vasco o Navarra cuyos regímenes fiscales son especiales y los Tratados o Convenios internacionales que regulen este tipo de impuestos en ciertos casos.

Por otro lado, ya previamente indicado, este impuesto es estatal y por tanto no podrá ser transferido ni gestionado por las Comunidades Autónomas y se gestiona exclusivamente por el gobierno central.

El hecho imponible será el patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros a 31 de diciembre, constituyendo este el resultado de la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo y las cargas reales, deudas y obligaciones personales del mismo. La cuantificación de la cuota y valoración de los elementos se remiten a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>23</sup>.

El ISGF mantiene las mismas exenciones que el IP, entre ellas las relativas a la vivienda habitual hasta un máximo de 300.000 euros, las participaciones en empresas familiares, objetos de arte y antigüedades, así como bienes del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas.

Para determinar la cuota líquida, se aplica el límite conjunto del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)<sup>24</sup> y el Impuesto sobre el Patrimonio, por el cual las cuotas de los tres impuestos no podrán superar el 60% de la base imponible del IRPF. El límite está previsto en el artículo 31 de la Ley del IP y el artículo 3 de la Ley 38/2022. Cabe mencionar que no se tendrán en cuenta las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas por bienes con más de un año de antigüedad y los bienes que no generan ingresos sujetos al IRPF.

---

<sup>23</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En adelante 19/1991 o Ley del IP.

<sup>24</sup> Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos al mismo de manera indistinta como IRPF o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Inicialmente, este límite solo beneficiaba a los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación personal, excluyendo a los no residentes o impatriados. No obstante, tras una modificación normativa, el mínimo exento fue ampliado para abarcar también a los no residentes<sup>25</sup>. Un caso relevante que falló a favor de un contribuyente no residente de nacionalidad belga fue el de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Balear 130/2023, del 1 de febrero de 2023<sup>26</sup> que se fundamentó esencialmente en el Asunto C-127/12 (Sentencia del TJUE 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España<sup>27</sup>). En ella el TSJ consideró que negar el límite conjunto mencionado a los no residentes resultaba discriminatorio, y que la confiscatoriedad debía evaluarse incluyendo tanto los ingresos generados dentro como fuera de España, es decir, considerando la carga tributaria total.

Como puede apreciarse, el Tribunal Superior de Justicia acepta que la posible confiscatoriedad del IP pueda evaluarse incluso si no se grava la totalidad del patrimonio del contribuyente, y que la cuota del impuesto en España puede reducirse teniendo en cuenta los impuestos que se pagan en el extranjero. Este punto de vista podría generar controversias, por lo que estando el debate aún abierto se podrían interponer recursos ante el Tribunal Supremo o incluso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Este último ya ha indicado que en principio le corresponde al Estado de residencia valorar las condiciones personales para grabar su patrimonio (Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2005, asunto C-376/03<sup>28</sup>). Al contrario, la normativa del IP no permite que las personas no residentes puedan tributar como tal, aun estando la mayor parte de su patrimonio en España.

En cuanto a la referencia para aplicar dicho límite, éste se basa en la cuota íntegra del IP, sin considerar posibles bonificaciones autonómicas. En un principio, la bonificación del 100% del IP en la Comunidad de Madrid no se tomaba en cuenta para el cálculo del límite conjunto, lo que generó controversia. Sin embargo, Hacienda corrigió este error de redacción mediante una instrucción posterior, estableciendo que el pago del impuesto se efectuaría hasta el 31 de julio.

Además, en caso de que las tres cuotas de los impuestos alcancen el límite, el ISGF tendrá una reducción máxima del 80% porque tendrá que respetar una tributación mínima del 20% de

---

<sup>25</sup> Cuatrecasas (12 de junio de 2023). *Extensión del límite conjunto IRPF/IP a los no residentes*.

<sup>26</sup> Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, Sala de lo Contencioso, STSJ BAL 130/2023

<sup>27</sup> Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España (Asunto C-127/12).

<sup>28</sup> TJUE, Gran Sala, asunto C-376/03, D. contra Inspecteur van de Belastingdienst, sentencia de 5 de julio de 2005.

la cuota del ISGF. Lo cual afectará a aquellos que tributen por la cuota mínima pudiendo verse obligados a tributar también por el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas.

La siguiente tabla presenta un ejemplo práctico de aplicación del límite conjunto en el ISGF bajo el supuesto de un contribuyente andaluz con 120.000 € de renta (cuota IRPF: 45.000 €) y patrimonio neto de 4.000.000 € (Vid. Pavón Guerrero, J.L.):

*Table 1: Liquidación inicial ISGF*

Concepto	Importe
Base liquidable	4.000.000,00
Cuota íntegra ISGF	68.000,00

*Table 2: Cálculo del límite conjunto (considerando la cuota íntegra del IP)*

Concepto	Importe
Límite conjunto (60% de base IRPF)	72.000,00
Cuota IRPF	45.000,00
Cuota IP (bonificada, pero computada)	25.000,00
Cuota ISGF	68.000,00
Total cuotas (IRPF + IP + ISGF)	138.000,00
Exceso de cuota sobre el límite	66.000,00
Reducción máxima ISGF (80%)	54.400,00
<b>Cuota final ISGF</b>	<b>13.600,00</b>

*Table 3: Cálculo alternativo (solo cuotas efectivamente abonadas)*

Concepto	Importe
Límite conjunto (60% de base IRPF)	72.000,00
Cuota IRPF	45.000,00
Cuota IP (no pagada)	0,00
Cuota ISGF	68.000,00
Total cuotas (efectivas)	113.000,00
Exceso de cuota sobre el límite	41.000,00
<b>Cuota final ISGF</b>	<b>27.000,00</b>

Los sujetos pasivos son las personas físicas residentes (por obligación personal) y no residentes que apliquen el régimen de impatriados previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF<sup>29</sup>, así como los contribuyentes titulares de bienes y derechos que estén, puedan ejercerse o deban cumplirse en España (por obligación real).

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

El ISGF solo grava a aquellos contribuyentes cuyo patrimonio neto sea superior a 3.000.000 €, aplicando un mínimo exento de 700.000 €. Inicialmente, este mínimo exento solo beneficiaba a residentes, lo que generaba una posible discriminación frente a los no residentes. Sin embargo, mediante el Real Decreto-ley 8/2023<sup>30</sup> se corrigió esta situación extendiendo el mínimo exento a los sujetos pasivos por obligación real, es decir, a los no residentes que tributan por bienes y derechos en España

Además, en el caso de los no residentes, es importante evaluar si los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) aplicables permiten mitigar la tributación derivada del ISGF en función de las normas internacionales de reparto de potestades tributarias.

Aquellos residentes fuera de la Unión Europea deberán designar a un representante ante la Hacienda Pública.

La escala de gravamen del ISGF no coincide exactamente con la escala estatal del Impuesto sobre el Patrimonio. Las Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Extremadura, Galicia, Murcia, Comunidad Valenciana, Navarra y el País Vasco aplican sus propias escalas autonómica, el resto aplican la estatal. La siguiente tabla (*Table 4*) refleja la escala aplicable al ISGF, que es coincidente con la del IP salvo en lo relativo a los primeros 3.000.000 €, por los cuales no se tributa:

*Table 4: Escala aplicable ISGF*

<b>Base liquidable</b>	<b>Cuota</b>	<b>Resto Base liquidable</b>	<b>Tipo aplicable</b>
0,00	0,00	3.000.000	0,0
3.000.0000	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

<sup>30</sup> Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. En adelante Real Decreto-ley 8/2023.

Siendo un impuesto originalmente temporal por dos años, los ejercicios que se veían originalmente afectados serían los de los años 2022 y 2023 produciéndose el devengo el 31 del último mes del año en el que se comprueba si se cumple con los requisitos de la base imponible y el patrimonio neto.

Y si es cierto que estaba previsto en una cláusula de evaluación de sus resultados que, finalizado el periodo temporal, el Gobierno evaluaría el impacto de este y daría una respuesta sobre su mantenimiento o su abolición. Y aunque inicialmente estaba diseñado para tener carácter temporal, se ha producido una prórroga indefinida del mismo con el Real Decreto 8/2023: *“Además, 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 (Soto Balirac, F)”*

## **2.2. Impuestos a la riqueza en España y comparativa internacional**

### 2.2.1 Impacto del ISGF en las Comunidades Autónomas

Ante la pregunta de cómo impacta un impuesto sobre la riqueza en España, resulta relevante analizar la incidencia del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas en las distintas comunidades autónomas, dado que este se superpone parcialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio, cedido a las Comunidades Autónomas y con diferentes niveles de bonificación según la región.

En la Comunidad de Madrid, el IP estuvo bonificado al 100% desde hace más de una década, lo que significaba que los contribuyentes madrileños no pagaban este impuesto. Sin embargo, con la entrada en vigor del ITSGF en 2023, esta comunidad adoptó medidas para proteger su autonomía fiscal, incluyendo la propuesta de reformar temporalmente el régimen del IP para compensar la recaudación estatal del ITSGF. A partir de 2024, a través de la Ley 12/2023, se suspendió temporalmente la bonificación del 100% del IP durante la vigencia del ITSGF, permitiendo deducciones equivalentes al importe pagado por este último. Para 2025, se prevé la continuidad de estas medidas.

En Andalucía, el IP estaba bonificado al 100% desde 2022, siguiendo un modelo similar al de Madrid. Sin embargo, en 2024 se introdujo un sistema que permitía a los residentes

andaluces afectados por el ITSGF optar por tributar solo por el IP, asegurando que la recaudación permaneciera en la comunidad y no fuera absorbida por el impuesto estatal. Los contribuyentes no sujetos al ITSGF mantenían la exención total. Para 2025, las medidas fiscales de 2024 han sido ratificadas a través de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En Galicia, la situación ha sido más dinámica. Hasta 2024, el IP estaba bonificado al 50%, lo que permitía una reducción significativa en el impuesto. Sin embargo, ante la entrada en vigor del ITSGF y para evitar que la recaudación fuera captada por el Estado, la Xunta decidió eliminar temporalmente esta bonificación en 2024, asegurando que los ingresos derivados del IP se quedaran en las arcas autonómicas. Para 2025, no se han anunciado cambios significativos, por lo que se prevé que la eliminación de la bonificación se mantenga.

Para otras Comunidades Autónomas cuya escala del gravamen en los últimos tramos de la tarifa del IP sean inferiores a los del nuevo impuesto también se verían afectados por este. Ejemplos de esto son Asturias, Murcia, Cantabria o Cataluña.

### 2.2.2 Convivencia del ISGF en los Territorios Forales

Un tema distinto, tratado por autores como Javier Armentia Basterra<sup>31</sup> e Iñaki Alonso Arce<sup>32</sup> es la convivencia del impuesto en los territorios forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Cuando estos abordan el fin armonizador del impuesto, entienden que este argumento pierde fuerza en los territorios forales, dado que las instituciones de estos territorios están dotadas de una amplia competencia para legislar en materia del Impuesto sobre el Patrimonio (Armentia Basterra, J). Dicha competencia normativa se extiende al ISGF en base a un acuerdo con la Comisión Mixta del Concierto Económico<sup>33</sup>.

Por tanto, si realmente las Instituciones Forales quisieran que hubiera un mayor esfuerzo contributivo de aquellos patrimonios más altos, podrían conseguirlo a través de otras vías y

---

<sup>31</sup> Armentia Basterra, Javier (11 de julio de 2023). La difícil convivencia en el País Vasco del Impuesto sobre el Patrimonio y del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Revista Forum Fiscal*, nº 295, Sección Actualidad fiscal, CISS.

<sup>32</sup> Alonso Arce, I. (11 de julio de 2023). La incorporación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos. *Revista Forum Fiscal*, nº 295 Sección En Portada. CISS.

<sup>33</sup> Comisión Mixta del Concierto Económico. (27 de diciembre de 2022). El Gobierno y el Ejecutivo Vasco logran acuerdos sobre los nuevos gravámenes de energía y banca y el impuesto a las grandes fortunas. Nota de prensa.

otros mecanismos en función de sus objetivos y prioridades. La flexibilidad de estos territorios para llevar a cabo este cambio muestra las limitaciones del ISGF como mecanismo uniformador (Alonso Arce, I). Dejando abierta entonces la cuestión de la posible coexistencia de los regímenes forales con un sistema fiscal “armonizado” a nivel estatal. Si bien el ISGF busca reducir las desigualdades en la tributación patrimonial entre comunidades, en la práctica, su aplicación en los territorios forales demuestra que estos pueden seguir regulando la fiscalidad sobre el patrimonio de manera independiente.

Este hecho plantea un debate de fondo sobre el concepto de armonización fiscal en España. Si el objetivo del ISGF es lograr una tributación equitativa en todo el país, pero los territorios forales mantienen su capacidad para diseñar sus propios impuestos patrimoniales, se podría cuestionar hasta qué punto el modelo fiscal español es realmente homogéneo. Adicionalmente, esto desafía la noción de una armonización fiscal absoluta, pues permite que estas comunidades ajusten su presión fiscal a sus necesidades económicas y políticas.

Por lo tanto, el futuro de la fiscalidad patrimonial en España sigue siendo un tema abierto, en el que la coexistencia entre la autonomía foral y la armonización estatal seguirá generando tensiones.

### 2.2.3 Comparativa Internacional sobre los Impuestos a la Riqueza

La comparación a nivel internacional de este tipo de impuestos a la riqueza muestra variaciones significativas dentro de la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>34</sup>, siendo España uno de los pocos países europeos que mantienen un impuesto directo sobre el patrimonio.

Junto a España, países como Francia, con su Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna; o Italia, con gravámenes como el Impuesto sobre el Valor de los Inmuebles en el Extranjero, aplican impuestos sobre el patrimonio. Sin embargo, otros muchos países dentro de la OCDE han erradicado este tipo de impuestos, alternando estos por otros mecanismos fiscales para gravar la riqueza. Ejemplos de ello son Finlandia, que eliminó el Impuesto sobre el Patrimonio

---

<sup>34</sup> Para los efectos del presente trabajo nos referiremos a la misma de forma indistinta como Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico u OCDE.

en 2006 para empezar a gravar salarios u otras fuentes de ingresos<sup>35</sup> y Suecia, que eliminó el impuesto en 2007 y desde entonces busca gravar de forma más elevada la renta y el consumo<sup>36</sup>.

Las naciones discuten estrategias para enfrentar los desafíos económicos y ambientales actuales. La líder de Incidencia Global de CAN destaca que "*aunque siempre se argumenta que la financiación pública es limitada, la extrema concentración de la riqueza perjudica a todos*" (Cfr. Thissen, R). Según Rebecca Thissen, aumentar los impuestos a quienes contribuyen al crecimiento de la contaminación sería una estrategia beneficiosa para todos. "*Es una forma efectiva de liberar los presupuestos estatales y, al mismo tiempo, combatir la evasión fiscal*" (Ibid. Thissen, R), añade.

Este enfoque está alineado con las iniciativas promovidas por la OCDE, reflejadas en informes solicitados por Brasil (Vid. Faes, Ignacio) para el G20<sup>37</sup>, así como en la propuesta de un impuesto mínimo global para grandes multinacionales. A nivel europeo, Margaritis Schinas, vicepresidente de la Comisión Europea, ha expresado su respaldo a un impuesto global del 2% para patrimonios superiores a los 1.000 millones de euros, argumentando que "*todos los contribuyentes, especialmente los más ricos, deben pagar lo que les corresponde*" (Vid. Faes, I).

Esta iniciativa ha generado respuestas divididas: mientras que eurodiputados de partidos populares expresaron su preocupación por el impacto en las clases medias, otros grupos como los socialdemócratas, liberales y verdes la apoyaron con entusiasmo. Países europeos como Bélgica, Francia y España; y otros como Colombia, también respaldan esta propuesta.

Cabe destacar que no es la primera vez que surge una propuesta de esta magnitud. El Observatorio Fiscal de la Unión Europea presentó una iniciativa similar en octubre de 2023, enfocada en aumentar la recaudación para combatir la pobreza, promover la sostenibilidad y reducir las desigualdades, y es muy probable que veamos más medidas de este tipo en el futuro.

---

<sup>35</sup> InfoFinland. (s.f.). *Impuestos en Finlandia*. Recuperado en: [Impuestos](#) (fecha de consulta: 12 de marzo de 2025)

<sup>36</sup> Holafly. (s.f.). *Impuestos en Suecia*. Recuperado en: [¿Qué impuestos se deben pagar en Suecia en 2024? - Holafly](#) (fecha de consulta: 12 de marzo de 2025)

<sup>37</sup> El G20 (Grupo de los 20) es el principal foro de cooperación económica global. Reúne a líderes y responsables de políticas de las principales economías del mundo para discutir temas clave en materia económica, desarrollo y asuntos sociales. Los miembros del G20 representan aproximadamente el 80% del PIB mundial, el 75% de las exportaciones globales y el 60% de la población mundial. ([OECD and G20 | OECD](#))

### 2.3. El marco jurídico-constitucional del sistema tributario en España

El sistema tributario español se basa en principios fundamentales, los cuales se encuentran en el artículo 31 de la Constitución. Los principios que conforman el marco jurídico-constitucional son los siguientes:

El principio de capacidad económica, que establece que los impuestos han de gravar a los ciudadanos de acuerdo con su capacidad de contribuir. Esta capacidad se mide en función de la renta, patrimonio o consumo de cada individuo.

El principio de igualdad, que garantiza que se apliquen todas las normas tributarias a todos los sujetos pasivos en igualdad de condiciones y sin discriminar.

El principio de no confiscatoriedad, que protege el derecho de propiedad, evitando que los impuestos sean excesivamente gravosos.

El principio de progresividad, que busca que quienes tienen una mayor capacidad económica contribuyan en mayor proporción, asegurando un sistema tributario más justo.

El principio de legalidad tributaria, establecido en el artículo 133 CE, el cual indica que solo el Estado, a través de una ley, puede crear, modificar o suprimir un tributo. Esta potestad podrá delegarse a las CCAA dentro de los límites establecidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>38</sup>. Esta ley regula la financiación de las CCAA y establece los límites y condiciones para la gestión y recaudación de tributos cedidos.

En esa misma línea, las Comunidades Autónomas tienen competencias fiscales limitadas, establecidas en la LOFCA, que incluyen la capacidad normativa en tributos cedidos como el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A través de esta capacidad normativa, las CCAA pueden modificar ciertos elementos, como bonificaciones, tarifas y deducciones dentro de los márgenes permitidos por la normativa estatal. Además de la gestión de estos tributos, las CCAA tienen la posibilidad de crear impuestos propios, siempre

---

<sup>38</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas. En adelante Ley Orgánica 8/1980 o LO 8/1980.

que no graven bases imponibles ya sometidas a tributación por impuestos estatales. Esta facultad debe respetar los principios de coordinación y no duplicidad con el fin de evitar solapamientos fiscales innecesarios y garantizar un sistema tributario equilibrado. Finalmente, aunque pueden recaudar ciertos impuestos estatales, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el IVA, las CCAA no tienen la capacidad de crearlos ni gestionarlos autónomamente.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, su cesión a las CCAA está regulada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que establece el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Esta ley establece que el rendimiento del IP es íntegramente cedido a cada Comunidad Autónoma, lo que significa que los ingresos generados por este impuesto en cada territorio quedan en manos de su administración autonómica. Asimismo, la ley otorga a las CCAA la posibilidad de ejercer competencias normativas sobre el tributo, permitiéndoles modificar aspectos fundamentales como el mínimo exento, el tipo de gravamen y la aplicación de deducciones y bonificaciones fiscales.

Además de la Constitución y la LOFCA, el sistema tributario español se encuentra regulado por diversas normas fundamentales, entre las que destacan la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), que establece las bases del sistema tributario y sus principios generales de aplicación; la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que regula la tributación sobre el patrimonio neto de los contribuyentes; y la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que introduce el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Si bien las CCAA disfrutan de cierta autonomía fiscal para gestionar y modificar tributos cedidos, esta autonomía no es absoluta, sino que se encuentra regulada y supervisada por el Estado con el fin de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional. Existen límites claros que rigen esta autonomía, como el cumplimiento de la normativa estatal, la coordinación fiscal y la armonización tributaria. Las CCAA están obligadas a respetar las disposiciones establecidas por el Estado, evitando la imposición de gravámenes que puedan generar conflictos de competencia. También deben coordinarse con el Estado para asegurar que los tributos autonómicos no interfieran con los impuestos estatales. Por último, su capacidad normativa está condicionada al principio de no duplicidad fiscal, lo que significa que no pueden establecer tributos sobre bases imponibles ya gravadas a nivel estatal.

En este contexto, la convivencia entre el IP, un tributo cedido a las CCAA, y el ISGF, un tributo estatal, depende de diversos factores.

En primer lugar, es esencial que ambos impuestos cuenten con bases imponibles diferenciadas para evitar solapamientos y situaciones de doble imposición efectiva. El ISGF, por su naturaleza, pretende gravar grandes fortunas que en algunas comunidades no tributarían por el IP debido a las bonificaciones aplicadas en determinados territorios.

En segundo lugar, la coordinación entre el Estado y las CCAA resulta fundamental para garantizar una administración tributaria eficiente y evitar distorsiones en la recaudación de ingresos públicos. Dentro de la LOFCA se establecen principios clave como el de coordinación y no duplicidad, que busca impedir que dos impuestos recaigan sobre la misma base imponible, asegurando así una distribución equitativa de la carga tributaria.

En definitiva, aunque las CCAA tienen margen de actuación en materia fiscal, este margen está sujeto a límites impuestos por la legislación estatal para evitar conflictos normativos y garantizar la coherencia del sistema. La convivencia entre el IP y el ISGF es un reflejo de la complejidad del modelo de descentralización fiscal en España, donde se busca equilibrar la autonomía de las CCAA con la necesidad de mantener un sistema tributario eficiente y equitativo en todo el territorio nacional.

### **3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA**

#### **3.1. Resumen de la sentencia y fundamentos jurídicos empleados**

El 7 de noviembre de 2023, el Tribunal Constitucional desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid y declaró la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas<sup>39</sup>.

Quince días más tarde, una vez desestimado el recurso 616-2023 de la Comunidad de Madrid, el 22 de noviembre de 2023, el TC rechazó los recursos interpuestos por las Comunidades

---

<sup>39</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa N° 92/2023.

Autónomas de Andalucía y Galicia<sup>40</sup>. Siguiendo los pasos marcados por la primera sentencia (STC 149/2023) en la que rechaza el recurso liderado por la presidenta de la Comunidad Autónoma de Madrid, alegando que los argumentos presentados no demuestran la inconstitucionalidad del tributo.

Los recursos presentados alegaban la vulneración de los artículos 23.2 y 156.1 CE en conexión con el 157.3, 31.1 y 9.3 CE. No obstante, los votos particulares defendían la inconstitucionalidad del ISGF, sin embargo, el Tribunal validó su aplicación, subrayando que el impuesto respeta los principios de progresividad y capacidad económica y rechazó los argumentos relacionados con la vulneración de competencias de las CCAA y la retroactividad. En resumidas cuentas, las sentencias del Tribunal Constitucional rechazan los recursos presentados por las Comunidades Autónomas de Madrid, Andalucía y Galicia.

Para un mayor entendimiento de los recursos presentados, desde el origen del ISGF han surgido dudas de su constitucionalidad, desde la forma en la que se incorporó en el ordenamiento jurídico como la falta de margen de actuación permitido o la falta de coherencia con lo expresado en la única comunicación oficial existente.

Más concretamente, el recurso de inconstitucionalidad 616-2023 interpuesto por la Comunidad de Madrid se fundamentó en la contrariedad del artículo 3 de la Ley 38/2022, ley que aprueba el ITSGF en un primer lugar. El Consejo de Gobierno dirigido por Díaz Ayuso alegó las siguientes presuntas causas de inconstitucionalidad:

La vulneración del derecho de participación política previsto en el artículo 23.2 CE (*“1. Los ciudadanos tienen el derecho a participar en los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal.”*)

1. Por la promoción de una iniciativa legislativa por un medio alternativo al proyecto de ley, en concreto una proposición de ley. Es decir, por la introducción de éste en el ordenamiento jurídico vía enmienda con un objetivo distinto y no homogéneo al de la Ley 38/2022.

---

<sup>40</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del TC desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa N° 98/2023. En adelante Nota informativa 98/2023.

2. La infracción de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos. Por ende, del artículo de la Constitución 156.1 (*“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias conforme a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”*), en conexión con los artículos 137 (*“El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”*) y 157 CE (*“Toda modificación de la legislación del régimen tributario de las Comunidades Autónomas requerirá el informe previo de las Comunidades afectadas”*).
3. Por la creación de un nuevo impuesto estatal que no está armonizado de forma normal con el IP, en vez de modificar el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas. Interferiendo por tanto en las competencias sobre tributación patrimonial cedidas a las CCAA.
4. Por quebrantar los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional del artículo 156.1 CE.
5. El quebrantamiento de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad previstos en el artículo 31.1 CE (*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*)
6. La vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE (*“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”*) por establecer un impuesto con posible carácter retroactivo incidente sobre situaciones ya existentes, dada su aprobación y entrada en vigor a finales de diciembre de 2022.

Los argumentos presentados por los otros dos recursos de Galicia y Andalucía se asemejan mucho a estos, y siguen una línea de pensamiento muy similar, con la única salvedad de que Madrid es la única que denuncia la infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Y no son solo las tres Comunidades Autónomas las que presentaron inconformidad con el impuesto a través del recurso, sino que también son muchos los contribuyentes plantearon una cuestión de inconstitucionalidad cuando accedieron a la vía judicial en el proceso de reclamación frente a este impuesto.

Antes de conocer el fallo, Carolina España, la consejera de Economía, Hacienda y Fondos Europeos de la Junta de Andalucía, defendió la decisión de Andalucía de quitar la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio. Argumentó que su supresión se debía a que consideraba dicho impuesto como” injusto, *desincentivador de la inversión y el ahorro; y prácticamente inexistente en ningún otro país europeo*”

Sin embargo, en noviembre de 2023, las tres sentencias fueron aprobadas en mayoría del pleno con Juan Carlos Campo y Enríquez Sancho como ponentes. Siete magistrados frente a cuatro votaron por la constitucionalidad de este impuesto. Estos últimos cuatro magistrados del bloque conservador formularon su voto particular. (*Vid.* 3.2 Análisis de los cuatro votos particulares)

En respuesta a los argumentos presentados en los recursos de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional las desestima por las siguientes razones:

1. Sobre la alegada vulneración del *ius in officium* de los diputados del artículo 23.2 CE:
  - a. Dentro de los argumentos empleados, se encontraba el que alegaba que el texto que regula el impuesto se había introducido vía enmienda a la proposición de ley de los nuevos gravámenes de las energéticas y la banca.

El Tribunal Constitucional, sujetándose a lo que algunos consideran una concepción amplia del derecho de enmienda, aclara que no hay ningún problema

en que se utilice una proposición de ley (que proviene del Parlamento) en lugar de un proyecto de ley (que viene del Gobierno) para introducir este impuesto. Y es que la idea de que el Gobierno y los que promueven una proposición de ley sean prácticamente lo mismo es solo una opinión política, no una conclusión jurídica.

Asimismo, el Tribunal Constitucional exige un mínimo nivel de homogeneidad entre el contenido de la enmienda y el texto en la que se inserta. Según el alto tribunal, la inclusión del ITSGF mediante enmienda es coherente con el resto de las medidas de la Ley 38/2022, ya que todas comparten el mismo objetivo: incrementar los ingresos del Estado en un contexto de crisis energética y aumento de precios. En este sentido, se cumple la finalidad de la norma, que es la de sufragar las consecuencias de la crisis energética y la inflación derivadas del conflicto en Ucrania.

Incluso si algunos impuestos específicos que aparecen en la ley, como los impuestos energéticos o a las entidades de crédito, no se consideran técnicamente como "tributos", lo relevante es que tanto estos impuestos como el nuevo impuesto propuesto (ITSGF) tienen el mismo propósito: ayudar a repartir el esfuerzo económico para hacer frente a las consecuencias de la crisis causada por la guerra entre Rusia y Ucrania. Y aun no cumpliendo con esa finalidad, solo se produciría una vulneración en caso de que existiera una *“evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta”*<sup>41</sup>

2. En el plano competencial, sobre la alegada infracción de los artículos 156.1CE en conexión con el 137 CE y del 157.3CE:

a. La mayor parte de los magistrados alegaron que no vulneraba la autonomía financiera de las comunidades ya que el impuesto de patrimonio es de titularidad estatal y es complementario al impuesto sobre las grandes fortunas.

---

<sup>41</sup> Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa Nº 92/2023. En adelante Nota informativa 92/2023.

Por tanto, el TC alegó que las competencias normativas autonómicas, reconocidas en el régimen de cesión del IP, quedan intactas. Para ello explica cómo, aunque la estructura del ITSGF busque mantener la tributación de los patrimonios netos superiores a tres millones de euros su importe será cero salvo que exista una bonificación de una cuota del IP, y no afecta ni a la cuantificación ni a los ingresos autonómicos de este último. Por tanto, para calcular la cuota del nuevo se descuenta lo satisfecho por el IP.

El impuesto sobre las grandes fortunas es de única decisión autonómica lo cual se refleja en que el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y bonificaciones seguirán siendo de la competencia que indiquen la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre y la Ley 22/2009, del 18 de diciembre de las Comunidades autónomas según la LOFCA.

Adicionalmente, si el Estado tiene la capacidad de usar su poder tributario para coordinar impuestos que pertenecen a las Comunidades Autónomas (respaldándose en la sentencia STC 26/2015<sup>42</sup>), con más motivo puede hacerlo dentro de su propio ámbito fiscal, sin que esto afecte las competencias de las Comunidades Autónomas.

Además, las Comunidades Autónomas pueden usar sus competencias fiscales para fines distintos a la recaudación, pero siempre dentro de los límites de sus atribuciones. Y la sentencia aclara que lo que realmente afecta a Madrid es que esta pierde su “atractivo fiscal” para atraer riqueza al territorio y que esto no puede impedir que el Estado, que tiene la potestad tributaria y competencia exclusiva en “hacienda general”, cree un nuevo Impuesto sobre el Patrimonio con fines recaudatorios.

Por todo esto, por un lado, el principio de corresponsabilidad fiscal, no se vulnera en tanto en cuanto no se menoscaba la capacidad que tiene una Comunidad Autónoma de crear un “sistema propio de recursos” y no afecta en sus competencias sobre el IP.

---

<sup>42</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero*.

Por otro lado, es el propio principio de coordinación, el que ampara que se cree un tributo estatal con fines armonizadores, aunque se desplacen competencias. De nuevo, remitiéndonos a lo anterior para el respaldo de este argumento el TC acude al impuesto sobre los depósitos bancarios al 0% (STC 26/2015, de 19 de febrero).

Finalmente, la ausencia de posibles pérdidas como impacto negativo supone que tampoco se infrinja el principio de lealtad constitucional.

Para concluir este argumento, el TC alega que el ISGF no se crea siguiendo la LOFCA, sino bajo la potestad que tiene el Estado de establecer impuestos conforme a los artículos 133.1 y 149.1.14 CE. Además, no hay un conflicto que resolver con las Comunidades Autónomas, ya que siguen teniendo el derecho a reducir completamente el Impuesto sobre el Patrimonio. Más allá, ni se está creando un mecanismo de resolución de conflicto, ni el ITSGF afecta los ingresos de las Comunidades Autónomas, por lo que no es necesario un acuerdo financiero especial entre el Estado y las autonomías.

3. Sobre el alegado quebrantamiento de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31 CE el alto tribunal se apoya en doctrina consolidada:

a. En primer lugar, alegan que el nuevo impuesto grava la renta generada por los activos financieros gravados, que es un parámetro distinto al índice de capacidad económica que grava el IP. Es decir, que tendría efecto confiscatorio cuando se agotara el valor del patrimonio

Adicionalmente, para evaluar si los tipos del nuevo impuesto son excesivos, el recurso aporta datos estadísticos del Libro de 2019 que tiene los tipos efectivos del IP (Libro blanco sobre la reforma tributaria), comparándolos con la rentabilidad actual de los mercados. Para el TC, esta información sobre los tipos efectivos de gravamen no solo depende de la tarifa del impuesto, sino de otros factores que influyen en su cálculo. Adicionalmente, la Agencia Tributaria mostró que éstos no solo son bajos, variando del 0,43% para patrimonios de tres a cinco millones de euros, hasta el 2,1% para más de treinta millones, sino que también

se aplican al ISGF, cuyos tipos efectivos serán incluso más bajos, ya que los primeros tres millones de euros están exentos. Y aunque los datos del Libro blanco son de 2019, siguen siendo válidos hoy y para el Tribunal Constitucional no son confiscatorios.

4. Sobre la alegada vulneración de la seguridad jurídica prevista en el artículo 9.3 CE en base a la retroactividad del impuesto:

a. El TC indica que no es retroactivo, sino que es un tributo sin periodo impositivo (instantáneo) que se devenga el 31 de diciembre. Esto ocurrió por primera vez en 2022 habiendo entrado en vigor 2 días antes la Ley 38/2022.

Ante este supuesto, no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos. Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, no hay problema con que el impuesto no se anunciara hasta octubre de 2022, ya que la seguridad jurídica no garantiza que las leyes fiscales se mantengan sin cambios.

El Tribunal argumentó que el ISGF cumple con los principios constitucionales al estar dirigido a patrimonios elevados, no afectando a la capacidad económica mínima de los contribuyentes debido a las deducciones permitidas por el IP. El Tribunal también señaló que el carácter temporal del impuesto inicialmente respondía a la necesidad de solventar una situación económica extraordinaria, aunque su prórroga podría ser objeto de debate futuro. (*Vid.* 4.1. Valoración crítica y posibles futuros recursos o revisiones).

La sentencia del Tribunal avala la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley 38/2022, pero deja sin resolver cuestiones. Aunque el TC considera válido el impuesto, no analiza posibles problemas con la seguridad jurídica y la confianza legítima, ya que fue anunciado tarde en 2022 y se aplicó retroactivamente, cuando inicialmente se anunció que entraría en vigor en el año 2023. Estos temas podrían plantearse en futuras impugnaciones legales. (*Vid.* 4.1. Valoración crítica y posibles futuros recursos o revisiones).

Sin embargo, el rechazo de los argumentos presentados por la Comunidad de Madrid sienta un precedente determinante para la resolución de los demás recursos de inconstitucionalidad presentados por Andalucía, Galicia, Murcia y la Asamblea Regional de

Madrid. Finalmente, el TC resolvió las sentencias restantes desestimando todas las impugnaciones, consolidando la validez del ISGF y reafirmando su adecuación al marco constitucional.

### 3.2. Análisis de los cuatro votos particulares

Como se ha expuesto previamente (*Ref.* 3.1 Resumen de la sentencia y fundamentos jurídicos empleados), para el sector conservador del Tribunal Constitucional, y más concretamente para los magistrados Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla, Concepción Espejel Jorquera y César Tolosa Tribiño, el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre es inconstitucional. Y, por tanto, el recurso nº 616-2023, presentado por la Comunidad de Madrid, debía de ser estimado.

Para ello exponen un voto particular conjunto a la Sentencia del TC 149/20023, de 7 de noviembre, la cual será remitida por las sentencias que desestiman los otros dos recursos previamente mencionados de la Xunta de Galicia y Consejo de Gobierno de Andalucía.

Los magistrados presentan las siguientes discrepancias:

1. Cuando originalmente se aprobó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre 2022, *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 las grandes fortunas y se modifican determinadas normas tributarias*, hubo quienes la consideraron un “fraude” tanto por la forma en la que se incorporó en el ordenamiento jurídico como por la finalidad perseguida. El ISGF surge como una iniciativa común de los grupos parlamentarios Confederal de Unidas Podemos-En Común Podemos-Galicia y Socialista en Común legislativa en agosto de 2022. Siendo la enmienda número 99 la que introdujo el controversial artículo 3 de la Ley 38/2022.

Y en ese aspecto, los cuatro magistrados consideran que se vulneran los artículos 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE al introducir la legislación mediante una aprobación muy lejos de lo ordinario. Analizan la doctrina del derecho de enmienda y el derecho de minorías que tendrían que estar protegidas de igual manera por el artículo 23 CE. Apelan que una enmienda a una proposición de ley ha de estar conectada en identidad de materia y

objeto, y que la temática de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre era distinta. Más allá, las enmiendas tienen que mantener una subordinación respecto al texto original y no solo estar conectadas de forma directa y suficiente.

Los magistrados se apoyan en que en *“las SSTC 209/2012 y 50/2015 se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias.”* Y en concreto, alegan que no se da la conexión de mínima homogeneidad en objeto y materia que se exige constitucionalmente (STC 136/2011) entre el ISGF y los gravámenes energéticos y bancarios, siendo estos últimos de carácter no tributario. Por tanto, para ellos se vulnera el principio de legalidad tributaria y los derechos de representación política de las minorías.

2. El voto particular menciona la autonomía financiera a través del bloque de constitucionalidad. Para los magistrados el bloque pierde “efecto” y se vulneran políticas de las comunidades autónomas, concretamente los arts. 2, 137, 156.1 y 157.3 CE. Y aunque se argumente un fin armonizador para las legislaciones en materia patrimonial, habría bastado una modificación de la ley del IP. Por tanto, consideran que en este caso las CCAA han sufrido una neutralización en la defensa de sus propios intereses a través de una limitación del ejercicio de competencias propias, en tanto en cuanto es el Estado en el que sin un procedimiento ordinario impone una norma propia. Consecuentemente, desacreditando legislaciones como la LOFCA, ley de cesión y los estatutos de autonomía.

3. La enmienda número 99 se hizo en una fase avanzada del proceso legislativo lo que hizo que los ciudadanos no tuvieran margen de maniobra para prever o ajustarse, afectando a los principios de publicidad y previsibilidad.

Inicialmente cuando se publicó el Plan Presupuestario para 2023 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales se anticipaba que la entrada en vigor se daría en 2023. Pero contrario a esto, y rompiendo con las expectativas creadas, se precipitó la aplicación del impuesto dos días después de que entrara en vigor. Con ello, el voto particular también alega una posible vulneración de los principios de capacidad

económica y confiscatoriedad del art 31 CE, en tanto en cuanto los ciudadanos se ven en una situación de inseguridad jurídica.

4. El concepto de retroactividad de grado medio se da cuando la norma afecta a situaciones jurídicas previas, pero no de forma absoluta sino concretamente a ciertos aspectos. En el caso del ISGF la retroactividad fue uno de los puntos más debatidos. Esto conecta con el punto previo, en el cual también describen la aplicación de este impuesto como sorpresiva y apoyan que se vulneran tanto la seguridad jurídica del art. 9.3 CE, como la protección de la confianza legítima.

En el voto particular, la retroactividad del impuesto se calificó como de grado medio lo que para los cuatro magistrados genera una vulneración a la confianza legítima. Dada calificación es de retroactividad media, y no absoluta (*ex tunc*) por dos razones: la primera por la aprobación tardía de la ley, entrando en vigor el 29 de diciembre de 2022 y devengándose dos días más tarde (el 31 de diciembre de ese mismo año); y en segundo lugar por el carácter instantáneo del mismo, afectando a hechos previos a 2022 en los cuales los contribuyentes no podían tomar decisiones sobre los efectos de este impuesto.

Y añadieron los magistrados del bloque conservador que, la ruptura con las expectativas legítimas de los contribuyentes, quienes no pudieron prever el impuesto; y la falta de justificación suficiente de interés general, serían otras dos razones por las cuales los principios constitucionales de seguridad jurídica y confianza legítima se podrían ver vulnerados.

Y ante esto el Tribunal Constitucional argumentó que el ISGF no tenía efectos retroactivos completos y que al devengar de forma instantánea grava una situación económica existente al final del ejercicio fiscal. Incluso autores como Ruiz Jarabo alegan que no ven obstáculo en ese sentido y que “*retroactividad no habría*”<sup>43</sup>. Más allá, aunque los contribuyentes no pudieron tomar decisiones para anticiparse, la seguridad jurídica no exige un plazo concreto para aplicar impuestos nuevos.

---

<sup>43</sup> Gestha (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda), (2022, 30 de octubre), *El impuesto a las grandes fortunas desata las dudas jurídicas entre los expertos*. Recuperado de: [Gestha - Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda](#) (fecha de consulta: 17 de marzo de 2025)

Hasta ahora la retroactividad se fundamentaba en el interés general. Y así el TC se justifica en el mismo interés para la aplicación de una medida tributaria inmediata, aunque afecte parcialmente a la confianza legítima de los contribuyentes.

Según los magistrados, con esta sentencia el tribunal sienta una doctrina novedosa contraria a la consolidada en décadas de jurisprudencia, por la cual solo sería necesario justificar el bienestar colectivo para impuestos que efectivamente no sean instantáneos. Y que, al validar un grado de retroactividad, que, hasta el momento inadmisibles salvo excepción, el Tribunal Constitucional sentaba un precedente peligroso.

## **4. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA SENTENCIA**

### **4.1. Valoración crítica y posibles futuros recursos o revisiones**

#### 4.1.1 Introducción

A pesar de la existencia de una decisión del Tribunal Constitucional que declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, esto no da lugar al cierre del debate jurídico que existe hoy en día en ese ámbito. Es crucial realizar una valoración crítica de los fundamentos propuestos en la sentencia, ya que los argumentos presentados pueden ser objeto de debate y crítica desde un punto de vista jurídico, lo que deja abierta la posibilidad de futuras revisiones o recursos que reabran la cuestión.

#### 4.1.2 Introducción en el Ordenamiento Jurídico

Uno de los puntos más controvertidos respecto a la creación del ITSGF radica en la forma en que fue aprobado el artículo 3 de la Ley 38/2022. Este precepto, que dio lugar al impuesto, fue introducido mediante una enmienda durante el debate en el Congreso de los Diputados, lo que ha suscitado críticas debido a que no se aplicaron los requisitos formales exigidos para los proyectos de ley promovidos por el Gobierno.

La diferencia clave es que, mientras los proyectos de ley deben cumplir estrictos requisitos documentales, contar con informes preceptivos y someterse a un exhaustivo proceso de revisión legislativa, las enmiendas no requieren cumplir con estas garantías formales. Este procedimiento ha llevado a algunos juristas y expertos a advertir sobre la posible apertura de

una vía para introducir tributos mediante enmiendas legales, lo que podría eludir las garantías asociadas a los proyectos de ley tradicionales y debilitar los principios de seguridad jurídica y legitimidad democrática.

Desde esta perspectiva crítica, la validación por parte del TC podría interpretarse como una flexibilización de los controles formales necesarios para la creación de tributos, sentando un precedente preocupante. Según este enfoque, se corre el riesgo de normalizar un procedimiento que, aunque técnicamente válido desde el punto de vista legal, podría considerarse inapropiado por carecer del análisis riguroso y la transparencia que exige la creación de impuestos. Esto podría desnaturalizar el principio de reserva de ley en materia tributaria, tal y como se recoge en el artículo 31.3 de la Constitución Española.

Por otro lado, algunos expertos argumentan que este procedimiento es perfectamente legítimo y no vulnera ninguna disposición constitucional. Destacan que la enmienda fue sometida al proceso de debate parlamentario, lo que garantiza su validez democrática. Además, la flexibilidad en la introducción de tributos es defendida por quienes creen que responde a las necesidades de agilidad legislativa y adaptación a las circunstancias económicas excepcionales, como las derivadas de la pandemia o las crisis económicas internacionales. Según esta posición, la forma en que se aprobó el ISGF es válida mientras no se demuestre una vulneración de derechos fundamentales o principios constitucionales.

#### 4.1.3 Vulneración de la autonomía financiera

Dentro de los argumentos presentados en defensa del impuesto se encuentra la afirmación de que el ISGF no altera el régimen de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, apoyándose en la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la STC 26/2015<sup>44</sup>. Sin embargo, hay quienes critican esta posición, al considerar que el ITSGF configura un impuesto estatal que replica el hecho imponible de uno ya transferido a las Comunidades Autónomas, el Impuesto sobre el Patrimonio (García Novoa, C). Esta superposición, argumentan, resulta en un uso cuestionable y “oscuro” de la potestad legislativa del Estado para crear tributos, generando una dualidad impositiva en el sistema fiscal español.

---

<sup>44</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero*.

La crítica se centra en que el ISGF, al replicar el hecho imponible del IP, no persigue una finalidad armonizadora legítima, como lo hizo en su momento el impuesto estatal sobre depósitos bancarios. Este último se justificaba en la necesidad de gravar impuestos relacionados con la titularidad de otro ente público, asegurando una coordinación fiscal. Y aunque para el propio presidente del sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda Ghesta<sup>45</sup>, Carlos Cruzado, no haya una invasión de competencias, el ISGF grava un mismo hecho imponible ya regulado por las Comunidades Autónomas, lo que genera dudas sobre su compatibilidad con el principio de suficiencia financiera y el reparto competencial.

Por otro lado, los defensores del ITSGF argumentan que, si el Estado tiene capacidad para usar su poder tributario para coordinar impuestos pertenecientes a las Comunidades Autónomas, como se validó en la STC 26/2015, con mayor razón podría hacerlo dentro de su propio ámbito fiscal. Según esta lógica, el ITSGF no interfiere en las competencias autonómicas, dado que se presenta como un tributo estatal que opera independientemente del IP y que, además en principio, parece tener un carácter temporal.

La sentencia del Tribunal Constitucional no aborda de manera exhaustiva estas cuestiones clave, lo que deja un espacio significativo para el debate jurídico. En particular, el hecho de que el ITSGF replique un tributo ya cedido a las Comunidades Autónomas pone en entredicho su legitimidad desde la perspectiva del principio de autonomía financiera recogido en el artículo 156 de la Constitución Española. Este principio garantiza a las Comunidades Autónomas el acceso y la gestión de recursos tributarios propios, que podrían verse erosionados por la creación de tributos estatales análogos.

Asimismo, la falta de un análisis detallado sobre el impacto del ITSGF en la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas podría abrir la puerta a futuras impugnaciones basadas en una posible vulneración del modelo de financiación autonómica. Aunque el TC ha señalado que el impuesto no afecta formalmente el régimen de los tributos cedidos, no queda claro si se han evaluado las implicaciones materiales de esta duplicidad fiscal en términos de equidad, eficiencia y sostenibilidad.

---

<sup>45</sup> Ghesta (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda), (2022, 30 de octubre), *El impuesto a las grandes fortunas desata las dudas jurídicas entre los expertos*. Recuperado de: [Gestha - Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda](#) (fecha de consulta: 17 de marzo de 2025)

Finalmente, la cuestión de si el ISGF podría ser objeto de futuras impugnaciones queda abierta. La doctrina del Tribunal Constitucional permite que un mismo impuesto sea revisado en base a nuevos argumentos o circunstancias, pero no será susceptible de ser revisada las situaciones jurídico-tributarias firmes, como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público<sup>46</sup>. Por lo tanto, no cabría considerarlo como una cuestión cerrada o cosa juzgada, especialmente si en próximas demandas se desarrollan líneas argumentales más profundas sobre su impacto competencial y su adecuación a los principios constitucionales.

En conclusión, aunque el TC ha avalado la constitucionalidad del ITSGF, la falta de un análisis integral sobre su interacción con el sistema tributario autonómico y su similitud con el IP deja abierta la posibilidad de una futura revisión. Esto subraya la necesidad de un debate más riguroso sobre la creación de tributos en el marco de un sistema fiscal descentralizado.

#### 4.1.4 Infracción de los principios de no confiscatoriedad, capacidad económica, seguridad jurídica y confianza legítima (9.3 CE y 31 CE)

Ante la misma pregunta de si es posible que la sentencia sea revisada en el futuro por otro tribunal o mediante otros recursos constitucionales, nos encontramos con que el debate sobre la infracción del principio de seguridad jurídica y del de protección de la confianza legítima sigue abierto.

Aunque el TC rechaza el argumento de sorpresa fiscal, el problema es si se respetaron los principios de seguridad jurídica al no permitir a los contribuyentes ajustar su situación antes de la implementación del impuesto.

El tributo se anunció de forma oficial por la Comisión Europea del Plan Presupuestario para 2023 en octubre de 2022 donde se afirmó que el nuevo impuesto se aplicaría en 2023 y no en 2022 como finalmente ocurrió. Y es que la argumentación del TC se basa únicamente en que la entrada en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el devengo del impuesto dos días más tarde, el 31 de diciembre de ese año, son compatibles.

---

<sup>46</sup> *Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.*

Es razonable pensar que se produjo entonces una vulneración del principio de protección de la confianza legítima, ya que la fecha de aprobación prácticamente coincide con la de su devengo, no permitiendo a sus destinatarios reaccionar para evitar su aplicación. Cosa que el Alto Tribunal no menciona en las sentencias que constitucionalizan el tributo.

Por otro lado, en cuanto al factor temporal, entra en vigor el 29 de diciembre de 2022 y se devenga el 31 de diciembre, calificando la abogacía del Estado al impuesto como instantáneo. Se considera entonces que no tiene periodo impositivo como tampoco lo tiene el impuesto sobre el Patrimonio y que simplemente se agota el mismo 31 de diciembre.

Y autores como Germán Orón Moratal, creen que es importante dejar claro el malentendido sobre la periodicidad sobre el ITSGF (Orón Moratal, G). Un tributo es considerado periódico cuando se devenga en intervalos regulares. Sin embargo, por otro lado, los impuestos instantáneos se devengan cuando ocurre el hecho imponible, sea éste una compra o donación, por ejemplo.

En el caso del ITSGF, la ley establece que se devenga cada 31 de diciembre, de manera similar al IP. Esto significa que se cobra anualmente, lo que lo convierte en un impuesto periódico, a pesar de que se podría pensar que es "instantáneo" porque se devenga en una fecha específica. Y que en ocasiones es necesario crear una ficción legal cuando se habla de la periodicidad de un tributo.

El ITSGF se devenga cada 31 de diciembre, ese día cada año se evalúa el patrimonio del contribuyente para calcular el impuesto. Y se presume, que, salvo su enajenación o pérdida, aquellos bienes que formaban parte del patrimonio anterior lo siguen haciendo con respecto al actual.

Al margen de su constitucionalidad, realmente la ley no fija un primer devengo como tal, es decir, que independientemente de su calificación como instantáneo o periódico, los tribunales podrían decidir, a la luz del art 10 LGT, cuando debe considerarse válido el primer devengo de este ya sea el 31 de diciembre de 2022 o de 2023.

Y aunque la doctrina del Tribunal Constitucional aparentemente resuelva la cuestión, y apoyándose en la misma el alto tribunal pueda argumentar que el ITSGF es un impuesto

instantáneo, como ocurre en la STC 4/2019, de 17 de enero<sup>47</sup> que resuelve la cuestión sobre los Impuestos sobre las Viviendas Vacías de Cataluña, dónde se reconoce que los impuestos instantáneos no requieren un periodo impositivo definido y su devengo coincide con el hecho imponible, algo que está más claro que su calificación como "instantáneo" es que la previsibilidad que se espera, y que nace del principio de confianza legítima, se viola y no se respeta.

El principio de confianza legítima exige que los contribuyentes tengan la posibilidad de prever con razonable claridad las consecuencias fiscales derivadas de sus actos. En este caso, la aprobación del ITSGF prácticamente coincidiendo con su devengo, apenas dos días después de su entrada en vigor, genera una incertidumbre fiscal que el Tribunal Constitucional no aborda de forma directa en sus sentencias.

Además, la falta de un periodo previo para que los contribuyentes puedan ajustar su situación patrimonial, considerando que el anuncio oficial de su aplicación para el ejercicio 2023 se contradijo al establecerse retroactivamente para 2022, refuerza la percepción de vulneración de la seguridad jurídica y de la confianza legítima.

De nuevo, en este sentido, el debate sobre el primer devengo del impuesto también es relevante, ya que la Ley General Tributaria (art. 10 LGT) otorga a los tribunales la posibilidad de interpretar cuándo debe considerarse válido el primer devengo, independientemente de si el ITSGF se califica como instantáneo o periódico. Esto abre la puerta a futuras interpretaciones judiciales que podrían cuestionar la validez del devengo de 2022 o determinar su inicio a partir de 2023. Una solución propuesta por la Ghesta es la de establecer un sistema de pagos fraccionados como con el IRPF.

Por todo, aunque el Tribunal Constitucional haya respaldado la compatibilidad de las fechas de entrada en vigor y devengo del impuesto, los principios fundamentales de previsibilidad y confianza en el sistema fiscal siguen siendo cuestiones abiertas a debate y revisión judicial en el futuro.

---

<sup>47</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 4/2019, de 17 de enero*.

#### 4.1.5 Futuro de las reclamaciones

Lo que puede preocupar a algunos autores<sup>48</sup> es que si se vuelve a recurrir este impuesto y se declara inconstitucional se produjera una limitación de efectos similar a la de la sentencia de la plusvalía municipal (STC 182/2021)<sup>49</sup> y que aquellos contribuyentes que no hubieran mantenido su reclamación no obtuvieron la devolución de lo que pagaron. Y estos mismos creen que la forma de protegerse a esto es anticiparse, reclamar con antelación y contar con que la Ley General Tributaria da un plazo de cuatro años para rectificar las autoliquidaciones

Por tanto, a los contribuyentes se les limitaría la rectificación de las declaraciones si se declarara la inconstitucionalidad del impuesto, no permitiendo que se beneficien de ella aquellas posteriores a que se dicte la sentencia. Solo aquellos que solicitaron la rectificación antes de la sentencia podrán llevarla a cabo. Esto ha fomentado que los contribuyentes declaren y posteriormente soliciten la rectificación, lo que paraliza la prescripción del impuesto y deja mayor margen de tiempo para revisar las declaraciones a la Administración.

#### 4.1.6 Infracción de normas europeas

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ha suscitado debates sobre su conformidad con las normativas de la Unión Europea, especialmente en relación con la posible discriminación hacia los no residentes y la libre circulación de personas y capitales

Inicialmente, el ITSGF establecía un mínimo exento de 700.000 euros aplicable únicamente a los residentes fiscales en España, excluyendo a los no residentes que poseían bienes en territorio español. Aun habiendo previsto en el Plan Presupuestario 2023 del Reino de España que este impuesto sólo sería aplicable a residentes españoles exceptuando los residentes en Ceuta y Melilla (*“sólo es aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados”*).<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Salcedo Benavente, J. M. (2023, 28 de julio). *Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos*. Economist & Jurist.

<sup>49</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 182/2021, de 26 de octubre*.

<sup>50</sup> Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Plan Presupuestario 2023 del Reino de España*,

Esta diferenciación generó preocupaciones sobre una posible vulneración del principio de no discriminación por razón de nacionalidad, consagrado en el Artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>51</sup>.

Para abordar esta cuestión, el Gobierno español, lleva a cabo la modificación del apartado nueve del artículo 3 de la Ley 38/2022, con el objetivo 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. De esta forma extendió retroactivamente el mínimo exento a los no residentes incluso a través de sociedades interpuestas, equiparando su tratamiento al de los residentes<sup>52</sup>.

Sin embargo, la entrada en vigor de dicha modificación de produjo el 29 de diciembre de 2023, un año más tarde, por lo que, aunque dicha modificación legislativa eliminó la discriminación previa, permitiendo a los no residentes beneficiarse de la misma exención que los residentes se podría seguir alegando para el ejercicio 2022 una vulneración del principio de no discriminación por razón de nacionalidad.

Otra área de preocupación es la posible discriminación indirecta que el ITSGF podría ejercer sobre la libre circulación de personas y capitales, principios fundamentales del mercado interior de la UE. Al gravar el patrimonio mundial de individuos que, de manera imprevista, se convierten en sujetos pasivos del impuesto, podría desincentivarse la movilidad transfronteriza y la inversión en España.

Aunque no se han presentado casos específicos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al ITSGF, no se descarta que surjan futuros litigios que cuestionen su compatibilidad con los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Estos artículos, garantizan la libre circulación de capitales y permiten ciertas restricciones siempre que no constituyan una discriminación arbitraria. Y es en este contexto donde el ISGF podría llegar a considerarse desproporcionado o contrario al principio de no discriminación.

---

<sup>51</sup> Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Consolidado 2012). Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), C 326, 26 de octubre de 2012. En adelante TFUE.

<sup>52</sup> Giménez, Ó. (2023, 28 de diciembre). *Hacienda elimina la discriminación a los no residentes en el impuesto a los ricos*. El Confidencial

El principio de seguridad jurídica, recogido en el Artículo 2 del Tratado de la Unión Europea<sup>53</sup>, exige que las normas sean claras, precisas y previsibles en sus efectos. La introducción del ITSGF, su carácter temporal y las modificaciones posteriores podrían ser percibidos como elementos que generan incertidumbre entre los contribuyentes. Esta falta de previsibilidad podría considerarse una vulneración del principio de seguridad jurídica, afectando la confianza legítima de los sujetos pasivos.

Dada la complejidad y las implicaciones del ITSGF, no sería sorprendente que se plantearan cuestiones prejudiciales ante el TJUE para interpretar su conformidad con el derecho de la UE. Asimismo, si se considerara que el impuesto vulnera el derecho de propiedad y tiene efectos confiscatorios, podría intervenir el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en virtud del Artículo 1 del Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>54</sup>, que protege el derecho al respeto de los bienes.

En conclusión, aunque se han adoptado medidas para alinear el ITSGF con las normativas europeas, persisten áreas que podrían ser objeto de escrutinio judicial en el futuro, especialmente en lo que respecta a la libre circulación y la seguridad jurídica.

## **4.2. Concordancia con la doctrina constitucional previa e impacto sobre los principios constitucionales**

### 4.2.1 Sentencias del derecho de enmienda y la identidad de objeto y materia con la proposición de ley

La creación del ITSGF mediante una enmienda plantea interrogantes sobre su concordancia con la doctrina constitucional relativa al derecho de enmienda, específicamente en lo que respecta a la identidad de objeto y materia con la proposición de ley que la contiene. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado en sentencias como la STC

---

<sup>53</sup> Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa En adelante TUE.

<sup>54</sup> Resolución de 5 de abril de 1999, de la Secretaría General Técnica, por la que se hacen públicos los textos refundidos del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950; el protocolo adicional al Convenio, hecho en París el 20 de marzo de 1952, y el protocolo número 6, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983. En adelante Protocolo Adicional del Convenio.

119/2011<sup>55</sup>, de 5 de julio que las enmiendas deben guardar una relación de conexión lógica y material con el texto al que se incorporan, para evitar desnaturalizar el procedimiento legislativo y garantizar los principios de transparencia y deliberación.

En el caso del impuesto de las grandes fortunas, su introducción como enmienda durante el debate parlamentario podría considerarse como un intento de eludir los procedimientos formales asociados a los proyectos de ley promovidos por el Gobierno.

Aunque el Tribunal Constitucional no cuestiona la validez de esta técnica legislativa en su fallo, el precedente que se establece podría ser criticado por debilitar los controles democráticos sobre la creación de tributos.

#### 4.2.2. Sentencias de autonomía financiera de las CCAA

La doctrina constitucional, recogida en sentencias como la STC 26/2015<sup>56</sup>, de 19 de febrero establece que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se garantiza a través de la cesión de tributos, como el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, la creación del ISGF, llevando a cabo una réplica del hecho imponible del IP, ha sido vista por autores como César García Novoa como una posible invasión de competencias autonómicas.

El Tribunal Constitucional valida la coexistencia de ambos tributos al considerarlos independientes, pero no aborda de forma exhaustiva si esta duplicidad afecta materialmente al principio de suficiencia financiera. Esto podría generar futuras impugnaciones que busquen clarificar si el ITSGF vulnera el modelo de financiación autonómica, especialmente en términos de equidad y sostenibilidad fiscal.

#### 4.2.3 Sentencias de la retroactividad, interés general vs bienestar colectivo

La jurisprudencia constitucional, como la STC 126/1987<sup>57</sup>, de 16 de julio admite la retroactividad de normas tributarias en ciertos casos, siempre que esté justificada por razones de interés general y respete los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

---

<sup>55</sup>Tribunal Constitucional, *Sentencia 119/2011, de 5 de julio.*

<sup>56</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 26/2015, de 19 de febrero.*

<sup>57</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 126/1987, de 16 de julio.*

En el caso de la entrada del nuevo impuesto, la retroactividad implícita al devengar el impuesto el 31 de diciembre de 2022, apenas dos días después de su entrada en vigor, plantea dudas sobre la adecuación de esta medida a dichos principios.

El fallo del Tribunal Constitucional omite un análisis detallado sobre si la retroactividad está debidamente justificada por un interés general que prevalezca sobre el bienestar colectivo de los contribuyentes afectados. Esto deja abierta la posibilidad de cuestionar la validez del devengo de 2022 en futuras impugnaciones.

#### 4.2.4 Sentencias sobre impuestos instantáneos

En la STC 4/2019<sup>58</sup>, de 17 de enero relativa al Impuesto sobre las Viviendas Vacías de Cataluña, el Tribunal Constitucional aclara que los impuestos instantáneos no requieren un periodo impositivo definido y su devengo coincide con el hecho imponible. Este razonamiento se aplica al ITSGF, que se devenga el 31 de diciembre de cada ejercicio, creando la ficción legal de una periodicidad anual.

Sin embargo, esta calificación ha sido criticada por generar confusión entre los contribuyentes, quienes perciben el tributo como una medida excepcional que carece de previsibilidad. Esta falta de claridad refuerza la percepción de vulneración de los principios de seguridad jurídica y la confianza legítima.

#### 4.2.5 Principio de no confiscatoriedad

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que el sistema tributario debe estar inspirado en principios de justicia, progresividad y no confiscatoriedad. La no confiscatoriedad implica que la carga tributaria no puede ser tan elevada que anule la capacidad económica del contribuyente o impida el disfrute de su patrimonio.

En el caso del diseño del ISGF se incluye un mínimo exento y un límite de cuota íntegra vinculado al IRPF, medidas que buscan garantizar que el impuesto no alcance niveles confiscatorios. Sin embargo, algunos críticos sostienen que la coexistencia del nuevo impuesto

---

<sup>58</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 4/2019, de 17 de enero*.

con otros impuestos que gravan el patrimonio, como el IP y el IRPF, podría llevar a un efecto acumulativo que resulte confiscatorio.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como la STC 182/1997<sup>59</sup>, de 28 de octubre en la que se modificaron las escalas del IRPF y se analizaba la existencia de “*extraordinaria y urgente necesidad*” que justifican el uso del decreto-ley en materia tributaria, ha señalado que el principio de no confiscatoriedad debe evaluarse en función del impacto global de los tributos sobre la capacidad económica del contribuyente.

En este sentido, el fallo del TC no aborda de manera detallada si la carga tributaria total que enfrentan los contribuyentes sujetos al ITSGF respeta este principio. Esta omisión podría dar lugar a futuras impugnaciones que cuestionen la constitucionalidad del impuesto por exceder los límites razonables de la capacidad económica.

Un aspecto particularmente controvertido es la posibilidad de que grave patrimonios ya sujetos a tributación, como los rendimientos del capital en el IRPF, produciendo un efecto de doble imposición que, aunque no prohibido expresamente, podría interpretarse como incompatible con el principio de no confiscatoriedad.

Esto es especialmente relevante para contribuyentes con patrimonios ilíquidos, los cuales no pueden convertirse fácilmente en efectivo sin perder parte significativa de su valor. Y por tanto hay contribuyentes que quizás no dispongan de liquidez suficiente para afrontar la obligación tributaria y quienes podrían verse obligados a enajenar parte de estos. Y es la posible venta de estos bienes para hacer frente al tributo, lo que también plantea si el impuesto respeta el principio de no confiscatoriedad.

#### 4.2.6 Principio de igualdad tributaria.

El principio de igualdad tributaria (14 y 31.1 CE) exige que los impuestos sean aplicados de manera equitativa y no discriminen injustificadamente entre contribuyentes en situaciones comparables.

Posibles críticas de este a raíz del ISGF son:

---

<sup>59</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 182/1997, de 28 de octubre.*

Previa a la extensión del mínimo exento a los no residentes mediante el Real Decreto-ley 8/2023, el ITSGF establecía un régimen que excluía a los no residentes del beneficio del mínimo exento y del límite de cuota íntegra, lo que podría interpretarse como una discriminación contraria al principio de no discriminación por razón de nacionalidad, consagrado en el Artículo 18 del TFUE.

Esta exclusión podría ser cuestionada por vulnerar también la libre circulación de personas y capitales garantizada por el Derecho de la Unión Europea. Sentencias como la STC 96/2002<sup>60</sup>, de 25 de abril en la que se otorgaban incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos a España, han establecido que cualquier distinción entre contribuyentes debe estar razonablemente justificada y no puede crear desigualdades arbitrarias.

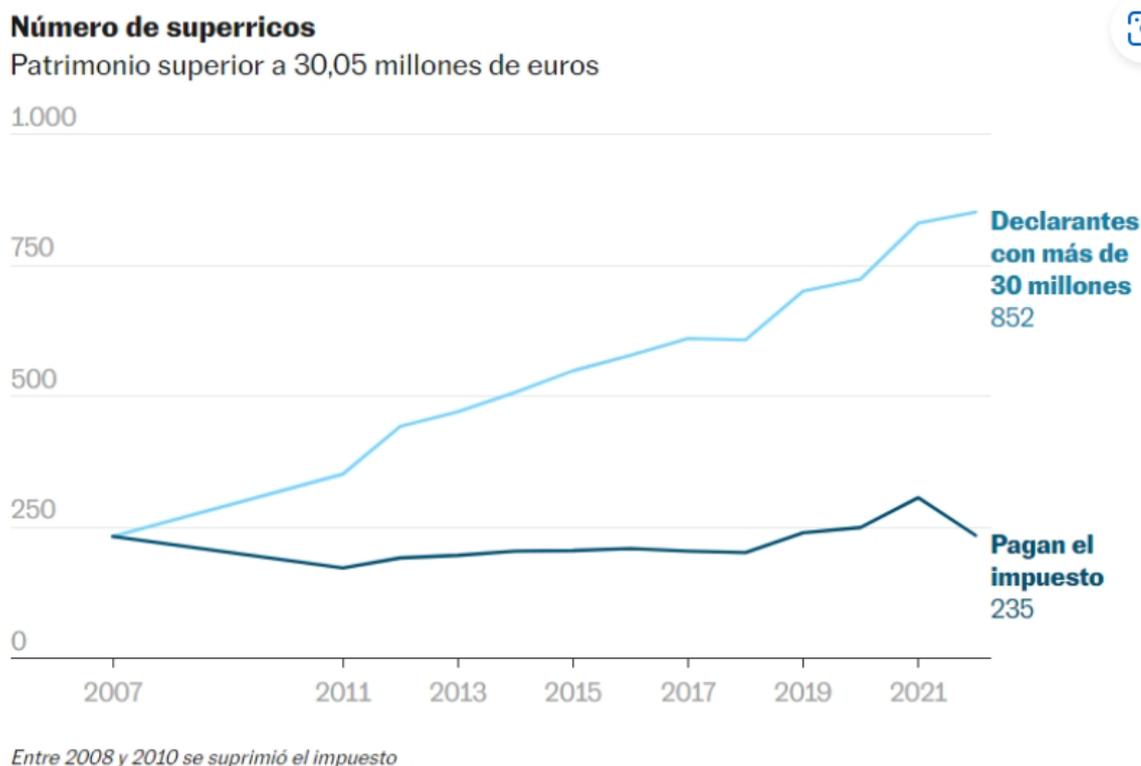
#### **4.3. Impacto fiscal, movilidad patrimonial y efectos en el mapa de Sucesiones y Donaciones**

La validación de la constitucionalidad del ISGF no solo implica un impacto en el ámbito jurídico, sino que también le acompañan consecuencias sociales y económicas que se podrían analizar en tres dimensiones: la recaudación fiscal, el impacto en grandes fortunas y en la economía española.

A pesar de que en España el número de grandes patrimonios está creciendo (*Vid. Ilustración I*), en 2022 el 80,4% de ellos abonaron el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir que más de 45.000 personas se beneficiaron de una bonificación autonómica.

---

<sup>60</sup> Tribunal Constitucional, *Sentencia 96/2002, de 25 de abril*.



*Ilustración 1: Número de superricos*

El ISGF nace como una herramienta que se destina a reforzar la sostenibilidad económica en un contexto de creciente presión financiera por las crisis internacionales y la recuperación de la pandemia. Sin embargo, en 2023 se recaudaron 623 millones de euros frente la finalidad inicial de una recaudación de 1.500 millones de euros. Este fenómeno se debe a que existen ciertas limitaciones, como que el nuevo tributo tendrá una deducción total si el contribuyente reside en un territorio que mantenga el tributo original sobre el Patrimonio.

Más allá, en los ocho primeros meses del año siguiente, en 2024, la recaudación del impuesto que ya no es temporal y que busca contrarrestar bonificaciones territoriales, cae significativamente en un 95%<sup>61</sup>, porque Comunidades Autónomas como Madrid y Galicia “recuperaron” la recaudación del IP, bajando consecutivamente la recaudación del ISGF a tan solo 38 millones de euros. En el caso de Madrid, pasó de recaudar 555 millones de euros en 2023, a eliminar una bonificación del 100% en 2024 y dirigir esos ingresos a la administración

<sup>61</sup> Sempere, P. (30 de septiembre de 2024). *La recaudación del impuesto de grandes fortunas se hunde un 95% tras la reactivación autonómica de patrimonio*. El País. Recuperado de: [La recaudación del impuesto de grandes fortunas se hunde un 95% tras la reactivación autonómica de patrimonio | Economía | EL PAÍS](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025)

autonómica. Comunidades Autónomas como Andalucía (que recaudó 29,7 millones de euros en 2023) o Galicia (que recaudó 9,8 millones de euros en 2023) han seguido también ese camino.

Como contraste a la baja recaudación del ISGF, en el ejercicio de 2023 el Impuesto sobre el Patrimonio ingresó 1.911 millones de euros, hasta un 55% más de lo recaudado en el ejercicio anterior, batiendo un récord no visto desde 2011<sup>62</sup>. Siendo esto una consecuencia clara de la recuperación del impuesto en Comunidades Autónomas como Madrid, Andalucía y Galicia.

A pesar de que la recaudación sea prácticamente residual en el último ejercicio, el Ejecutivo ha decidido mantenerlo para asegurar que las CCAA graven de forma homogénea los grandes patrimonios dentro de sus territorios.

Aun así, los patrimonios elevados a los que se dirige el impuesto van a tener por regla general una mayor capacidad para emplear estrategias de planificación fiscal que les permitirán reducir su carga tributaria.

Uno de los mecanismos más comunes será el cambio de residencia fiscal del contribuyente a jurisdicciones con menor presión fiscal, obligando a este a residir más de 183 días al año fuera de España.

Otra estrategia común es el uso de estructuras societarias diversificando el patrimonio bajo la titularidad de una personalidad jurídica con el objetivo de reducir la base imponible del impuesto. La forma de reorganización patrimonial por excelencia es a través de holdings familiares. Estas no solo se beneficiarán de una reducción del ISD del 95% sino que según la Ley 19/1991 también quedarán exentas de tributación, no computando en la base imponible del ISGF ni del IP si cumplen tres requisitos:

1. Que la empresa realice una actividad económica real.
2. Que el titular tenga al menos un 5% de participación individual o el 20% junto con su familia.

---

<sup>62</sup>Díaz, E. (24 de julio de 2024). *La recaudación del Impuesto de Patrimonio crece un 55%, a 1.900 millones, tras reactivarlo Madrid, Andalucía y Galicia*. *elEconomista.es*. Recuperado de [La recaudación del Impuesto de Patrimonio crece un 55%, a 1.900 millones, tras reactivarlo Madrid, Andalucía y Galicia](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025)

3. Que el titular ejerza funciones de dirección efectiva en la empresa y perciba una retribución superior al 50% de sus ingresos totales.

Otra consecuencia es la reticencia de los no residentes a tributar en el territorio español, convirtiendo a España en una jurisdicción con poco atractivo fiscal. Los no residentes evitarán una carga fiscal adicional y la incertidumbre de la prórroga de un impuesto que no les permita llevar a cabo una planificación a largo plazo. Como consecuencia, España sufrirá una menor presencia de grandes patrimonios e inversiones extranjeras, claves en muchos sectores como el inmobiliario y tecnológico.

Finalmente, la configuración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) experimentaría transformaciones significativas en la dinámica de las transmisiones patrimoniales.

Por un lado, las donaciones en vida se convertirían en una estrategia cada vez más atractiva, permitiendo a los contribuyentes evitar una doble tributación derivada del ISGF y el ISD, especialmente en aquellas comunidades autónomas con bonificaciones elevadas en el ISD.

Además, se prevé un aumento en la fragmentación de patrimonios, un mecanismo previamente mencionado y diseñado para distribuir la riqueza entre varios beneficiarios con el fin de no superar los umbrales que activarían la tributación por el nuevo impuesto.

Por otro lado, estas diferencias en la gestión fiscal podrían acentuar la desigualdad territorial, ya que el tratamiento del ISD varía significativamente entre comunidades autónomas. De este modo, el ISGF, concebido inicialmente para armonizar la tributación patrimonial, podría terminar alejándose de su objetivo redistributivo y acentuando las disparidades fiscales entre regiones, generando incentivos para relocalizar patrimonios hacia jurisdicciones con menor carga tributaria.

En conclusión, el Impuesto Sobre las Grandes Fortunas, lejos de conseguir una equidad tributaria del sistema fiscal español, podría generar efectos contraproducentes afectando a la planificación económica y financiera de patrimonios familiares y empresariales, con un impacto directo en la inversión y la competitividad fiscal de España

## 5. CONCLUSIONES

### 5.1. Resumen de los puntos principales del análisis crítico realizado.

El estudio sobre la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas permite identificar los principales ejes del debate en torno al mismo.

Se ha contextualizado su creación como una medida que nace de una situación de emergencia, tiene fines recaudatorios y armonizadores en un contexto de crisis económica e inflación derivado del conflicto entre Rusia y Ucrania. Aunque, como su nombre originario indica, nació como una medida temporal, la prórroga indefinida del impuesto ha suscitado preocupaciones y ha abierto un debate sobre la seguridad jurídica y la previsibilidad del sistema fiscal español.

El análisis profundiza en la naturaleza del ISGF, su diseño y su solapamiento con el Impuesto sobre el Patrimonio. Se examina su evolución, las modificaciones legislativas y el impacto autonómico del mismo, revelando cómo la eficacia del impuesto varía en función de las decisiones de las autoridades autonómicas con respecto al IP. El ISGF ha suscitado críticas por incentivar la deslocalización fiscal, la fragmentación patrimonial y la planificación fiscal agresiva de grandes patrimonios.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, declara constitucional al ISGF, desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Madrid y motiva la desestimación de los otros dos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por Andalucía y Galicia. Ésta ha generado dudas razonables sobre la forma en la que se introdujo al ordenamiento jurídico, la posible vulneración de la autonomía financiera de las CCAA y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, se ha debatido si se llegaron a respetar los principios de confianza legítima y legalidad en su aprobación y devengo, dado que la activación del impuesto se dio apenas dos días después de su entrada en vigor.

La valoración de la Sentencia no solo aborda las controversias, como la, retroactividad, seguridad jurídica, discriminación a no residente o la coexistencia con el IP, sino que también crítica a la decisión del Tribunal, apoyándose en el voto particular del bloque conservador, la

doctrina constitucional previa y el desglose de los principios constitucionales. Estas cuestiones podrían dar lugar a futuras impugnaciones, incluso ante tribunales europeos.

También se han valorado los efectos económicos y fiscales. En concreto, el objetivo no alcanzado de 1.500 millones de euros en 2023, recaudando finalmente 623 millones, y su escasa recaudación de 38 millones de euros en 2024 tras la reacción de las Comunidades Autónomas al recuperar el IP (Tabla 5). Asimismo, han sido analizadas sus implicaciones sobre la planificación fiscal, la movilidad patrimonial y la configuración del mapa de Sucesiones y Donaciones.

Table 5: Recaudación esperada vs real (2023-2024)



## 5.2. Valoración personal desde el punto de vista constitucional y jurídico

A la luz de todo lo analizado, el Impuesto de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (ISGF) representa un intento político de reforzar la progresividad del sistema fiscal y armonizar la tributación del patrimonio, sin embargo, su ejecución ha sido deficiente y ha generado más tensiones que soluciones. La finalidad de corregir las bonificaciones autonómicas del IP ha terminado con la creación un impuesto de carácter transitorio que, sin embargo, ha sufrido una prórroga indefinida sin una evaluación exhaustiva de sus efectos.

Desde un punto de vista jurídico, su introducción mediante una enmienda parlamentaria en la Ley 38/2022 ha creado dudas sobre el respeto al principio de legalidad tributaria y derecho de participación política en el proceso de aprobación de una ley. A pesar de que el Tribunal Constitucional valide el mecanismo de introducción del impuesto, la técnica legislativa empleada debilita el principio de transparencia normativa y ha sentado un precedente problemático y controversial.

En cuanto a la autonomía financiera, si bien el TC considera que esta no se ve afectada por la independencia estatal del impuesto, su coincidencia material con el IP pone en tela de juicio la capacidad efectiva de las Comunidades Autónomas para ejercer sus competencias fiscales.

Además, su aplicación inmediata en 2022, dos días as tarde de la entrada en vigor, en mi opinión vulnera el principio de confianza legítima. También considero que su eficacia como instrumento recaudatorio es preocupante. Su recaudación no solo ha sido notablemente inferior a la prevista durante 2023, sino que en 2024 las propias CCAA han reaccionado reactivando el IP, y la recaudación de este segundo año se ha desplomado. A mi parecer, la conservación del impuesto en el ordenamiento jurídico parece responder más a una cuestión simbólica que a una necesidad real de obtención de ingresos.

Al mismo tiempo, está previsto que su mantenimiento prolongado en el tiempo genere incentivos negativos tanto en la economía como en el sistema fiscal español, con consecuencias como la deslocalización fiscal, la fragmentación patrimonial o la desincentivación de la inversión de grandes patrimonios extranjeros en España

Finalmente, desde la perspectiva de la Unión Europea, aunque se haya corregido la exclusión de los no residentes del mínimo exento, la regulación original podría haber vulnerado el principio de no discriminación y libre circulación de capitales, por lo que no sería descartable una futura cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En conclusión, si bien comparto los objetivos redistributivos y de cohesión territorial perseguidos con el impuesto, considero que su configuración actual no es adecuada. Más allá, contemplo que su creación e introducción al ordenamiento jurídico español no es conforme desde el punto de vista jurídico. Por ello, a mi parecer, resulta necesaria una reforma integral

del sistema de financiación autonómica y de los impuestos sobre el patrimonio, que no solo garantice la seguridad jurídica y equidad fiscal, sino que también respete las competencias autonómicas. El ISGF ha sido una medida transitoria que ha acabado generando distorsiones en el sistema, y el remedio de estas no es la permanencia del tributo, sino la reconsideración de su presencia en el marco de una reforma tributaria más transparente y consensuada.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

### 1) Legislación

- Consejo de Europa. (1952). *Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Resolución de 5 de abril de 1999, de la Secretaría General Técnica, por la que se hacen públicos los textos refundidos del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950; el Protocolo Adicional al Convenio, hecho en París el 20 de marzo de 1952, y el Protocolo número 6, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983.* Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 108, de 6 de mayo de 1999. Recuperado de: [BOE-A-1999-10148 Resolución de 5 de abril de 1999, de la Secretaría General Técnica, por la que se hacen públicos los textos refundidos del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950; el protocolo adicional al Convenio, hecho en París el 20 de marzo de 1952, y el protocolo número 6, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983.](#)
- España. (1978) *Constitución Española.* Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Recuperado de: [Constitución Española.](#)
- España. (1991). *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.* Boletín Oficial del Estado, núm. 136, de 7 de junio de 1991. Referencia: BOE-A-1991-14392. Recuperado de: [Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.](#)
- España. (2006). *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.* (BOE, núm. 285, de 29 de noviembre de 2006). Recuperado de: [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.](#)

- España. (2009). *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y por la que se modifican determinadas normas tributarias*. (BOE, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009). Recuperado de: [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](#).
- España. (2011) *Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado*. (BOE, núm. 201, de 20 de octubre de 2011). Recuperado de: [BOE-A-2011-18161 Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado](#).
- Unión Europea. (2012). *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. (DOUE), C 326, 26 de octubre de 2012. (Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Recuperado de: [Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea](#).
- Unión Europea. (2012). *Tratado de la Unión Europea*. (DOUE), C 326, 26 de octubre de 2012. (Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea). Recuperado de: [Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea](#)
- España. (2012). *Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*. (BOE, núm. 78, 31 de marzo de 2012). Recuperado: [BOE-A-2012-4441 Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público](#).
- España. (2022). *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes*. (BOE, núm. 306, de 22 de diciembre de 2022). Recuperado: [Disposición 21739 del BOE núm. 306 de 2022](#)

- España. (2022). *Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad*. (BOE, núm. 311, 28 de diciembre de 2022). Recuperado: [BOE-A-2022-22685 Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad](#).
- España. (2022). *Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*. (BOE, núm. 311, de 28 de diciembre de 2022). Recuperado: [BOE-A-2022-22684 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](#).
- España. (2023). *Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas*. (BOE, núm.71, 15 de diciembre de 2023). Recuperado de: [BOE-A-2024-5609 Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas](#).
- Junta de Andalucía. (2023). *Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024*. (BOJA, núm. 248, de 29 de diciembre de 2023). Recuperado de: [BOJA23-248-00271-40263-01\\_00294787.pdf](#)
- España. (2023). *Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la*

*sequía*. (BOE, núm. 310, 27 de diciembre de 2023). Recuperado de: [BOE-A-2023-26452 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.](#)

- España (2023) *Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas*. (BOE, núm. 246, de 29 de diciembre de 2023). Recuperado de: [DOG 246 del 29/12/2023 - LEY 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas](#))
- Junta de Andalucía. (2024). *Ley 7/2024, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2025*. (BOJA, núm. 251, de 30 de diciembre de 2024.) Recuperado de: [BOJA24-251-00080-56510-01\\_00313461.pdf](#))

## 2) Jurisprudencia

- Tribunal Constitucional. (1987). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/1987, de 16 de julio*. (BOE, núm. 191, de 11 de agosto de 1987). [Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 126/1987](#))
- Tribunal Constitucional. (1997). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/1997, de 28 de octubre*. (BOE, núm. 285, de 28 de noviembre de 1997). ([https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-T-1997-25322](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1997-25322))
- Tribunal Constitucional. (2002). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 96/2002, de 25 de abril*. (BOE, núm. 122, de 22 de mayo de 2002). ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 96/2002](#))
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala). (5 de julio de 2005). *Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) asunto C-376/03, D. contra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.*([eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0376](#))

- Tribunal Constitucional. (2011). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 119/2011, de 5 de julio.* (BOE, núm. 181, de 29 de julio de 2011). ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 119/2011](#))
- Unión Europea. (2014). *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda), en el asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España.* (DOE, asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014). ([Sentencia del Tribunal de Justicia \(Sala Segunda\) de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-127/12.](#))
- Tribunal Constitucional. (2015). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2015, de 19 de febrero.*(BOE, núm. 64, de 16 de marzo de 2015) ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 26/2015](#))
- Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 15 de julio.* (BOE, núm. 168, de 15 de julio de 2017). ([Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 73/2017](#))
- Tribunal Constitucional. (2019). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 4/2019, de 17 de enero.* (BOE, núm. 34, de 8 de febrero de 2019). ([Disposición 2030 del BOE núm. 39 de 2019](#))
- Tribunal Constitucional. (2021). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre.* (BOE, núm. 268, de 9 de noviembre de 2021). ([Disposición 19511 del BOE núm. 282 de 2021](#))
- Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 149/2023, de 7 de noviembre.* (BOE, núm. 301, de 18 de diciembre de 2023). [Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 149/2023](#)
- Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 171/2023, de 22 de noviembre.* (BOE, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023). [Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 171/2023](#)

- Tribunal Constitucional. (2023). *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 170/2023, de 22 de noviembre*. (BOE, núm. 304, de 21 de diciembre de 2023). [STC 170/2023, 22 de Noviembre de 2023 - Jurisprudencia - VLEX 972437189](#)
- Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares (2023) *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares Sala de lo Contencioso núm 81/2023, 1 de febrero de 2023*. (CENDOJ, Recurso contencioso-administrativo nº 432/2020, 1 de febrero de 2023). [Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos](#)
- Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023, contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. (Madrid)
- Recurso de inconstitucionalidad n.º 1258-2023 (contra el art. 3 de la L 38/2022 de 27 dic. gravámenes temporales energético y entidades de crédito y crea el impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas, y modifica normas tributarias) (Andalucía)
- Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023, contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. (Galicia)
- Recurso de inconstitucionalidad n.º 1993-2023, contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. (Murcia)

### 3) Obras doctrinales y recursos de internet

- Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. (2022). *Plan presupuestario 2023*. Gobierno de España. Recuperado de: <https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/comun/pdf/PlanPresupuestario2023ES.pdf> (Fecha de consulta: 20 de febrero de 2025)
- Gestha. (30 de octubre de 2022). *El impuesto a las grandes fortunas desata las dudas jurídicas entre los expertos*. Recuperado de: <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1204> (Fecha de consulta: 20 de febrero de 2025)
- Cuatrecasas (14 de noviembre de 2022). Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y cambios en Patrimonio, España. *Legal Flash* Recuperado de: [Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y novedades en Patrimonio \(cuatrecasas.com\)](#) (Fecha de consulta: 18 de marzo de 2025)
- Comisión Mixta del Concerto Económico. (27 de diciembre de 2022). *El Gobierno y el Ejecutivo Vasco logran acuerdos sobre los nuevos gravámenes de energía y banca y el impuesto a las grandes fortunas*. Nota de prensa. Recuperado de: [27-12-22-np-comision-mixta-estado-pais-vasco-nuevos-gravamenes.pdf](#) (Fecha de consulta: 20 de febrero de 2025)
- Cuatrecasas. (28 de diciembre de 2022). Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas. *Legal flash*. Recuperado de: [Microsoft Word - Legal Flash Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas.docx \(cuatrecasas.com\)](#) (Fecha de consulta: 18 de marzo de 2025)
- Alba Gutiérrez, C., & Cardona, E. (1 de febrero de 2023). *Cómo calcular el nuevo impuesto a las grandes fortunas*. *El Derecho*. Recuperado de: <https://elderecho.com/calculo-impuesto-grandes-fortunas> (Fecha de consulta: 25 de marzo de 2025)
- Carmona, C. (17 de febrero de 2023). *Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Garrigues. Recuperado de: [Las claves del nuevo](#)

[Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas | Garrigues](#). (Fecha de consulta: 25 de marzo de 2025)

- Armentia Basterra, Javier (11 de julio de 2023). *La difícil convivencia en el País Vasco del Impuesto sobre el Patrimonio y del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Revista Forum Fiscal (295), Sección Actualidad fiscal, CISS
- Alonso Arce, I. (11 de julio de 2023). *La incorporación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos*. Revista Forum Fiscal (295), Sección En Portada, CISS.
- Cuatrecasas.(12 de junio de 2023). *Extensión del límite conjunto IRPF/IP a los no residentes*. Área de Conocimiento e Innovación. Fiscalidad. Recuperado de: [IRPF e IP Extensión del límite conjunto a los no residentes](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025).
- Pavón Guerrero, J. L. (14 de junio de 2023). *El nuevo impuesto a la solidaridad de las grandes fortunas: ¿Cómo queda finalmente su liquidación?* Nertis ETL Global. Recuperado de: [Impuesto de solidaridad grandes fortunas](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025).
- Díaz, E. (24 de julio de 2024). *La recaudación del Impuesto de Patrimonio crece un 55%, a 1.900 millones, tras reactivarlo Madrid, Andalucía y Galicia*. elEconomista.es. Recuperado de [La recaudación del Impuesto de Patrimonio crece un 55%, a 1.900 millones, tras reactivarlo Madrid, Andalucía y Galicia](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025).
- Salcedo Benavente, J. M. (28 de julio de 2023). *Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos*. Economist & Jurist. Recuperado de: [Reclamar la devolución del Impuesto de las Grandes Fortunas para protegerse de una declaración de inconstitucionalidad con limitación de efectos | E&J \(economistjurist.es\)](#). (Fecha de consulta: 18 de marzo de 2025).

- García Novoa, C. (24 de octubre de 2023). *El efecto anuncio de una sentencia decepcionante*. Expansión. ([El efecto anuncio de una sentencia decepcionante | Opinión \(expansion.com\)](#))
- Martín Díaz, E., & Huelin Martínez de Velasco, J. (11 de noviembre de 2023). *El TC avala el impuesto sobre grandes fortunas*. ABC. Recuperado de: [Eva Martín Díaz Y Joaquín Huelin Martínez de Velasco: El TC avala el impuesto sobre grandes fortunas](#). (Fecha de consulta: 29 de marzo de 2025).
- Andrade Cabello, J. (16 de noviembre de 2023). *Devolviendo «golpe por golpe» también en materia fiscal: ¿se atreverá la Comunidad de Madrid a desactivar realmente los efectos del Impuesto sobre Grandes Fortunas?*. Diario La Ley, Sección Tribuna. Recuperado de: [diariolaley - Documento](#). (Fecha de consulta: 29 de marzo de 2025).
- Jiménez-Blanco, J. I. (17 de noviembre de 2023). *Voto particular de la sentencia del ISGF: aún quedan jueces, pero son minoría*. El Confidencial. Recuperado de: [Voto particular de la sentencia del ISGF: aún quedan jueces, pero son minoría \(elconfidencial.com\)](#). (Fecha de consulta: 29 de marzo de 2025)
- Morcillo, N. (24 de noviembre de 2023). *El Constitucional reafirma su aval al impuesto a las grandes fortunas*. Expansión. Recuperado de: [El Tribunal Constitucional confirma su aval al impuesto a las fortunas | Economía](#). (Fecha de consulta: 25 de marzo de 2025)
- Cuatrecasas (1 de diciembre de 2023). *El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas: El Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Legal flash. Recuperado de: [ITSGF Constitucionalidad del Impuesto Temporal de las Grandes Fortunas](#). (Fecha de consulta: 28 de marzo de 2025).
- Abad, E. (22 de diciembre de 2023). *La Comunidad de Madrid modifica la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio para los contribuyentes del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Garrigues. Recuperado de: [La Comunidad de Madrid modifica la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio para los contribuyentes del](#)

[Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas | Garrigues](#). (Fecha de consulta: 27 de marzo de 2025)

- Giménez, Ó. (2023, diciembre 28). *Hacienda elimina la discriminación a los no residentes en el impuesto a los ricos*. El Confidencial. Recuperado de: [Hacienda elimina la discriminación a los no residentes en el impuesto a los ricos](#). (Fecha de consulta: 31 de marzo de 2025)
- Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa N° 92/2023.
- Tribunal Constitucional. (2023). *El Pleno del TC desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el impuesto sobre grandes fortunas*. Nota informativa N° 98/2023
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2022). *Plan Presupuestario 2023 del Reino de España*. Recuperado de: [Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf](#). (Fecha de consulta: 1 de marzo de 2025)
- Soto Balirac, F. (24 de febrero de 2024). Esta es la situación actual del Impuesto de las Grandes Fortunas. *Garrigues*. Recuperado de: [Esta es la situación actual del Impuesto de las Grandes Fortunas | Garrigues](#). (Fecha de consulta: 1 de marzo de 2025).
- Faes, Ignacio. (3 de julio de 2024). ¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia. *Expansión*. Recuperado de: [¿Un impuesto mínimo global para las fortunas? El G-20 lo estudia | Fiscal \(expansion.com\)](#). (Fecha de consulta: 1 de marzo de 2025).
- Sempere, P. (30 de septiembre de 2024). *La recaudación del impuesto de grandes fortunas se hunde un 95% tras la reactivación autonómica de patrimonio*. El País. Recuperado de: [La recaudación del impuesto de grandes fortunas se hunde un 95% tras la reactivación autonómica de patrimonio | Economía | EL PAÍS](#) (Fecha de consulta: 24 de marzo de 2025)

- Faes, I. (10 de octubre de 2024) El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca. *El Mundo*. Recuperado de: ([El impuesto global a las grandes fortunas, cada vez más cerca | Economía \(expansion.com\)](#)). (Fecha de consulta: 1 de marzo de 2025).
- Orón Moratal, G. (24 de octubre de 2024). ¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas? *Cinco Días*. Recuperado de: <https://cincodias.elpais.com>. (Fecha de consulta: 31 de marzo de 2025).
- Holafly. (s.f.). *Impuestos en Suecia*. Recuperado de: [¿Qué impuestos se deben pagar en Suecia en 2024? - Holafly](#). (Fecha de consulta: 12 de marzo de 2025)
- InfoFinland. (s.f.). *Impuestos en Finlandia*. Recuperado de: [Impuestos](#) (Fecha de consulta: 12 de marzo de 2025)
- Gabinete de Prensa .*Fiscalidad del siglo XXI: El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Recuperado de: [El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros](#) (Fecha de consulta: 12 de marzo de 2025).

## 6. DECLARACIÓN RESPONSABLE RESPECTO AL USO DE CHAT GPT U OTRAS HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA

### ADVERTENCIA:

Desde la Universidad consideramos que ChatGPT u otras herramientas similares son herramientas muy útiles en la vida académica, aunque su uso queda siempre bajo la responsabilidad del alumno, puesto que las respuestas que proporciona pueden no ser veraces. En este sentido, NO está permitido su uso en la elaboración del Trabajo fin de Grado para generar código porque estas herramientas no son fiables en esa tarea. Aunque el código funcione, no hay garantías de que metodológicamente sea correcto, y es altamente probable que no lo sea.

Por la presente, yo, Elena Martín Vidal, estudiante de Derecho y Business Analytics de la Universidad Pontificia Comillas al presentar mi Trabajo Fin de Grado titulado "Estrategias para fomentar la contratación de servicios conectados y fortalecer áreas con escasez de profesionales en una aplicación de servicios online", declaro que he utilizado la herramienta de Inteligencia Artificial Generativa ChatGPT u otras similares de IAG de código sólo en el contexto de las actividades descritas a continuación [el alumno debe mantener solo aquellas en las que se ha usado ChatGPT o similares y borrar el resto. Si no se ha usado ninguna, borrar todas y escribir "no he usado ninguna"]:

- Crítico: Para encontrar contraargumentos a una tesis específica que pretendo defender.
- Metodólogo: Para descubrir métodos aplicables a problemas específicos de investigación.
- Interpretador de código: Para realizar análisis de datos preliminares.
- Constructor de plantillas: Para diseñar formatos específicos para secciones del trabajo.
- Corrector de estilo literario y de lenguaje: Para mejorar la calidad lingüística y estilística del texto.
- Sintetizador y divulgador de libros complicados: Para resumir y comprender literatura compleja.
- Revisor: Para recibir sugerencias sobre cómo mejorar y perfeccionar el trabajo con diferentes niveles de exigencia.
- Traductor: Para traducir textos de un lenguaje a otro.

Afirmo que toda la información y contenido presentados en este trabajo son producto de mi investigación y esfuerzo individual, excepto donde se ha indicado lo contrario y se han dado los créditos correspondientes (he incluido las referencias adecuadas en el TFG y he explicitado para que se ha usado ChatGPT u otras herramientas similares). Soy consciente de las implicaciones académicas y éticas de presentar un trabajo no original y acepto las consecuencias de cualquier violación a esta declaración.

Fecha: [Fecha]

Elena Martín Vidal