



**Universidad de Oviedo**  
**FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA**

**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**CURSO ACADÉMICO 2023/2024**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES  
FORTUNAS**

**MARTÍN ALFARO MENÉNDEZ**

**OVIEDO, 17/05/2024**

## **DECLARACIÓN RELATIVA AL ARTÍCULO 8.3 DEL REGLAMENTO SOBRE LA ASIGNATURA TRABAJO FIN DE GRADO**

*(Acuerdo de 5 de marzo de 2020, del Consejo de Gobierno de la Universidad de Oviedo)*

Yo (Martín Alfaro Menéndez),

### **DECLARO**

que el TFG titulado (El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas) es una obra original y que he citado debidamente todas las fuentes utilizadas.

(17/05/2024)

# **TRABAJO FIN DE GRADO QUE SE REALICEN EN LENGUA ESPAÑOLA**

## **EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**

**RESUMEN:** El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, es un impuesto directo, personal y complementario al Impuesto sobre el Patrimonio, el cual nace bajo el argumento de una mayor contribución por parte de las grandes fortunas en un acto de solidaridad, para así paliar los efectos de las crisis derivadas de la guerra Ruso-Ucraniana y el Covid-19, a la par que lograr una mayor armonización a efectos de tributación patrimonial. En este sentido, serán considerados como contribuyentes, las personas físicas con un patrimonio neto superior a los 3.000.000 de euros en la fecha de devengo, siendo este último, gravado de manera progresiva. Sin embargo, la introducción del nuevo impuesto ha traído consigo bastante polémica, debido a una posible inconstitucionalidad derivada de una presunta vulneración del principio de seguridad jurídica a raíz de su precipitada tramitación, además de las posibles ineficiencias y desincentivos al ahorro e inversión que pueda traer consigo.

## **THE TEMPORARY SOLIDARITY TAX OF GREAT FORTUNES**

**SUMMARY:** The Temporary Solidarity Tax of Great Fortunes is a direct and personal tax. This tax is configured as a complementary tax to the Wealth Tax, which was born under the argument of a greater contribution by large fortunes in an act of solidarity, in order to reduce the effects of the crises derived from the Russian-Ukrainian war and Covid-19, at the same time as achieving greater harmonization for the purposes of wealth taxation. Individuals with a net worth of more than €3.000.000 on the date of accrual will be considered taxpayers. Wealth is taxed progressively. However, the introduction of the new tax has brought with it quite a lot of controversy due to a possible unconstitutionality derived from an alleged violation of the principle of legal certainty as a result of its hasty processing, in addition to the possible inefficiencies and disincentives to savings and investment that it may bring.

# ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b>2. HECHO IMPONIBLE, SUJETOS PASIVOS Y FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO</b>	<b>5</b>
<b>3. APLICACIÓN DEL IMPUESTO</b>	<b>6</b>
3.1. ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN	7
3.2. CÁLCULO PATRIMONIO NETO Y BASE IMPONIBLE	7
3.3. CÁLCULO BASE LIQUIDABLE	11
3.4. CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA	11
3.5. LÍMITES DE LA CUOTA ÍNTEGRA.	12
3.6. CÁLCULO DE LA CUOTA A INGRESAR	14
<b>4. RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO</b>	<b>14</b>
<b>5. CÓMO AFECTA EL IP A LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS</b>	<b>16</b>
<b>6. RECAUDACIÓN</b>	<b>21</b>
<b>7. FORMAS DE EVITAR O DE REDUCIR EL PAGO DEL IMPUESTO</b>	<b>22</b>
7.1. DONACIONES	22
7.2. AFECTAR EL PATRIMONIO	22
7.3. SOCIEDAD GANANCIALES	23
7.4. TRASLADO RESIDENCIA FISCAL	23
7.5. INCONSTITUCIONALIDAD	23
<b>8. CONTROVERSIAS</b>	<b>23</b>
8.1. MEDIDA DISCRIMINATORIA	24
8.2. INTROMISION COMPETENCIAS AUTONÓMICAS	25
8.3. TRAMITACIÓN DE FORMA PRECIPITADA QUE VULNERA LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA	26
8.4. EL IMPUESTO ES POTENCIALMENTE CONFISCATORIO	28
8.5. SINGULARIDAD RESPECTO A OTROS PAISES	28
8.6. INEFICIENCIA, DESINCENTIVOS A LA INVERSIÓN Y EL AHORRO Y CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL.	31
<b>9. CASO PRÁCTICO</b>	<b>32</b>
<b>CONCLUSIÓN</b>	<b>38</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>39</b>

## **1. INTRODUCCIÓN**

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un tributo de carácter directo y personal, que complementa al Impuesto sobre el Patrimonio, aplicándose a personas físicas con un patrimonio neto superior a los 3.000.000 de euros en la fecha de devengo. A su vez, se caracteriza por su carácter periódico, ya que su hecho imponible es recurrente en el tiempo y progresivo, puesto que su tipo impositivo aumenta conforme se incrementa el nivel de patrimonio neto del contribuyente.

Se origina a raíz de una enmienda a la proposición de ley para “El establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito” presentada por el Gobierno de coalición entre PSOE y Unidas Podemos (2020-2023). La justificación del establecimiento de dicho impuesto se debe a garantizar que las elevadas fortunas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos en un acto de solidaridad, con la finalidad principal de paliar los efectos de la crisis causada por la Guerra de Rusia y Ucrania y el Covid-19. Sin embargo, el objetivo final de la introducción de tal impuesto no se limita a paliar los efectos de la crisis, sino que también es una medida llevada a cabo por el Gobierno para tratar de armonizar el Impuesto sobre el Patrimonio, el cual es competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, evitando así, que algunos de los principales patrimonios del país se beneficien de las bonificaciones totales o parciales al IP presentes en algunas Comunidades Autónomas, como por ejemplo en la Comunidad de Madrid, Andalucía o Galicia.

De este modo, el pasado 28 de diciembre de 2022, se publica en el BOE 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”. Cabe recalcar su carácter temporal. Este impuesto era inicialmente aplicable a los ejercicios 2022 y 2023, pero tras una revisión sobre el mismo, se ha decidido fijar su temporalidad como indefinida.

La introducción de este impuesto ha traído consigo cierta disconformidad en algunos sectores, concretamente en aquellas Comunidades Autónomas, donde el Impuesto sobre Patrimonio se encontraba bonificado en su cuota, ya sea total o parcialmente. Ya que han visto este nuevo impuesto como una amenaza a sus competencias e intereses. Situación que ha llevado a que La Comunidad de Madrid junto con Andalucía a presentar una serie de recursos de inconstitucionalidad, donde señalaban una posible invasión de las competencias autonómicas, la vulneración del principio de seguridad jurídica y de capacidad económica y no confiscatoriedad. Recursos que han sido desestimados por el Tribunal Constitucional a partir de su sentencia 149/2023, de 7 de noviembre.

## **2. HECHO IMPONIBLE, SUJETOS PASIVOS Y FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO**

Según lo dispuesto en el Artículo 3 de la ley 38/2022, de 27 de diciembre:

En un primer lugar, el Hecho Imponible del impuesto, se conformará por aquellos sujetos pasivos que sean titulares de un patrimonio neto superior a los 3.000.000 € en el momento del devengo del impuesto. De modo que, el Hecho Imponible coincidirá con el del Impuesto Sobre el Patrimonio, salvo por el Patrimonio Neto mínimo de 3.000.000 €. Siendo el Patrimonio Neto el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de

los que sea titular el contribuyente, restándole las distintas cargas y gravámenes, además de las deudas y obligaciones a las que este se enfrente.

Por otro lado, en cuanto a quienes ostentan la condición de sujetos pasivos del impuesto, el artículo anteriormente mencionado de la ley establece: *“Son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*. Es decir, serán sujetos pasivos del impuesto todas aquellas personas físicas residentes en España de acuerdo con las normas del IRPF (obligación personal) y los no residentes que sean titulares de bienes y derechos situados en territorio español de acuerdo con las normas del IRPF (obligación real).

Además, la fecha de devengo del impuesto coincidirá con el 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio neto del que sea titular el sujeto pasivo en dicho momento. A su vez, cabe destacar que, en caso de fallecimiento del contribuyente, la fecha de devengo coincidirá con tal situación.

Por último, en relación a los anteriores puntos tratados cabe destacar que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la declaración, llevar a cabo la autoliquidación y a ingresar la deuda tributaria, en caso de que la haya, en los plazos, forma y lugar que establezca el Ministerio de Hacienda. En cuanto al plazo de presentación del impuesto, este tiene lugar entre el 1 y el 31 de Julio del año siguiente a la fecha de devengo del impuesto, es decir, la presentación de la declaración del ejercicio 2023 tendrá lugar entre el 1 y el 31 de Julio del año 2024, de ahí que aún no estén disponibles los datos del último ejercicio, no obstante, si el contribuyente opta por llevar a cabo la domiciliación bancaria de la cuota a ingresar, la presentación podrá ser realizada hasta el día 26 de julio, pasándose el cargo por cuenta a día 31. Por otro lado, en cuanto al modo de presentación del impuesto, se llevará a cabo a través de la vía electrónica utilizando el “Modelo 718” facilitado por la Agencia Tributaria.

### **3. APLICACIÓN DEL IMPUESTO**

El impuesto se aplica en todo el territorio nacional, excepto en el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra debido a sus convenios económicos, además cabe destacar que también se rige por lo establecido en tratados y convenios internacionales. Es importante señalar que este impuesto no puede ser transferido a las Comunidades Autónomas.

De este modo, y en relación con el apartado anteriormente tratado, estarán obligadas a presentar la declaración, las personas físicas ya sea por obligación personal o real. Donde se entiende por obligación personal a todas aquellas personas físicas con residencia en territorio español, a las que se les exige el pago del impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia de donde se encuentre esta, mientras que por obligación real se entiende a todas aquellas personas físicas que no sean residentes, pero sean titulares de bienes y derechos que deban ser satisfechos en territorio español.

Donde es muy preciso apuntar que los sujetos pasivos comenzarán a tributar por un patrimonio neto superior a los 3.000.000 € teniendo en cuenta el mínimo exento de 700.000 €. En este mismo contexto, procede tomar en consideración esta última medida, a partir de la cual, dicho mínimo exento de 700.000 € se encuentra actualmente al alcance tanto de residentes como de no residentes, pero anteriormente esto no ocurría de tal forma. Donde inicialmente los no residentes quedaban excluidos de tal exención, lo cual generó bastantes dudas acerca de un posible trato discriminatorio hacia los no residentes.

Por lo que, según lo dispuesto en el Artículo 17 del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre: *“Con efectos desde la entrada en vigor 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, el apartado nueve del artículo 3 de dicha ley queda redactado del siguiente modo: «La base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros.»”*

Modificación a través de la cual el Gobierno ha aprobado diferentes medidas de tipo fiscal. Donde en particular, ha decidido incluir en dicha exención de 700.000€ a los contribuyentes no residentes, del Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Además, es importante destacar que esta medida se ha aplicado con efecto retroactivo. Esto significa que los no residentes no solo podrán aprovechar esta exención en su declaración del año 2023, sino que también podrán corregir su declaración del año 2022 (presentada en julio de 2023) y solicitar el reembolso correspondiente de impuestos. De esta forma y a raíz de esta modificación el Gobierno comienza a disipar algunas de las dudas y controversias que afectan al impuesto.

### 3.1. ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

<b>ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL ITSGF</b>
+ Patrimonio bruto (valor total de bienes y derechos no exentos) - deudas deducibles
= base imponible (patrimonio neto) - reducción por mínimo exento
= base liquidable (patrimonio neto sujeto a gravamen) * tipos aplicables según escala de gravamen
= cuota íntegra - reducción por límite conjunto con IRPF–IP–ITSGF - deducción por impuestos satisfechos en el extranjero - bonificación Ceuta y melilla - deducción de la cuota del impuesto sobre el patrimonio
= CUOTA RESULTANTE (CUOTA A INGRESAR)

Tabla 3.1: Esquema de Liquidación del ITSGF. Fuente: Ley 38/2022

### 3.2. CÁLCULO PATRIMONIO NETO Y BASE IMPONIBLE

Para poder determinar la base imponible se precisará del previo cálculo del patrimonio neto, para el cual será necesario conocer los bienes y derechos del contribuyente, así como sus obligaciones.

De esta forma, según lo dispuesto en el Artículo 3 Ocho de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, se establece que *“El patrimonio neto se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.”* Por lo que, a partir del cálculo del Patrimonio Neto del sujeto pasivo, será posible determinar la base imponible del ITSGF. Esta se calculará restando, el valor de los bienes y derechos de los que el sujeto pasivo sea titular, menos las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de dichos bienes o derechos, así como las deudas u obligaciones personales del sujeto pasivo, tal y como se ha detallado anteriormente.

A su vez, según lo dispuesto en el Artículo 3 Ocho de la ley 38/2022:

*“Para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*

De este modo y haciendo referencia a lo dispuesto en el Capítulo IV, de la ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, se tendrán en cuenta los distintos bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo del impuesto, así como de las deudas u obligaciones a las que este se enfrente, de este modo se tiene en cuenta con lo dispuesto en la ley en cuanto a los (Bienes Inmuebles, Actividades Empresariales y Profesionales, Depósitos en C/C o C/A, a la vista o a plazo, Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier entidad, negociados en mercados organizados, Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias, Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, Objetos de arte y antigüedades, Derechos reales, Concesiones administrativas, Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial, Opciones contractuales, Demás bienes y derechos de contenido económico y por último Valoración de las deudas).

<b>(+) PATRIMONIO BRUTO: BIENES Y DERECHOS</b>
Bienes inmuebles
Bienes y derechos afectos a actividades económicas
Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo
Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados
Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios
Los valores representativos de la participación en el capital social o fondos propios negociados en mercados organizados
Los demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias
Las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves
Los objetos de arte o antigüedades
Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad
Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública
Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial
Opciones contractuales
Demás bienes y derechos de contenido económico
<b>(-) DEUDAS DEDUCIBLES</b>
<b>= PATRIMONIO NETO</b>

Tabla 3.2. Esquema del cálculo del Patrimonio Neto. Fuente: Ley 19/1991.

Siguiendo el esquema del cálculo del patrimonio neto, se tendrán en cuenta los siguientes bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo. De este modo, según lo dispuesto en Capítulo IV, de la ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio:

En primer lugar, se encuentran los “Bienes Inmuebles”, donde para su cálculo se tomará en cuenta el valor más alto de los siguientes tres: el valor catastral, el valor de referencia determinado por la Administración para otros tributos, o el valor de adquisición. Si los bienes inmuebles se encuentran en fase de construcción, su valor patrimonial se determinará por la cantidad efectivamente invertida en la construcción hasta la fecha de devengo más el valor del solar. En el caso de la propiedad horizontal o la multipropiedad, se valorarán según el porcentaje establecido en el título correspondiente.

A continuación, se procederá a valorar las “Actividades empresariales y profesionales afectos a actividades económicas”. Los bienes y derechos de las personas físicas que estén afectos a actividades empresariales o profesionales según lo establecido en las normas del IRPF y cuya contabilidad se ajuste al Código de Comercio, serán evaluados por su valor contable (diferencia entre el activo real y el pasivo exigible). En caso contrario, se valorarán de acuerdo con las demás disposiciones de este impuesto.

Sumado a las anteriores se tendrán en cuenta los “Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo”, los cuales no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares se computarán por el mayor valor de los dos siguientes: el saldo a 31 de diciembre (fecha de devengo) o el saldo medio del último trimestre del año.

En línea con lo anterior, se tendrán en cuenta “Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados”, los cuales, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año. A su vez, también se tomarán para el cálculo del patrimonio neto “Los valores

representativos de la cesión a terceros de capitales propios”, distintos de aquellos a los que se refiere anteriormente, los cuales, se valorarán por su nominal.

Por otro lado, también se precisará para el cálculo del patrimonio neto a “Los valores representativos de la participación en el capital social o fondos propios negociados en mercados organizados”, salvo las correspondientes a Instituciones de Inversión Colectiva, se determinarán según su valor de negociación media publicado por el Ministerio de Hacienda y Economía en el cuarto trimestre de cada año. En el caso de nuevas acciones suscritas que aún no coticen en mercados organizados y ampliaciones de capital pendientes de desembolso, se tomará como valor de dichas acciones el correspondiente a la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

A su vez, también se tendrán en consideración para el cálculo “Los demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad”. Los cuales, se valorarán por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable. En el caso de que este no resulte favorable, se valorará por el mayor valor de: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

Sumado a lo anterior se tendrán en cuenta “Los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias”. En cuanto a los seguros de vida se computarán por su valor de rescate a 31 de diciembre salvo excepciones recogidas en dicho artículo de la ley. Mientras que las rentas temporales o vitalicias se computarán por su valor de capitalización a 31 de diciembre, conforme a las normas del ITP y AJD.

Además, para el cálculo se tendrán en cuenta “Las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves”. Las cuales se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto. Dicho valor de mercado podrá ser calculado a partir de las tablas de valoración facilitadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. Así como, “Los objetos de arte o antigüedades”, los cuales se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto. Sin perjuicio de los bienes exentos de esta misma naturaleza que se encuentran contemplados en la ley.

Finalmente, se tendrán en cuenta para el cálculo del patrimonio una serie de derechos. En primer lugar, se tendrán en cuenta “Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad”, los cuales se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD. Por otro lado, se añadirán al cálculo “Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública”, cualquiera que sea su duración, se valorarán según los criterios del ITP y AJD. Sumado a lo anterior “Los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial”, adquiridos de terceros, también deberán incluirse en el patrimonio del adquirente, los cuales serán valorados por su valor de adquisición. Además, se sumarán “las opciones de contratos”, las cuales se valorarán siguiendo los criterios del ITP y AJD. Mientras que, por último, se tendrán en cuenta los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, los cuales, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto.

Antes de la valoración de las deudas es preciso tener en cuenta aquellos bienes que están exentos de cara al cálculo del patrimonio neto, entre los que se encuentran: los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, determinados objetos de arte y antigüedades, ajuar doméstico, derechos de contenido económico, derechos derivados

de la propiedad intelectual o industrial, valores pertenecientes a no residentes, patrimonio empresarial y profesional, participaciones en determinadas entidades y la vivienda habitual del contribuyente, la cual está exenta en 300.000 €.

Sumado a los bienes y derecho se tendrá en cuenta “la valoración de las deudas” para el cálculo del Patrimonio Neto. Las cuales se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y solo serán deducibles siempre y cuando estén debidamente justificadas, sin perjuicio de las excepciones recogidas en ese mismo artículo de la ley.

Por lo que, Según lo dispuesto en el Capítulo IV, Artículo 9 de la ley 19/1991 de 6 de junio, se tienen en cuenta las siguientes normas de valoración de cara al cálculo del Patrimonio Neto del contribuyente;

*“Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.”*

*“No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.”*

*“En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.”*

Por último, según lo dispuesto en el Capítulo IV, Artículo 26 de la ley 19/1991, de 6 de junio, se debe tener en cuenta la siguiente norma de valoración en cuanto a la determinación de la Base Imponible:

*“La base imponible se determinará en régimen de estimación directa. Cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, será aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias”*

### **3.3. CÁLCULO BASE LIQUIDABLE**

La base liquidable se calculará a partir de la Base Imponible, la cual se reducirá en 700.000 € debido al mínimo exento, el cual cabe destacar que originalmente solo podía ser aplicable por los contribuyentes por obligación personal, pero tras la modificación en la Ley, a través del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que dicho mínimo exento también podrá ser aplicado por los contribuyentes por obligación real. Esta modificación viene dada en gran medida por un posible acto discriminatorio frente a los no residentes, el cual llegó a poner en duda la constitucionalidad del impuesto.

### **3.4. CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA**

La Cuota Íntegra se calculará aplicando los tipos de gravamen por escala que correspondan a la Base Liquidable

<b>Base Liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Cuota</b> - <b>Euros</b>	<b>Resto</b> <b>Liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Base</b>	<b>Tipo Aplicable</b> - <b>Porcentaje</b>
0,00	0,00	3.000.000,00		0,00

3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En Adelante	3,5

Tabla 3.4: Escala del impuesto para el Ejercicio 2023. Fuente: Ley 38/2022.

Con relación a la escala aplicable del impuesto, se ha llegado a señalar la posibilidad de la existencia de un error de Salto. *“La aplicación del límite supone la consagración de un error de salto, de difícil amparo constitucional, al dañarse, entre otros, los principios de igualdad y capacidad económica del art. 31.1 de la CE”* (Martín Fernández, 2023, pág. 73).

Cabe resaltar que el error de salto tiene lugar tal y como indica el Art 56.3 de la LGT Cuando la aplicación de los tipos impositivos genera que un aumento en la base conlleve una cuota que excede dicho aumento, entonces la cuota debe reducirse al menos en el exceso mencionado. Por lo que, un sujeto pasivo cuya Base liquidable sea 3.000.000 de € tributará por 0 €, mientras que si supera esa cifra tendrá que satisfacer la cuota resultante de aplicar las tarifas. Por lo que desde un punto de vista estricto sobre tal cuestión podría darse una situación de error de salto.

### 3.5. LÍMITES DE LA CUOTA ÍNTEGRA.

De la Cuota Íntegra se han de aplicar en un primer lugar el límite conjunto con el IRPF, IP y el ITSGF, además de deducir los impuestos satisfechos en el extranjero, la bonificación en la cuota en Ceuta y Melilla si procedieran y por último la deducción de la cuota del IP.

En primer lugar, se tiene en el límite conjunto del IRPF, IP e ITSGF. Donde junto con la deducción por la cuota del IP, es la más importante o la que más efectos genera. De tal forma, tras la determinación de la Cuota Íntegra del impuesto se aplica una deducción consistente en que si la suma de las Cuotas Íntegras del IRPF, IP y el ITSGF superan el 60% de las Bases Imponibles del IRPF, la Cuota de ITSGF se deberá reducir hasta llegar a dicho límite, sin que tal reducción pueda exceder al 80% de la CI previa a la reducción en tal impuesto, es decir, como mínimo se tributará al menos por un 20% del ITSGF. En resumen, para los supuestos de tributación individual, en el caso de que el 60% de las bases imponibles del IRPF superen o igualen al sumatorio de las cuotas íntegras del ITSGF, IP e IRPF, no se aplica el límite y la cuota íntegra del impuesto se mantiene, sin embargo, para el supuesto de que el 60% de las bases imponibles del IRPF sean menores que el sumatorio de las cuotas íntegras del ITSGF, IP e IRPF, sí se aplicaría el límite de la cuota íntegra del impuesto a las grandes fortunas.

A continuación, es preciso tener en cuenta una serie de normas que aparecen reflejadas en el Impuesto sobre el Patrimonio que se extrapolan al ITSGF, las cuales llevan a la exclusión de determinados patrimonios y rentas en el cálculo de tal deducción. De este modo, según lo dispuesto en el Artículo 31 Uno de la Ley 19/1991.

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

*“No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

Sumado a lo anterior, es preciso tener en cuenta, lo dispuesto en Artículo 31 Dos, Ley 19/1991.

*“Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior”.*

Por otro lado, se manifiesta Almudí Cid (2023, págs. 12-14) que señala la importancia de comprender bien el funcionamiento de este límite conjunto, haciendo hincapié en que tal límite no tiene en consideración las cuotas líquidas de los tres impuestos, es decir, no tiene en cuenta los posibles beneficios fiscales o bonificaciones introducidos en el IP a las CCAA, de modo que lo que se utiliza para hacer la diferencia con el límite del 60% de la base imponible del IRPF es la suma de las cuotas íntegras de los 3 impuestos. Situación que lleva a pensar que al ser la cuota íntegra y no la cuota líquida del IP lo que se toma como referencia, lleva a una vulneración del efecto armonizador que se pretende con el ITSGF. Habiéndose llevado esta situación a debate en el parlamento en varias ocasiones sin modificación final alguna.

Por último, conviene valorar las distintas controversias y polémicas que ha traído consigo este límite conjunto del 60%, donde a partir del recurso presentado por La Comunidad de Madrid se ha señalado que el ITSGF podría resultar potencialmente confiscatorio. *“El impuesto es potencialmente confiscatorio ya que puede generar imposiciones superiores al 60% de manera conjunta con el IRPF, en patrimonios no productivos, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga total tributaria resulta desproporcionada”.* (Gorospe Oviedo, 2023, pág. 82).

Sumado a lo anterior, se tiene en cuenta la deducción por los Impuestos satisfechos en el extranjero. Según lo dispuesto en el Artículo 3 Trece de la Ley 38/2022 de 27 de diciembre:

*“Impuestos satisfechos en el extranjero. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, resultará aplicable en este impuesto la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*

De este modo y de acuerdo con lo establecido por el artículo 32 de la Ley 19/1991. Los contribuyentes por obligación personal podrán deducir de la cuota del impuesto por aquellos bienes y derechos que deban hacerse efectivos fuera de España la cantidad menor de entre los impuestos ingresados en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los bienes y derechos tenidos en cuenta en el Impuesto o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a aquella parte de base liquidable por la que ya se hayan pagado impuestos el extranjero. Por otro lado cabe destacar que la ley que regula la financiación de las distintas Comunidades Autónomas

podrá influir sobre la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero, estableciendo deducciones en este impuesto, las cuales podrán ser compatibles con las establecidas por el Estado siempre y cuando no puedan suponer la modificación de la misma, una vez hayan sido aplicadas las estatales.

En cuanto a la Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla y según lo dispuesto en el Artículo 3 Catorce de la Ley 38/2022, donde se establece:

*“Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”*

De este modo, de acuerdo con lo establecido por el Artículo 33 de Ley 19/1991, se extrae que de aquellos bienes o derechos de contenido económico que deban ser tenidos en cuenta para la determinación de la cuota del impuesto alguno deba hacerse efectivo en Ceuta y Melilla, será bonificada en un 75% la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a tales bienes y derechos de contenido económico. Cabe destacar que esta deducción no podrá ser llevada a cabo por no residentes en Ceuta y Melilla, salvo excepciones concretas. Por último y al igual que en la deducción anteriormente mencionada, es preciso resaltar que la ley que regula la financiación de las distintas Comunidades Autónomas podrá influir sobre esta deducción, estableciendo deducciones en este impuesto, que podrán ser compatibles con las establecidas por el Estado sin que pueda suponer la modificación de la misma, una vez hayan sido aplicadas las estatales.

Sumado a las anteriores deducciones, se encuentra probablemente deducción más importante o la que más efecto tiene. Consistente en deducir el importe que ya sido satisfecho en el Impuesto sobre el Patrimonio, de esta forma se trata de evitar la doble imposición entre ambos impuestos. Cabe destacar como es lógico, que el Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas afectará mucho más a aquellas CCAA donde el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentre total o parcialmente bonificado o tenga cuotas inferiores al Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas, puesto que, o no se podrá deducir nada de la Cuota Íntegra, o se deducirá menos que en aquellas CCAA donde esto no ocurra. Siendo esto último una medida llevada a cabo por el Gobierno para tratar de armonizar dicho impuesto y que las grandes fortunas del país tributen sobre su patrimonio con independencia de la comunidad en la que residan.

### **3.6. CÁLCULO DE LA CUOTA A INGRESAR**

La cuota a ingresar se calculará a partir de la cuota íntegra una vez deducidos los apartados anteriores en el caso de que proceda.

## **4. RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

Según lo dispuesto en el Artículo 3, Ley 38/2022, el ITSGF “se configura como un impuesto complementario al de patrimonio”, es decir, las características del ITSGF, así como su propia configuración será igual en muchos aspectos al Impuesto sobre el Patrimonio, en cuestiones tales como su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. Mientras que la diferencia fundamental residirá en su aplicación, además de

tener una ligera diferencia en cuanto al hecho imponible, el cual grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros, es decir, existe una cantidad mínima.

De este modo, según lo dispuesto en el Preámbulo V de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre;

*“El carácter de complementario del Impuesto sobre el Patrimonio se consigue en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas mediante la deducción en la cuota de este impuesto, además de las deducciones y bonificaciones del primero, de la cuota efectivamente satisfecha en dicho impuesto. De este modo se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3.000.000 de euros se gravan al tipo 0.”*

Es decir, la cuantía que haya sido satisfecha en concepto de IP será deducida del ITSGF, para evitar dobles imposiciones, puesto que si no se estarían pagando impuestos por partida doble sobre el Patrimonio Neto. A su vez, esto se traduce en que aquellos contribuyentes que más hayan pagado en concepto de IP, más podrán deducir del ITSGF, por lo que serán aquellos contribuyentes residentes en CCAA donde el IP se encuentre total o parcialmente bonificado quienes más sufran los efectos del impuesto.

A continuación, se precisará más sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, resaltando las facetas más importantes del mismo, así como aquellas cuestiones que coincidan y difieran sobre el ITSGF.

Por lo que, en un primer lugar, resulta conveniente clarificar en que consiste el Impuesto sobre el Patrimonio, el cual grava el patrimonio neto de las personas físicas, entendido esto como la suma de los bienes y derechos de contenido económico de los que es titular el contribuyente, teniendo en cuenta las cargas y gravámenes, así como las deudas y obligaciones a las que este deba hacer frente y lleven a la minoración de su patrimonio.

En cuanto a las similitudes con el ITSGF, hay que partir del punto de que el impuesto sobre el patrimonio es la base sobre la que se sustenta el ITSGF, por lo que existen similitudes y relación en cuanto su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra, tal y como se ha señalado anteriormente.

En efecto, dado que las similitudes entre un impuesto y el otro son bastante claras, lo más preciso sería resaltar las diferencias, las cuales residen sobre todo en la aplicación. En primer lugar, es preciso tener en cuenta el hecho imponible, el cual es igual para IP e ITSGF salvo por la cantidad mínima. De este modo, el Impuesto sobre el Patrimonio grava el Patrimonio Neto de las personas físicas, independientemente de la cantidad que se posea, mientras que el ITSGF grava Patrimonios Netos superiores a los 3.000.000 €, por otro lado, en cuanto a su aplicación, el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra cedido a las CCAA y serán estas quienes decidan sobre su forma y naturaleza, mientras que el ITSGF es de competencia estatal. Es decir, el IP como se encuentra cedido a las CCAA, serán estas quienes decidan sobre la propia normativa del impuesto, los distintos tipos de gravamen, así como las deducciones y bonificaciones. Es por ello, que esta situación da pie a una desarmonización entre CCAA a la hora de aplicar tal impuesto, siendo esta una de las razones de la creación del

ITSGF, con el objetivo de hacer que los principales patrimonios del país no se escaqueen a la hora de pagar el IP yéndose a aquellas CCAA con un mejor trato fiscal gracias a las bonificaciones y deducciones de la cuota del impuesto, como es por ejemplo el caso de La Comunidad de Madrid, Galicia o Andalucía.

De esta manera, al aplicar el ITSGF, en el momento de la declaración, aquellos contribuyentes que deban tributar por el ITSGF y también por el IP, gozarán de una deducción en la cuota íntegra equivalente a lo tributado por el IP, debido a que si no estaría teniendo lugar una doble imposición y se estaría tributando por partida doble por el mismo patrimonio neto. Por lo que, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas tendrá más incidencia en aquellas Comunidades Autónomas que tengan la cuota bonificada o cuando los tipos impositivos de este impuesto sean superiores a los del Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, cabe destacar que con el objetivo de reducir el impacto que tiene el ITSGF en las CCAA con la cuota bonificada, La Comunidad de Madrid, Galicia y Andalucía han ejercido competencias para que mientras esté vigente el ITSGF el IP no se encuentre bonificado totalmente o al 50% como es el caso de Galicia, y en su defecto el contribuyente podrá aplicar otro tipo de bonificación en los términos que fije la normativa tributaria de la comunidad en cuestión, tal y como se explicará en el siguiente punto.

## 5. CÓMO AFECTA EL IP A LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En primer lugar, es preciso poner en contexto la situación de cada Comunidad Autónoma y tener en cuenta el funcionamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en cada una de ellas. Puesto que tal y como se apuntaba anteriormente, este impuesto se encuentra cedido a las CCAA y serán estas quienes asuman competencias normativas sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y, deducciones y bonificaciones de la cuota.

Es por ello, que la gestión que haga cada CCAA sobre el IP influirá directamente en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en cada CCAA. De modo que aquellas Comunidades donde el IP se encuentre total o parcialmente bonificado es donde se encuentra la mayor parte de los afectados por este impuesto. Sin embargo, tal y como se exponía anteriormente La Comunidad de Madrid, Galicia y Andalucía han ejercido competencias para que mientras esté vigente el ITSGF el IP no se encuentre bonificado totalmente o al 50% como es el caso de Galicia, y en su defecto el contribuyente podrá aplicar otro tipo de bonificación en los términos que fije la normativa tributaria de la comunidad, con el objetivo de reducir el impacto del ITSGF.

A continuación, tal y como se observa en la tabla 5.1 adjunta, se visualiza la recaudación por CCAA, en el ejercicio 2022 (últimos datos disponibles).

	<b>Número declarantes</b>	<b>de</b>	<b>Recaudación (Millones de €)</b>
<b>Total</b>	<b>12.010</b>		<b>623,6</b>
Andalucía	865		29,7
Aragón	8		0,0
Asturias	10		0,1
Baleares	9		0,0
Canarias	3		0,0
Cantabria	9		0,4
Castila-La Mancha	5		0,0

Castilla y León	5	0,0
Cataluña	322	2,0
Extremadura	4	0,0
Galicia	91	9,8
Madrid	10.302	555,0
Murcia	15	0,0
La Rioja	3	0,0
Valencia	17	0,2
Ceuta y Melilla y No Residentes	342	26,2

Tabla 5.1: Declaración del ITSGF en 2022 por CCAA. Fuente: La Moncloa

De esta tabla se puede extraer un claro análisis sobre cómo ha ido la recaudación en las distintas Comunidades Autónomas.

A continuación, se llevará a cabo un análisis comunidad por comunidad, valorando las tres principales cuestiones que afectan al funcionamiento del IP y por tanto al funcionamiento del ITSGF, siendo estas: el mínimo exento por CCAA, la tarifa aplicada y por último las deducciones y bonificaciones aplicadas por las distintas CCAA. Siendo las bonificaciones y deducciones del IP las medidas que más peso tienen a la hora de analizar los efectos generados por tal impuesto y las implicaciones que tienen de cara a la aplicación del ITSGF.

De tal forma, según lo dispuesto en el Capítulo IV, Normativa de Tributación Autonómica del año 2023:

La Comunidad de Madrid. Tal y como se puede observar es la principal damnificada. A continuación, es preciso establecer el contexto de esta comunidad. La Comunidad de Madrid es la única CCAA junto a Andalucía y Extremadura es donde el IP se encuentra totalmente bonificado, esta condición hacía que las grandes fortunas vieran en Madrid un lugar con una menor presión fiscal, situación unida a que Madrid es la capital de España, así como el principal centro económico del país llevó a que muchas de las grandes fortunas repartidas a lo largo del país cambiaran su residencia a Madrid con el objetivo de poder esquivar el Impuesto Sobre el Patrimonio, siendo estas las principales razones de la gran concentración de grandes fortunas en dicho lugar. Sin embargo, ante la aplicación del ITSGF y como el IP en Madrid se encuentra totalmente bonificado no existirá deducción posible por la cuota satisfecha en el IP. Esta situación lleva a que sean 10.302 los declarantes en el último ejercicio con una recaudación total de 555.000.000 millones de €. Sin embargo, La Comunidad de Madrid, con el objetivo de cubrirse de los efectos del ITSGF tras la sangría que ha sufrido en términos impositivos en el ejercicio 2022, ha decidido establecer para el ejercicio 2023 y los posteriores mientras esté vigente el ITSGF que no será aplicable la bonificación del 100%, ya que si no las grandes fortunas se quedan muy expuestas al impuesto, por lo que, en su defecto, el contribuyente podrá aplicar una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiese, entre la cuota íntegra del IP, una vez se haya aplicado el límite conjunto del IP-IRPF, y la cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto del IP-IRPF-ITSGF.

En Andalucía. Al igual que ocurre en La Comunidad de Madrid, el IP se encuentra bonificado al 100%, por lo que se aplicarán los tramos establecidos en el ITSGF. Esto lleva a Andalucía a ser la segunda en la lista de recaudación por el ITSGF, con un total de 865 declarantes que llevan a una contribución total de 29.700.000€ en el pasado ejercicio disponible. Por otro lado, el mínimo exento es de 1.250.000 € si el grado de

discapacidad supera el 33% y es inferior al 65%, mientras que si este es superior al 65% el mínimo exento será de 1.500.000 €. Sin embargo, al igual que ha ocurrido en la Comunidad de Madrid, Andalucía con el objetivo de cubrirse de los efectos del ITSGF tras la sangría que ha sufrido en términos impositivos en el ejercicio 2022, ha decidido establecer para el ejercicio 2023 y posteriores que mientras esté vigente el ITSGF, el contribuyente podrá optar por aplicar una de las dos siguientes bonificaciones en la cuota resultante del IP (DT quinta Ley 5/2021, introducida por DF quinta. Cuatro Ley 12/2023, vigor 30-12-2023): Una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la cuota íntegra del IP, una vez aplicado el límite conjunto del IP-IRPF y en su caso, la cuota íntegra que correspondería al ITSGF, una vez aplicado el límite conjunto entre IP-IRPF-ITSGF. O por otro lado, optará por la bonificación general del 100 % de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio establecida en el artículo 25 bis de la Ley 5/2021, de 20 de octubre.

Extremadura, ha sido la última CCAA en unirse al grupo de Madrid y Andalucía, y a partir del 2023 cuenta con una bonificación del 100% en la cuota del impuesto. Es preciso destacar que en la tabla adjunta la recaudación es de 0€ puesto que son los datos publicados en referencia al pasado ejercicio, puesto que la declaración del ejercicio 2023 aún no ha tenido lugar. En cuanto al mínimo exento, este se fija en 500.000 €, sin embargo, los contribuyentes con discapacidad podrán deducir 600.000€ si el grado de discapacidad se encuentra entre el 33% y el 50%, 700.000 € si se encuentra entre 50% y 65% y 800.000 € si es igual o mayor al 65%. A su vez cuentan con una tarifa propia en la escala del impuesto.

Galicia estableció desde el pasado ejercicio de 2022 una bonificación en la cuota del impuesto del 25% la cual en el ejercicio de 2023 se incrementó hasta el 50%. Además Galicia cuenta con una amplia lista de deducciones de la cuota que también ejercen un efecto importante a la hora del pago del impuesto, donde destacan: deducción por bienes o derechos vinculados con la creación de nuevas empresas o la ampliación de capital en entidades de reciente creación (75 %), por participaciones en entidades que tengan por objeto la movilización, recuperación de las tierras agrarias de Galicia (100 %), por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria o su cesión en arrendamiento (100 %), por adscripción de bienes y derechos a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta (100 %), por la afectación a actividades económicas de inmuebles situados en centros históricos (100 %) y por la participación en fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles situados en centros históricos (100 %). Siendo la escala del impuesto coincidente con la fijada por Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable (bases superiores a 10.695.996,06 euros) para el que Galicia establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Por último, Galicia cuenta con un mínimo exento de 700.000€. Cabe destacar, que Galicia en la misma línea que la Comunidad de Madrid y Andalucía, en el caso de que se aplique el ITSGF, con el objetivo de cubrir a los grandes patrimonios ha suspendido la vigencia de alguna de las deducciones en los términos que recoge su propia ley autonómica.

Cataluña cuenta con una serie deducciones y bonificaciones específicas, donde destacan las bonificaciones del 99 % de la cuota aplicables a los bienes o derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado, además de la bonificación de la cuota (95 %) aplicable a determinadas propiedades forestales. Por otro lado, en lo referido a la escala, esta es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los establecidos en la escala del Estado, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Sin embargo, en Cataluña se ha regulado, con carácter temporal, una escala del impuesto aplicable en los dos primeros ejercicios del Impuesto sobre el Patrimonio que se devenguen a partir de la entrada en funcionamiento del

ITSGF. Esta escala tiene por finalidad que los ingresos derivados del mayor esfuerzo fiscal de los contribuyentes catalanes que supone la creación del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas del Estado permanezcan en Cataluña. Para ello, introduce un último tramo a la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio (bases liquidables superiores a 20.000.000 euros, con un tipo de 3,480 %). Esta última medida se hace con el objetivo de que sean las arcas públicas catalanas las se vean más beneficiadas por la recaudación y no el Estado español. Por último, Cataluña cuenta con un mínimo exento de 500.000 €, distinto al estatal de 700.000 €

En la Comunidad Valenciana no se cuenta con bonificaciones. En cuanto a la escala, esta es progresiva y consta de ocho tramos. Los tipos aplicables a cada tramo son superiores a los fijados en la escala Estatal. Por último, es preciso señalar que cuenta con un mínimo exento de 500.000 €, distinto al mínimo exento estatal de 700.000€. Además, si el contribuyente posee una discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, o con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, se tendrá un mínimo exento de 1.000.000 €.

El Principado de Asturias cuenta con una serie deducciones y bonificaciones específicas, donde destacan las bonificaciones del 99 % de la cuota aplicables a los bienes o derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva la escala es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los fijados en la escala estatal, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Por último, en cuanto al mínimo exento no se han ejercido competencias.

La Comunidad Autónoma de Aragón cuenta con una serie deducciones y bonificaciones específicas, donde destacan las bonificaciones del 99 % de la cuota aplicables a los bienes o derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado. Sin embargo, fijan un límite máximo de 300.000€. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva no ejerce competencias. Por último, el mínimo exento de Aragón fueron 400.000 € en el ejercicio 2022 y a partir del 2023 será de 700.000 €.

La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia aplica una deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva la escala es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los fijados en la escala aprobada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Por último, en cuanto al mínimo exento La Región de Murcia lo ha fijado para devengos que se produzcan a 31 de diciembre de 2023 en 3.700.000 euros.

La Comunidad Autónoma de La Rioja aplica una deducción por aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones. Por otro lado, en cuanto al mínimo exento y la tarifa no se han ejercido competencias.

Cantabria no aplica ningún tipo de deducción o bonificación. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva la escala es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los fijados en la escala del Estado, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Por último, en cuanto al mínimo exento, este coincide con el estatal de 700.000 €.

En Las Islas Baleares se aplica una bonificación de la cuota (90 %) a los bienes de consumo cultural. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva la escala es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los fijados en la escala aprobada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal. Por último, en cuanto al mínimo exento, este coincide con el estatal de 700.000 €.

En Castilla y León han establecido exenciones de bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente con discapacidad, conforme a lo dispuesto en la Ley 41/2003. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva no ejerce competencias, el mínimo exento no lo regula y no cuenta con deducciones ni bonificaciones.

En Canarias han establecido exenciones de bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente con discapacidad, conforme a lo dispuesto en la Ley 41/2003. Por otro lado, en cuanto a la tarifa impositiva la escala es la estatal. Por último, el mínimo exento coincide con el estatal de 700.000 € y en cuanto a la tarifa y las deducciones y bonificaciones no ejerce competencias.

En Castilla-La Mancha no se aplican ni bonificaciones ni deducciones, ni ejerce competencias en cuanto a la tarifa aplicable y el mínimo exento.

Por último, Navarra y País Vasco cuentan con una normativa propia y totalmente aparte del resto de Comunidades Autónomas debido al convenio económico que poseen.

Cabe destacar que, en cuanto al mínimo exento, este será por norma general de 700.000 € para sujetos pasivos por obligación personal, salvo que las Comunidades Autónomas ejerzan competencias para fijar uno distinto. Mientras que para los sujetos pasivos que sean contribuyentes por obligación real, es decir, los no residentes, contarán con un mínimo exento de 700.000 €. Por otro lado, en lo referido a la tarifa impositiva, existe una escala estatal del IP, es decir, será la que se aplique por defecto a menos que las Comunidades ejerzan competencias para aplicar tramos o tipos de gravamen distintos a los estatales. La tabla 5.2 adjunta hace referencia a la escala estatal del Impuesto sobre el Patrimonio en el actual ejercicio:

<b>Base hasta</b>	<b>Liquidable</b>	<b>Cuota Íntegra</b>	<b>Resto Base hasta</b>	<b>Liquidable</b>	<b>Tipo aplicable</b>
<b>Euros</b>		<b>euros</b>	<b>euros</b>		<b>porcentaje</b>
0,00		0,00	167,129,45		0,2
167.129,45		334,26	167.123,43		0,3
334.252,88		835,63	334.246,87		0,5
668.499,75		2.506,86	668.499,76		0,9
1.336.999,51		8.523,36	1.336.999,50		1,3
2.673.999,01		25.904,35	2.673.999,02		1,7
5.347.998,03		71.362,33	5.347.998,03		2,1
10.695.996,06		183.670,29	En adelante		3,5

Tabla 5.2: Escala estatal IP para el ejercicio 2023. Fuente: Ley 19/1991

De este modo, dadas las condiciones de cada C.A. en función de las deducciones/bonificaciones, tipos de gravamen y mínimo exento, el efecto que tendrá a la hora del pago impuesto será muy diverso en función de la C.A. A continuación, en el

siguiente apartado se analizará más al detalle la cuestión de la recaudación en función de la CCAA.

## 6. RECAUDACIÓN

Con relación al punto anteriormente tratado es preciso hacer un análisis del que realmente es el objetivo final de la introducción de este nuevo impuesto, la recaudación. A partir de los datos facilitados del ejercicio del 2022 por el Gabinete de Prensa del Ministerio de Hacienda.

En un primer lugar, en referencia al número de contribuyentes, este ha alcanzado la cifra 12.010 Patrimonios para el ejercicio 2022, esta cifra tan solo supone el 0,1% de los contribuyentes de España. Esto ha supuesto una recaudación de 623,6 Millones de euros. El ITSGF siendo un complemento del IP ha llevado a una recaudación conjunta de 1.868 Millones de euros en la declaración del ejercicio 2022.

	<b>Número declarantes</b>	<b>de</b>	<b>Recaudación (Millones de €)</b>
<b>Total</b>	<b>12.010</b>		<b>623,6</b>
Andalucía	865		29,7
Aragón	8		0,0
Asturias	10		0,1
Baleares	9		0,0
Canarias	3		0,0
Cantabria	9		0,4
Castila-La Mancha	5		0,0
Castilla y León	5		0,0
Cataluña	322		2,0
Extremadura	4		0,0
Galicia	91		9,8
Madrid	10.302		555,0
Murcia	15		0,0
La Rioja	3		0,0
Valencia	17		0,2
Ceuta y Melilla y no residentes	342		26,2

Tabla 6.1: Declarantes del ejercicio 2022. (últimos disponibles). Fuente: La Moncloa

Tal y como se ha señalado anteriormente, la principal damnificada por la introducción de este nuevo impuesto es La Comunidad de Madrid, recaudando un total de 555.000.000 € (89%) con 10.302 declarantes, seguido de Andalucía con una recaudación de 29.700.000 € (865 declarantes), la siguiente en la lista es Galicia, con una recaudación de 9.800.000 €. Lo que lleva a que estas tres Comunidades Autónomas sumen más del 95% de la recaudación y de los contribuyentes, por lo que tal y como se puede observar, los principales afectados son aquellas CCAA que tienen el IP bonificado parcial o totalmente en la cuota. Seguido a las anteriores, las siguientes en la lista serían Cataluña con una recaudación de 2.000.000 €, Cantabria con una recaudación de 400.000 €, Valencia, con una recaudación de 200.000 € y por último Asturias con una recaudación de 100.000 €. Estas últimas comunidades no cuentan con tantas deducciones o bonificaciones que tengan un efecto final sobre el IP como es el caso de Madrid, Andalucía o Galicia, por lo tanto, han podido deducir de la cuota gran parte de

lo ingresado anteriormente en concepto de IP. Por otro lado, los no residentes junto a Ceuta y Melilla, han recaudado un monto total de 26.200.000. Por último, tal y como se puede observar, la gran mayoría de CCAA han declarado 0€ en concepto de ITSGF, debido a que tal y como se ha expuesto en el anterior apartado, apenas cuentan con deducciones y bonificaciones o estas tienen poco efecto final sobre la declaración de la gran mayoría de contribuyentes. Situación que lleva a que se pague más por el IP y pueda descontarse posteriormente en la declaración del ITSGF. De esta manera y a modo de conclusión, se puede comprobar claramente las intenciones del Gobierno, donde se busca penalizar a aquellas CCAA que pagan menos IP para buscar una cierta armonía en conceptos de pago de impuestos a lo largo del territorio nacional entre las distintas CCAA.

Desde el Ministerio de Hacienda preveían recaudar alrededor de 3.000 Millones de euros entre los dos años de vigencia del impuesto, cifra de la cual están lejos. En el ejercicio de 2022 se han recaudado 623,6 Millones tal y como se indicaba anteriormente y a expensas de las cifras de recaudación del 2023, las cuales se esperan más elevadas, no se prevé alcanzar tal objetivo de recaudación.

## **7. FORMAS DE EVITAR O DE REDUCIR EL PAGO DEL IMPUESTO**

La introducción de un nuevo impuesto y su consiguiente recaudación supone una gran noticia para las arcas públicas, pero no para quien contribuye, en tanto que este último siempre estará buscando la manera posible de esquivar o reducir el pago del impuesto dentro de los marcos legales. A continuación, en este sentido se manifiesta Díaz (2023) y Carmona (2023), donde se llevará a cabo un breve análisis de 5 posibles medidas que el contribuyente podrá llevar a cabo con el objeto de reducir el pago del impuesto, donde la aplicación de cada una de ellas dependerá de cada contribuyente, su condición, posición geográfica, así como su situación familiar y patrimonial.

### **7.1. DONACIONES**

El llevar a cabo donaciones entre familiares sería una de las principales opciones que se esgrimen a la hora de valorar una posible reducción de la cuota impositiva. De este modo a través de las donaciones se buscaría reducir el patrimonio neto llevando a cabo donaciones entre familiares con el objetivo de reducir la base liquidable del contribuyente por debajo del límite de los 3.000.000 €. Sin embargo, hay que tener en cuenta tal y como se señalaba anteriormente, que la aplicación de estas medidas dependerá en su totalidad del contexto en el que se encuentre el contribuyente. En este sentido, el llevar a cabo una donación y que esta medida resulte beneficiosa para el contribuyente dependerá en gran medida de en donde resida este, es decir, si el contribuyente reside en una CCAA donde el impuesto de donaciones se encuentre bonificado, como por ejemplo es el caso de la Comunidad de Madrid, donde las donaciones en metálico están bonificadas y apenas tienen impacto impositivo para el donante, lo cual podría suponer una gran medida para esquivar el ITSGF. Sin embargo, es conveniente puntualizar qué cosas son objeto de donación, puesto que no es lo mismo llevar a cabo una donación en metálico que la donación de un inmueble, puesto que esta última supondría el pago de otros impuestos como el de plusvalía, lo cual llevaría al contribuyente a valorar si realmente esta opción le merece la pena. En resumen, el contribuyente debe ser conocedor de su situación antes de aventurarse en tomar una medida de este calibre, puesto que el remedio podría ser peor que la enfermedad.

### **7.2. AFECTAR EL PATRIMONIO**

Existen otras opciones plausibles para reducir el impacto de este impuesto, una de ellas sería afectar el patrimonio a una actividad empresarial. Al afectar los bienes a una actividad empresarial estos quedarían exentos en el ITSGF, lo cual minoraría la base imponible del impuesto por aquellos bienes que hayan sido afectados a la actividad empresarial, esto se debe a que en el ITSGF al igual que en el IP se encuentran exentas las sociedades, participaciones o patrimonios empresariales que se encuentren afectos a actividades empresariales, según lo dispuesto en el Artículo 4 Ocho 1 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, para que sea posible aplicar estas reducciones al impuesto, el contribuyente debe tener al menos un 5% de la empresa a nivel individual o un 20% a nivel familiar.

### **7.3. SOCIEDAD GANANCIALES**

Además de las anteriores, otra opción posible sería aportar un bien privativo, es decir, que solo pertenezca a uno de los dos cónyuges en un régimen económico de gananciales. Esta medida llevaría a minorar la base imponible, puesto que aquellos bienes aportados a la sociedad ganancial dividirían en dos su valor. Por ejemplo, si se quiere aportar a la sociedad ganancial un bien inmueble, el valor de este se dividiría entre dos, lo cual minoraría la base imponible.

### **7.4. TRASLADO RESIDENCIA FISCAL**

Otra de las opciones a valorar por el contribuyente sería el traslado de residencia a otro país donde no se grave el patrimonio o donde el gravamen no sea tan elevado. Sin embargo, cabe destacar que el traslado de residencia además debe suponer que se trasladen allí los intereses vitales o económicos.

Por otro lado, el traslado a una residencia considerada como paraíso fiscal no estaría contemplada por varias razones, la primera que estaría prohibida por el estado español si no es posible la acreditación por impuestos similares, la segunda de las razones sería que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes, y teniendo en cuenta que el ITSGF es temporal, en principio por 2 años, no tendría mucho sentido buscar un cambio de residencia a un paraíso fiscal.

### **7.5. INCONSTITUCIONALIDAD**

Desde la aprobación de este impuesto, son muchos los que se han pronunciado acerca de la posible inconstitucionalidad del mismo, de modo, que muchos de los contribuyentes a pesar de no tomar ninguna medida de las anteriormente mencionadas podrían estar esperando a cualquier revisión de inconstitucionalidad del impuesto que lleve a la ilegalidad de este y por tanto les evite el pago. Esta medida será explicada con mayor detalle en el siguiente punto.

## **8. CONTROVERSIAS**

La creación de este impuesto ha causado mucho revuelo desde el primer día. Las controversias y dudas que envuelven al mismo dada la forma en la que este se introdujo, su potencial carácter confiscatorio, así como su singularidad en el entorno de países que forman la Unión Europea y la OCDE ha despertado la disconformidad de varios sectores, entre los cuales cada vez va cogiendo más fuerza la idea de la posible inconstitucionalidad del impuesto.

De este modo, según manifiestan desde el IEE, Varios Autores (2023). Se llevará a cabo un análisis sobre la valoración realizada por diversos expertos en fiscalidad en base al recurso de inconstitucionalidad de la ley 38/2022 impulsado por la Comunidad de Madrid, sobre las principales dudas y controversias que envuelven al nuevo impuesto, así como las razones que llevan a considerar el presunto carácter inconstitucional del mismo. En un primer lugar resulta preciso volver a situar el contexto bajo el cual nace este impuesto. Para ello hay que remontarse a finales del año 2022, donde el Gobierno decide introducir de manera temporal el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, bajo la justificación de que los que más tienen deben contribuir más para poder salir del bache en el que se encuentra la economía española a causa de las crisis del Covid-19 y la guerra de Rusia y Ucrania. Una de las primeras controversias viene dada a raíz de la tramitación del impuesto, donde este ha sido tramitado como una enmienda en una norma que se estaba elaborando por el Congreso de los Diputados, más concretamente “la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”, donde la justificación a la elaboración a tal enmienda se plantea en base a dos cuestiones; En un primer lugar un mayor esfuerzo a la hora de contribuir de quienes disponen de una mayor capacidad económica y por otro lado se justifica con la necesidad de armonizar ciertos criterios de tributación en las CCAA para evitar diferencias. Teniendo en cuenta el contexto de la creación del ITSGF conviene observar con perspectiva la imagen que resulta de la introducción de tal impuesto, para ello es preciso hacer una breve comparación de la situación que se vive en España en los últimos años en materia impositiva.

En este sentido se manifiestan Varios Autores (2023) desde el IEE. En el año 2023 los ingresos tributarios presupuestados superan las cifras del año 2019 en alrededor de los 50 Mil Millones de euros respecto a 2019, lo que se traduce en un 23,4% más de recaudación tributaria, en lo que, por otro lado, el PIB ha aumentado tan solo un 11,5%, situación que podría llevar al aumento de la presión fiscal. Por lo que, al fin y al cabo, este impuesto a ojos de varios expertos, además de tener un presunto carácter inconstitucional, forma parte del “aluvión” de impuestos que se han ido introduciendo en los últimos años, lo cual según varios expertos resultaría ineficiente y restaría competitividad a España respecto a sus competidores en la UE.

Situación que ha llevado a que La Comunidad de Madrid junto con Andalucía, Galicia y la Región de Murcia a presentar una serie de recursos de inconstitucionalidad, donde señalaban una posible invasión de las competencias autonómicas, la vulneración del principio de seguridad jurídica y de capacidad económica y no confiscatoriedad. Recursos que han sido desestimados por el Tribunal Constitucional a partir de su sentencia 149/2023, de 7 de noviembre.

## **8.1. MEDIDA DISCRIMINATORIA**

La introducción del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas ha estado rodeada de bastante polémica, siendo muchos los que dudan de su legalidad, entendiendo que este es anticonstitucional. Por lo que, las lagunas legales de este impuesto son varias según los expertos en fiscalidad, entre las cuales es preciso destacar:

En un primer lugar se señala el cierto carácter discriminatorio que podría llegar a tener este impuesto hacia aquellos que no son residentes, esto se debe a que como bien es sabido, el impuesto comienza a gravar la renta a partir de los 3,7 Millones de € debido a la exención de 700.000 € en la base imponible, sin embargo, esta exención tan solo esta alcance de aquellos que sean residentes, de modo que los no residentes

comenzarán a gravar la renta a partir de los 3.000.000 €, lo cual a ojos de mucha gente puede resultar un tanto discriminatorio. Esta medida es preciso señalar que ha sido modificada por el Gobierno el 28 de diciembre de 2023 a través del Tit. 2º Cap. 1º Art. 17, Real Decreto-Ley 8/2023, donde el Gobierno ha aprobado diferentes medidas de tipo fiscal, en particular, ha decidido incluir en la dicha exención de 700.000€ a los contribuyentes no residentes del Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Donde además es preciso destacar que lo han hecho con efectos retroactivos, de manera que los no residentes no solo podrán beneficiarse de esta exención en su declaración del año 2023, sino que también podrán rectificar su declaración de 2022 (presentada el pasado Julio de 2023) y solicitar la oportuna devolución de impuestos. Por otro lado, en cuanto al límite por suma de tributos, la ley establece que esta medida está únicamente disponible para los sujetos pasivos del ITSGF por obligación personal, es decir, residentes. De modo que, para los sujetos pasivos por obligación real no estaría disponible esta medida, lo cual a ojos de muchos es una medida un tanto discriminatoria

## **8.2. INTROMISION COMPETENCIAS AUTONÓMICAS**

A partir del recurso presentado por la Comunidad de Madrid, se extrae que la normativa del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas supone una intromisión a las competencias autonómicas en materia de tributos cedidos, lo cual podría suponer un fraude de ley, al pretender armonizar la fiscalidad autonómica sin modificar el bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas.

En primer lugar, es preciso comprender el contexto. Tal y como se ha indicado anteriormente, el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF son complementarios, en el caso del IP este se encuentra cedido a las CCAA en aquellas materias relativas al propio rendimiento y funcionamiento del impuesto, de modo que serán las propias CCAA quienes asuman competencias normativas sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota, así como una serie de competencias normativas reguladas en la ley 22/2009 donde se regula el sistema de financiación de las propias CCAA. Esta situación genera dudas de anticonstitucionalidad, debido a que La Constitución española exige que todas aquellas normas que modifiquen o resuelvan problemas y afecten a la relación financiera entre Estado y CCAA deben ser llevadas a cabo a través de ley orgánica. De este modo podría decirse que el ITSGF perturba de alguna manera la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Por lo que la introducción de este nuevo impuesto supone que parte de los beneficios fiscales en el caso de que los hubiera, quedarían contrarrestados, puesto que será la Hacienda Estatal la que recaude el ITSGF y no las CCAA. Sumado a esto último, se ha vulnerado la Reserva de Ley Orgánica del artículo 157.3 de la constitución, puesto que la armonización que se pretende conseguir afecta a las relaciones financieras existentes entre el Estado y las Comunidades Autónomas, por lo que se debería haber llevado una modificación del anteriormente nombrado bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas. A su vez, cabe destacar que el Tribunal Constitucional de España permite que el Estado lleve a cabo armonizaciones cuando este último introduzca un nuevo tributo con el objetivo de apropiarse de un hecho imponible, el cual sobrepase en este caso, la capacidad normativa de las CCAA. Sin embargo, el problema reside en que el hecho imponible del nuevo ITSGF ya existe en otro impuesto, como lo es el de Patrimonio, por lo que otro de los debates estará en si se está replicando el hecho imponible para crear una nueva norma.

A todo ello el Tribunal Constitucional responde, según lo dispuesto en la STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023:

*“la autonomía financiera reconocida por el art. 156.1 CE y su concreción en la normativa reguladora del vigente sistema de financiación permiten a las comunidades autónomas reducir a cero la tributación en el impuesto sobre el patrimonio de los residentes en su territorio, introduciendo una bonificación del 100 por 100 de la cuota; pero no les ampara para impedir que las Cortes Generales, en el ejercicio de sus competencias, establezcan un impuesto como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con un objetivo recaudatorio y armonizador “.*

En este sentido se manifiesta Hernández Guijarro (2024), donde a raíz de la sentencia del TC se pueden extraer una serie de conclusiones referentes a las competencias que poseen las CCAA. En un primer lugar, las Competencias Autonómicas referidas a la normativa tributaria podrían verse cohibidas, debido a que si al tomar una decisión que no sea en línea con el Estado, como por ejemplo tomar medidas que lleven a mitigar el esfuerzo fiscal de los contribuyentes, el Estado podría tomar medidas con el objetivo de contrariar lo que establezcan las CCAA, como ha sido el caso del ITSGF, el cual no deja de ser una medida del Estado para tratar de penalizar a aquellas comunidades con el IP bonificado en la cuota.

### **8.3. TRAMITACIÓN DE FORMA PRECIPITADA QUE VULNERA LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA**

Según señalan desde el IEE dicho impuesto ha sido tramitado de forma acelerada y precipitada, lo cual podría vulnerar la constitucionalidad de la forma del propio impuesto. *“Aprobar un impuesto tramitándolo como enmienda a una proposición de ley de contenido distinto puede suponer un fraude de ley que provoque inconstitucionalidad en el caso de que la enmienda no guarde relación con la norma que pretenden enmendar, ya que, de esta forma, se estaría vulnerando sustancialmente, según el criterio del Tribunal Constitucional, el proceso de formación de voluntad de las Cámaras, puesto que se elimina el contraste de opiniones, que es, precisamente, la razón de ser de la tramitación parlamentaria mediante un procedimiento legislativo diseñado para garantizar la publicidad, el debate y el contraste de opiniones.”* (Varios Autores, 2023, pág. 18). Lo cual podría ser contrario a las normas dictadas por el tribunal constitucional, además obstruir la posible mejora del texto legal a partir del debate parlamentario.

Por lo que, según manifiestan Varios Autores (2023) desde el IEE, la creación del impuesto está envuelta en un mar de dudas sobre su propia constitucionalidad, debido en un primer lugar al modo de aprobación. Donde este impuesto ha sido aprobado a través de una enmienda a finales de noviembre que ha sido introducida en un proyecto legislativo que con el que no había relación, concretamente, la ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Lo cual podría suponer un fraude de ley que diera lugar a una inconstitucionalidad en el caso de que la nombrada enmienda no esté relacionada con la norma que se quiere enmendar, puesto que se estaría vulnerando, según el TC en su sentencia 136/2011, el proceso de formación de voluntad de las Cámaras, puesto que se, limita el debate parlamentario, el cual garantiza la publicidad, debate y el contraste de opiniones del procedimiento legislativo. Sin embargo, el debate debe residir en recoger los argumentos que justifiquen la relación entre la enmienda y la norma enmendada, lo cual a priori resulta un tanto difícil, puesto que no es fácil encontrar relación entre dos gravámenes sobre empresas de sectores concretos como lo son las energéticas y las entidades de crédito con un impuesto que grava el patrimonio de las personas físicas, lo cual lleva a pensar que la tramitación del ITSGF debió haberse llevado a cabo a través de una iniciativa independiente y no a través de una enmienda. Donde esta última medida a ojos de la oposición no es más que un atajo a

las formas convencionales de tramitación de leyes y al debate parlamentario sobre la misma.

Sin embargo, resulta conveniente resaltar la justificación del TC tras el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Comunidad de Madrid por la presunta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas.

De este modo según lo dispuesto en la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023 del Tribunal Constitucional:

*“La proposición creaba dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias cuyo objetivo era aumentar la contribución a las arcas públicas de determinadas empresas del sector energético (art. 1) y financiero (art. 2). Por tanto, la incorporación a dicho texto de una enmienda para establecer el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con una finalidad recaudatoria (junto a la de armonización de la imposición patrimonial), sí presenta homogeneidad suficiente con el resto de las medidas de la proposición de ley, dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios”.*

Es decir, tal y como se puede comprobar, desde el propio TC encuentran una justificación a la relación entre la enmienda y la norma enmendada, donde tal relación aparentemente reside no en una cuestión tributaria, sino de contribución pública, más concretamente la de aumentar el ingreso público debido a la situación de crisis que se vive en España. A su vez, en la sentencia 149/2023 del TC anteriormente mencionada, se establece: *“el objeto del proyecto era una serie de medidas tributarias, de forma que cabía apreciar la vinculación entre una enmienda que establece un tributo nuevo y un texto que modifica otros existentes”.*

Por otro lado, esta tramitación un tanto precipitada, ha llevado a generar una serie de dudas sobre el mismo devengo del impuesto, el cual ha resultado un tanto controvertido sobre todo de cara al primer ejercicio. En este sentido se manifiesta Orón Moratal (2023). En primer lugar, tal y como se señalaba anteriormente, el impuesto fue publicado un 28 de diciembre, entró en vigor el día 29 y se devengó el día 31, además, la ley no señala un carácter retroactivo en cuanto a la temporalidad del mismo. Por lo que teniendo en cuenta tanto lo anterior, como el Art. 10 de la Ley General Tributaria del año 2003, donde se establece que las normas tributarias no tienen efectos retroactivos, a menos que se establezca lo contrario, tal y como ocurre en el ITSGF, donde además en dicho artículo se señala que *“las nuevas normas se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento”.*

Es decir, la LGT establece que para los tributos de carácter instantáneo la nueva normativa se aplica a los hechos imposables que tengan lugar a partir de su entrada en vigor, por otro lado, en el caso de los impuestos de tipo periódico, como por ejemplo el ITSGF, la nueva normativa se aplica a los periodos iniciados tras la aprobación del impuesto, salvo que se establezca un carácter retroactivo del mismo. Por lo que un impuesto periódico como el ITSGF debe comenzar a actuar a partir del periodo que se inicie después de su aprobación, salvo que exista alguna excepción justificada. De este modo, a colación de lo anterior desde el IEE apuntan: *“debido a que la propuesta de modificación normativa para el establecimiento del ITSGF ha entrado en el Congreso de los Diputados en el mes de noviembre de 2022 y se va a aplicar en dicho ejercicio, nos encontramos ante una retroactividad de grado medio o impropia. Resulta obvio que un residente fiscal en España, que tiene consolidada su situación por el transcurso en nuestro país de 183 días, no pueda cambiarla. Además, en el caso de residir en*

*Andalucía, Galicia o Madrid, supone satisfacer un importe muy significativo por el nuevo tributo (el Gobierno prevé 1.500 millones de euros), de aquí que la merma de la seguridad jurídica resulta evidente, de conformidad con la señalada doctrina constitucional".* (Martín Fernández, 2023, págs. 70-72).

A lo que el Tribunal Constitucional ha respondido según lo dispuesto en la sentencia 149/2023, donde establece que ITSGF no se aplica retroactivamente para un periodo impositivo, sino únicamente en relación con una fecha específica (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por lo tanto, al entrar en vigor, no había ninguna situación que ya hubiera comenzado a producir efectos, lo que implica que la aplicación de la normativa no constituye retroactividad y no se viola el principio de seguridad jurídica.

#### **8.4. EL IMPUESTO ES POTENCIALMENTE CONFISCATORIO**

Otro de los presuntos motivos de anticonstitucionalidad que señalan desde el recurso presentado por la Comunidad de Madrid es el potencial carácter confiscatorio del mismo puesto que el impuesto *"El impuesto es potencialmente confiscatorio ya que puede generar imposiciones superiores al 60% de manera conjunta con el IRPF, en patrimonios no productivos, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga total tributaria resulta desproporcionada"*. (Gorospe Oviedo, 2023, pág. 82).

Tal y como se ha señalado anteriormente, tras la determinación de la Cuota Íntegra del impuesto se aplica una deducción consistente en que si la suma de las Cuotas Íntegras del IRPF, IP y el ITSGF superase el 60% de la Base Imponible del IRPF, la Cuota de ITSGF se deberá reducir hasta llegar a dicho límite, sin que tal reducción pueda exceder al 80% de la CI previa a la reducción en tal impuesto, es decir, como mínimo se tributará al menos por un 20% del Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas.

*"Se excede, por lo tanto, el importe del 50% de las rentas anuales, límite considerado expropiatorio por el Tribunal Constitucional Alemán y el Consejo Constitucional Francés, pero es que, si un contribuyente con un alto patrimonio no ha tenido renta en un periodo impositivo en el que se aplique el nuevo impuesto, el límite mínimo del 20% de la cuota que, en todo caso, se le exige, puede llegar a ser, incluso, de más del 100% de sus rendimientos. El impuesto tiene, por lo tanto, potencial para ser claramente confiscatorio sin que la norma permita correcciones en estos casos"*. Se considera a un impuesto como confiscatorio cuando el esfuerzo que lleva a cabo el contribuyente sea desproporcionado, de forma que se le prive de una parte importante de su patrimonio, lo cual le suponga un desincentivo o incapacite el ahorro y la inversión. Sumado a lo anterior, desde el IEE también señalan el elevado tipo máximo del 3,5%, donde indican que *"en el contexto actual, muchos de esos activos no tienen rendimientos que alcancen ese porcentaje. El 3,5% del impuesto podría agotar totalmente el rendimiento y forzar a vender el activo para pagar la cuota de este nuevo impuesto, además de la del IRPF. Es un impuesto potencialmente confiscatorio y no atiende a la capacidad económica real"*. (Varios Autores, 2023, pág. 21)

Sin embargo, es conveniente recoger algunos de los argumentos que esgrime el TC en cuanto a la cuestión de la presunta confiscatoriedad. De este modo según lo dispuesto en la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023 del Tribunal Constitucional *"El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo"*.

#### **8.5. SINGULARIDAD RESPECTO A OTROS PAISES**

## PRESIÓN FISCAL NORMATIVA SOBRE IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

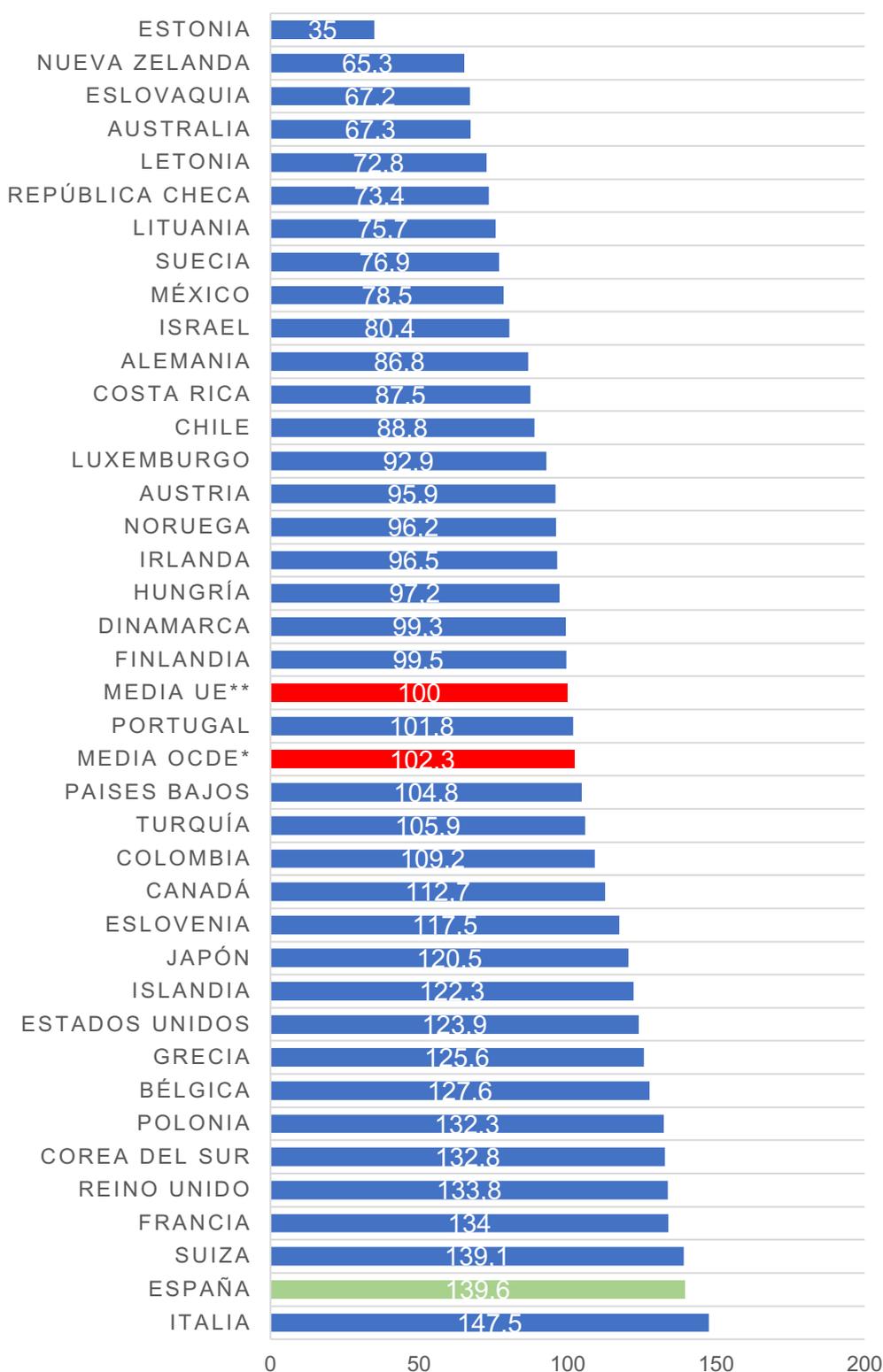


Tabla 8.5.1. Presión Fiscal Normativa sobre Imposición Patrimonial.

Fuente: Elaboración del Instituto de Estudios Económicos a partir de los datos de la Tax Foundation

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas posee un cierto carácter singular. Esto se debe a que los impuestos que gravan el patrimonio son prácticamente

testimoniales en el ámbito de la UE y de la OCDE, puesto que han resultado ser ciertamente ineficientes. De esta forma, desde el IEE señalan una pérdida clara de competitividad fiscal. En este sentido se manifiestan Mateos Capel & Soto Siles (2024). Donde a partir de los informes llevados a cabo por el IEE en base a los datos facilitados por Tax Foundation, se lleva a cabo tal análisis. Tal y como se destaca en la Tabla 8.5.1 es preciso destacar que España ocupa el segundo peor puesto en Tributación Patrimonial tras Italia de entre un total de 38 países, donde la presión fiscal sobre la Imposición Patrimonial de España es un 39,6% más que la de la UE Y un 37,3% más que el promedio de la OCDE.

### **ÍNDICE DE COMPETITIVIDAD FISCAL, HERENCIAS Y PATRIMONIO.**

<b>PAÍS</b>	<b>HERENCIAS Y PATRIMONIO</b>
SUECIA	100
NUEVA ZELANDA	100
MÉXICO	100
LETONIA	100
ISRAEL	100
ESTONIA	100
ESLOVAQUIA	100
COSTA RICA	100
CANADA	100
AUSTRIA	100
AUSTRALIA	100
TURQUÍA	70,9
REINO UNIDO	70,9
PORTUGAL	70,9
POLONIA	70,9
PAISES BAJOS	70,9
LUXEMBURGO	70,9
LITUANIA	70,9
JAPÓN	70,9
ISLANDIA	70,9
IRLANDA	70,9
HUNGRÍA	70,9
GRECIA	70,9
FINLANDIA	70,9
ESTADOS UNIDOS	70,9
ESLOVENIA	70,9
DINAMARCA	70,9
COREA DEL SUR	70,9
CHILE	70,9
ALEMANIA	70,9
REPÚBLICA CHECA	70,9

NORUEGA	57,2
COLOMBIA	57,2
ITALIA	49,4
FRANCIA	49,4
BÉLGICA	49,4
SUIZA	28,0
<b>ESPAÑA</b>	<b>28,0</b>

Tabla 8.5.2. Índice de competitividad fiscal.

Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos a partir de los datos de la Tax Foundation

Por otro lado, tal y como se puede observar en la tabla 8.5.2 España es el peor país junto a Suiza en concepto de competitividad fiscal de entre los países de la UE y la OCDE en cuanto a las herencias y el Patrimonio, donde el índice sitúa a España con una puntuación de 28, la mínima posible. Esta bajísima puntuación se debe a la presencia del Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los cuales son impuestos muy gravosos para la renta del contribuyente.

## **8.6. INEFICIENCIA, DESINCENTIVOS A LA INVERSIÓN Y EL AHORRO Y CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL.**

A colación del punto anteriormente tratado, resulta conveniente valorar posibles efectos o consecuencias negativas que pudiera tener la introducción del nuevo Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas. En este sentido se manifiesta Corona Ramón (2023). Donde una posible ineficiencia del mismo pueda dar lugar a ciertos desincentivos a la hora de invertir o ahorrar, así como un posible cambio de residencia de contribuyentes con grandes fortunas que no estén dispuestos a someterse al impuesto y busquen otro país que les dé una mayor flexibilidad.

En primer lugar, tal y como se indicaba en el punto inmediatamente anterior, España aún sin tener en cuenta el nuevo Impuesto a las Grandes Fortunas cuenta con una tributación patrimonial muy elevada, la segunda más alta de los países de la OCDE tras Italia, además de ser los impuestos al patrimonio algo prácticamente inexistente en el ámbito de la UE y la OCDE, puesto que estos han resultado ser ciertamente ineficientes, no llegando a cumplir el cometido para el que estaban diseñados, de tal forma que cuestiones como reducir desigualdades en la redistribución de la renta a la par que cubrir distorsiones e ineficiencias a través de la recaudación no solamente pasan por gravar el patrimonio de los contribuyentes.

Esto lleva en ocasiones a un efecto contrario del que a priori se desea, es decir, la introducción de este tipo de impuestos directos puede llevar a una contracción de la inversión y el ahorro, en este caso por parte de las grandes fortunas, quienes no verían a España como un país atractivo. Sumado a esto, otra consecuencia sería que grandes fortunas establecidas en España consideren cambiar su residencia a otro país. En este sentido, es preciso tener en cuenta como precedente, lo que ocurría con algunos de los grandes patrimonios de este país antes de que existiera el ITSGF, donde muchos de ellos decidían cambiar su residencia a CCAA como Madrid, en donde el IP se encuentra totalmente bonificado.

## 9. CASO PRÁCTICO

Don Antonio Fernández, realiza el siguiente inventario de bienes, derechos y obligaciones a 31 de diciembre de 2022, a efectos de la elaboración de la declaración individual por el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) que afecta al ejercicio 2022.

Entre los bienes, derechos y obligaciones que posee Antonio se encuentra:

-Vivienda Habitual, cuyo valor de adquisición según la escritura de compra a 15 de abril de 2015 es de 2.700.000 €. El valor catastral es de 2.000.000 €.

-Segunda residencia en la playa, cuyo valor de adquisición fue de 1.300.000 €, además su valor catastral es de 1.800.000 €.

-Cuenta corriente en Unicaja, cuyo saldo medio del último trimestre fue de 1.000.000 €, mientras que el saldo a 31 de diciembre de 2022 fue de 700.000 €.

-Acciones de Repsol adquiridas durante el año por valor de 420.000 €, cuyo valor de cotización media del cuarto trimestre fue de 500.000 €.

-Plan de pensiones cuyos derechos consolidados en la fecha de devengo del impuesto ascienden a 150.000 €.

-Joyas por valor de 200.000 € a 31 de diciembre de 2022.

-Hipoteca de 200.000 €, correspondiente a la segunda vivienda de la playa.

**Se pide:** Determinar el importe a pagar en concepto de IP e ITSGF, suponiendo en un primer lugar que el contribuyente reside en Asturias y en segundo lugar, llevar a cabo las liquidaciones en cuestión como si este fuera residente de La Comunidad de Madrid. Por último, comparar ambas situaciones.

### Información Adicional:

-En relación con el IRPF: presenta declaración individual por el IRPF de 2022 con los siguientes datos:

Antonio declarará por dicho impuesto en 2022 una base imponible (sin contar con ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos de su patrimonio) de 525.000 € respectivos a la base imponible general, correspondiéndole por lo tanto una cuota íntegra de 235.000 €.

- En relación con la normativa tributaria del IP en el Principado de Asturias.

Base liquidable hasta - euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable hasta - euros	Tipo aplicable - porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02

1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	En adelante	3,00

Escala aplicable en el ejercicio 2022 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en el Principado de Asturias

-Mínimo exento del IP 700.000 € en Asturias (coincide con el estatal)

-La cuota del IP en la Comunidad de Madrid se encuentra bonificada al 100 por 100.

-En relación con la escala aplicable del ITSGF por los contribuyentes para el ejercicio 2022:

<b>Base Liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Cuota</b> - <b>euros</b>	<b>Resto Base Liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Tipo Aplicable</b> - <b>Porcentaje</b>
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En Adelante	3,5

-Mínimo exento del ITSGF de 700.000 €

## **SOLUCIÓN**

### **VIVIENDA HABITUAL**

En cuanto a la vivienda habitual, según lo dispuesto artículo 10. Uno de la Ley 19/1991, los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o por el precio de adquisición.

Como la vivienda de Antonio cuenta con un valor de adquisición superior al valor catastral, esta será valorada por su precio de adquisición, en este caso de 2.700.000 €. Sin embargo, según lo dispuesto en el art. 4.9 LIP, la vivienda habitual resulta exenta hasta un importe máxima de 300.000 €. Valoración vivienda habitual= 2.700.000 - 300.000 = 2.400.000 €

### **SEGUNDA RESIDENCIA EN LA PLAYA**

En cuanto a la segunda residencia, al igual que con la vivienda habitual según lo dispuesto artículo 10. Uno de la Ley 19/1991, los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o por el precio de adquisición.

Como la segunda residencia cuenta con un valor catastral superior al precio de adquisición, esta será valorada por su valor catastral, en este caso de 1.800.000 €. A diferencia de la vivienda habitual, la segunda residencia no cuenta con exención alguna. Valoración segunda residencia= 1.800.000 €.

## **CUENTA CORRIENTE**

En cuanto a la cuenta corriente, según lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 19/1991, se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo del impuesto, salvo que aquel resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

Como la cuenta corriente de Antonio tuvo un saldo medio en el último trimestre superior al saldo que había a fecha de devengo, la c/c se computará al saldo medio de 1.000.000 €. Valor C/C= 1.000.000 €

## **ACCIONES DE REPSOL**

En cuanto a las acciones de Repsol, según lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 19/1991, las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, salvo las correspondientes a instituciones de inversión colectiva, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.

Como el valor de cotización media del cuarto trimestre fue de 500.000 €, se valorarán a esa cantidad. Valor acciones Repsol = 500.000 €

## **JOYAS**

En cuanto a las joyas, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 19/1991, se declaran por su valor de mercado a la fecha del devengo del impuesto. Valor Joyas= 200.000 €

## **PLAN DE PENSIONES**

En cuanto al plan de pensiones, según lo dispuesto en el artículo 4 Cinco de la ley 19/1991, se consideran exentos los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

## **HIPOTECA SEGUNDA RESIDENCIA.**

En cuanto a la hipoteca de la segunda vivienda, según lo dispuesto en el artículo 25 de la ley 19/1991 se podrá deducir íntegramente tal cantidad al estar afecta a una segunda residencia, la cual no está exenta. Valor Hipoteca: -300.000 €.

## **DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE**

<b>VALOR PATRIMONIO NETO</b>	
<b>VIVIENDA HABITUAL</b>	2.400.000
<b>SEGUNDA RESIDENCIA</b>	1.800.000
<b>CUENTA CORRIENTE</b>	1.000.000
<b>ACCIONES</b>	500.000
<b>JOYAS</b>	200.000
<b>PLAN DE PENSIONES</b>	0
<b>- HIPOTECA 2º RESIDENCIA</b>	- 300.000
<b>= PATRIMONIO NETO</b>	<b>5.600.000 €</b>

## CÁLCULO DEL IP EN ASTURIAS

**BASE LIQUIDABLE IP**= Base Imponible – Reducción Base Imponible (mínimo exento de 700.000) = 5.600.000 -700.000 = **4.900.000 €**.

### CUOTA ÍNTEGRA IP =

Tramo 1= 167.129,45 \* 0,22%= 367,68  
+ Tramo 2= (334.252,88 -167.129,45) \* 0,33% = 919,19  
+ Tramo 3= (668.499,75-334.252,88) \* 0,56%= 2.790,97  
+ Tramo 4= (1.336.999,51-668.499,75) \* 1,02%= 9609,67  
+ Tramo 5= (2.673.999,01-1.336.999,51) \* 1,48%= 29.397,26  
+ Tramo 6= (4.900.000-2.673.999,01) \* 1,97%= **73.249,48**

### LÍMITE CUOTA ÍNTEGRA IP

**Límite de las BI del IRPF**= 60% \* BI IRPF = 0,6\* 525.000= **315.000**  
**Cuota del IP susceptible de limitación**= (BI – Bienes Improductivos) \* (CI/BI)  
BI=5.600.000  
\*\*Bienes improductivos: Joyas= 200.000  
CI=73.249,48  
(5.600.000-200.000) \* (73.249,48/5.600.000) = **70.633,43**

\*\*A los efectos de determinar el límite conjunto de cuotas del IRPF e IP, el artículo 31 Uno b) de la Ley 19/1991 establece que no se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que por su naturaleza o destino no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF. En este caso las joyas.

**Suma cuotas íntegras susceptibles de limitación (IRPF+IP)**  
235.000 + 70.633,43 = **305.633,43**

El límite es superior a la suma de las cuotas íntegras, por lo que no hay corrección alguna. **315.000 > 305.633,43**

**El contribuyente ingresaría en concepto de IP en Asturias 73.249,48 € puesto que el contribuyente no ha tenido derecho a ninguna deducción.**

## CÁLCULO DEL ITSGF ASTURIAS

De cara al cálculo del ITSGF, es preciso tener en cuenta que, al resultar un impuesto complementario del IP, la determinación de la base imponible es exactamente la misma. De este modo:

**BI**=5.600.000 €

**BL**=BI – mínimo exento estatal= 5.600.000 – 700.000 = 4.900.000 €

**CUOTA ÍNTEGRA**= (4.900.000 – 3.000.000) \* 1,7% = **32.300 €**

### LÍMITE CUOTA ÍNTEGRA ITSGF

**Límite de las BI del IRPF**= 60% \* BI IRPF = 0,6\* 525.000= **315.000**

**Cuota del IP susceptible de limitación**= (BI – Bienes Improductivos) \* (CI/BI)  
BI=5.600.000  
Bienes improductivos: Joyas= 200.000  
CI=73.249,48  
 $(5.600.000-200.000) * (73.249,48/5.600.000) = 70.633,43$   
**Suma cuotas íntegras susceptibles de limitación (IRPF+IP+ITSGF)**  
 $(235.000 + 70.633,43 + 32300) = 337.933,43$

La suma de las cuotas sobrepasa el límite, por lo tanto, habrá corrección.  
**315.000 < 337.933,43**

De tal forma, tras la determinación de la Cuota Íntegra del impuesto se aplica una deducción consistente en que si la suma de las Cuotas Íntegras del IRPF, IP y el ITSGF superan el 60% de las Bases Imponibles del IRPF, la Cuota de ITSGF se deberá reducir hasta llegar a dicho límite, sin que tal reducción pueda exceder al 80% de la CI previa a la reducción en tal impuesto, es decir, como mínimo se tributará al menos por un 20% del ITSGF

**Exceso de la suma de cuotas sobre el límite**  
 $337.933,43 - 315.000 = 22.933,43 \text{ €}$

**Límite reducción 80% Cuota íntegra**=  $0,8 * 32.300 = 25.840$

**Total CI**=  $32.300 - 22.933,43 = 9.366,57$

**CUOTA LÍQUIDA**= Cuota íntegra – Deducciones

El contribuyente tendrá derecho a la deducción del IP, consistente en deducir el importe que ya sido satisfecho previamente en el Impuesto de Patrimonio, de esta forma se trata de evitar la doble imposición entre ambos impuestos.

$CL = 9.366,57 - 73.249,48 = 0 \text{ €}$

La deducción por el importe ingresado en concepto de IP hace efecto. Por lo que el contribuyente ingresaría 0€ en concepto de ITSGF.

## **CÁLCULO DEL IP COMUNIDAD DE MADRID**

Como el IP para el ejercicio del 2022, se encuentra totalmente bonificado en la cuota, el contribuyente paga 0€ en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio.

## **CÁLCULO DEL ITSGF COMUNIDAD DE MADRID.**

**BI**= 5.600.000 €

**BL**= BI – mínimo exento estatal=  $5.600.000 - 700.000 = 4.900.000 \text{ €}$

**CUOTA ÍNTEGRA**=  $(4.900.000 - 3.000.000) * 1,7\% = 32.300 \text{ €}$

## **LÍMITE CUOTA ÍNTEGRA ITSGF**

**Límite de las BI del IRPF**=  $60\% * BI \text{ IRPF} = 0,6 * 525.000 = 315.000$

**Cuota del IP susceptible de limitación**= (BI – Bienes Improductivos) \* (CI/BI)  
BI=5.600.000  
Bienes improductivos: Joyas= 200.000  
CI=73.249,48  
 $(5.600.000-200.000) * (73.249,48/5.600.000) = 70.633,43$   
**Suma cuotas íntegras susceptibles de limitación (IRPF+IP+ITSFG)**  
 $(235.000+0+32.300) = 267.300€$

El límite es superior a la suma de las cuotas íntegras, por lo que no hay corrección alguna. **315.000 > 267.300 €**

**El contribuyente ingresaría en concepto de ITSFG en la Comunidad de Madrid una cantidad por importe de 32.300 €, ya que no tendría derecho a ninguna deducción.**

Entre estas dos situaciones, conviene valorar la situación de los grandes patrimonios en la Comunidad de Madrid, donde este contribuyente pasó de pagar 0 € a 32.300 € en el año 2022. Esta situación ha llevado a que Comunidades como Madrid, Andalucía o Galicia, donde el IP se encuentra total o parcialmente bonificado a tomar medidas en cuanto a la normativa de tributación autonómica de cara al ejercicio 2023 y los siguientes en los que esté vigente el ITSFG. Por ejemplo, en Madrid estas medidas consisten según lo dispuesto en la 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 Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas:

*“No será aplicable la bonificación general del Impuesto sobre el Patrimonio regulada en la normativa de la Comunidad de Madrid (100% de la cuota resultante de la aplicación de las deducciones y bonificaciones estatales).*

*En su lugar, se podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiera, entre:*

*-la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio resultante de la aplicación del límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio (límite renta-patrimonio); y*

*-la cuota íntegra correspondiente al ITSFG, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3 . Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (límite renta-patrimonio-ITSFG).”*

## CONCLUSIÓN

Quizás sea pronto para extraer una conclusión objetiva y acertada sobre la eficacia, validez y efectos, tanto directos como indirectos que pueda tener el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Claro está que se trata de un impuesto que afecta a un pequeño, pero muy importante grupo de personas físicas, como lo son los grandes patrimonios de España, quienes solidariamente deben contribuir a reducir las desigualdades que se han acrecentado en los últimos años a causa de la crisis. Además, hay que tener en cuenta los efectos que genere este impuesto, así como, la asimilación del mismo por parte de las grandes fortunas, lo cual influirá en el devenir de la Economía española.

El debate sobre la presencia del ITSGF cuenta con varios frentes abiertos, ya sea desde el punto de vista político, jurídico o económico. Ciertos sectores ven la introducción del impuesto como una innecesaria disputa entre el Gobierno central y La Comunidad de Madrid, lo cual llevado al campo de la política no deja de ser un desencuentro como tantos otros, en lo referido a una mayor o menor recaudación, en detrimento del sector público o el sector privado. Por otro lado, llevado al campo jurídico, es cierto que la introducción del nuevo impuesto a las grandes fortunas no ha dejado indiferente a nadie. Las posturas sobre su validez siguen siendo diversas, más allá de que todos aquellos visos de inconstitucionalidad impulsados por la Comunidad de Madrid a través de su recurso a la ley 38/2022 hayan sido disipados a través de la sentencia del Tribunal Constitucional. Sumado a lo anterior, en cuanto al aspecto económica y quizás el más importante, puesto que será el que de una manera u otra repercuta en mayor medida sobre la población española, es preciso valorar las posibles consecuencias que pueda traer el impuesto. A colación de esto último, es preciso extrapolar la situación de la Comunidad de Madrid previo a la introducción del Impuesto, donde las grandes fortunas de España veían en la capital un lugar mucho más atractivo debido a la bonificación total del IP, así como una política fiscal generalmente más favorable, lo cual llevó a que muchos grandes patrimonios optaran por el cambio de residencia a Madrid. De este modo, extrapolándolo a la situación actual, podría llevar a que muchas de estas grandes fortunas que se encuentran en Madrid u otras CCAA con el IP bonificado decidan optar por el cambio de residencia a otro país, lo cual podría traer consigo un efecto adverso como lo es la contracción de la inversión y del ahorro, debido a la elevada presión fiscal en materia patrimonial, concretamente la segunda más alta de entre los países de la UE y la OCDE.

Finalmente, conviene destacar que aún es pronto para obtener conclusiones sobre si las ventajas preponderan sobre las desventajas del impuesto, por lo que el tiempo dirá si finalmente se han logrado los objetivos deseados con la introducción del impuesto.

## BIBLIOGRAFÍA

### LEGISLACIÓN:

**Ley 38/2022**, de 27 de diciembre . Congreso de Los Diputados. (2022, 27 de Diciembre). 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 modific. España: Boletín Oficial del Estado.

**Ley 19/1991**, de 6 de junio. Congreso de Los Diputados . Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. España: Boletín Oficial del Estado.

**Real Decreto-ley 8/2023**. Congreso de Los Diputados. 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: Boletín Oficial del Estado.

**Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. (2023)**. Tributación Autonómica, Medidas 2023. España.

**Comunidad de Madrid. (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.

**Tribunal Constitucional. (2023). Sentencia 149/2023**, de 7 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. España: Boletín Oficial del Estado.

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

**Autores Varios IEE (Enero de 2023)**. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad. Revista del IEE N.º 1/2023(N.º 1/2023), Págs 1-25.

**Carmona, C. (17 de Febrero de 2023)**. Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Garrigues.

**Almudí Cid, J. M. (2023)**. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea. AEDAF. Págs 1-68.

**Díaz, E. (29 de Enero de 2023)**. Cinco opciones legales para 'escapar' del impuesto a las grandes fortunas. El Economista.

**Martín Fernández, J. (2023)**. Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. IEE(1-2023). Págs 67-74.

**Hernández Guijarro, F. (Febrero de 2024).** La (in)constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (stc 149/2023, de 7 de noviembre). Actualidad Jurídica Iberoamericana(20). Págs 1392-1417.

**Mateos Capel, A., & Soto Siles, B. (Abril de 2024).** Competitividad fiscal 2023 El endurecimiento de la fiscalidad empresarial en España ralentiza el crecimiento económico. IEE - Colección de Informes, Colección de Informes, Págs 1-52.

**Orón Moratal, G. (3 de Marzo de 2023).** El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas. Cinco Días.

**Gorospe Oviedo, J. I. (2023).** Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad (1/2023), Págs 75-85.

**Corona Ramón, J. F. (2023).** El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal. IEE(1-2023), Págs 99-105.

#### **PÁGINAS WEB CONSULTADAS:**

**Agencia Tributaria. (2024). Declaraciones informativas.** IAE. Otros impuestos, tasas y otras prestaciones patrimoniales. Obtenido de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-patrimonio.html>

**Gabinete de Prensa del Ministerio de Hacienda. (20 de Septiembre de 2023).** El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros. Obtenido de La Moncloa: <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/200923-impuesto-solidaridad-grandes-fortunas.aspx#:~:text=El%20Impuesto%20de%20Solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas%20recauda%20623%20millones%20de%20euros,-Hacienda%2>