

DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y
EN DERECHO

Curso 2023/2024

**El Impuesto sobre el Patrimonio, con
énfasis en el Impuesto Temporal de
Solidaridad de las Grandes Fortunas, en
España: perspectivas de futuro**

Trabajo realizado por: Irati Criado Ugalde

Dirigido por: Itsaso Lopetegui Buján

Bilbao, a 19 de junio de 2024



DEDICATORIA

Este TFG va dedicado a mi madre, que a pesar de ya no estar presente, siempre ha sido y será mi fuente de inspiración.

RESUMEN

Resumen

En el presente trabajo se pretende analizar el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en España, haciendo especial énfasis en el reciente Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Ambos impuestos están siendo objeto de debate en la actualidad dado que el ITSGF pretende arrebatar a los entes territoriales la capacidad normativa que les brinda el IP, haciendo desaparecer así las divergencias fiscales existentes entre las Comunidades Autónomas que cuentan con bonificaciones totales o parciales sobre el IP. Es por ello, que a lo largo de las siguientes páginas se estudiará el camino que ha seguido el IP desde su creación en 1977 hasta el surgimiento del ITSGF en 2022, caracterizado por ser un impuesto complementario a él. Asimismo, se analizarán las polémicas que giran en torno a este último impuesto, pues, desde su creación, se ha venido cuestionando su constitucionalidad.

Laburpena

Lan honetan Espainiako Ondarearen gaineko Zerga (IP) aztertu nahi da, Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zerga (ITSGF) bereziki azpimarratuz. Bi zergak eztabaidatzen ari dira gaur egun; izan ere, ITSGFk lurralde-erakundeei kendu nahi die IPk ematen dien araugintza-ahalmena, eta, horrela, desagertu egiten dira Ondarearen gaineko Zergaren gaineko hobari osoak edo partzialak dituzten autonomia-erkidegoen artean dauden zerga-desadostasunak. Hori dela eta, hurrengo orrialdeetan IPak 1977an sortu zenetik 2022an ITSGF sortu zen arte jarraitu duen bidea aztertuko da, haren zerga osagarria delako. Era berean, azken zerga horren inguruan dauden eztabaidak aztertuko dira, sortu zenetik zalantzan jarri baita haren konstituzionaltasuna.

Abstract

The purpose of this paper is to analyse the Wealth Tax (IP) in Spain, with special emphasis on the recent Temporary Solidarity Tax on Great Fortunes (ITSGF). Both taxes are currently the subject of debate, given that the ITSGF aims to take away the regulatory capacity of the territorial authorities, thus eliminating the existing fiscal divergences between the Autonomous Communities that have total or partial bonuses on IP. For this reason, the

following pages will study the path followed by the IP from its creation in 1977 to the emergence of the ITSGF in 2022, characterised as a complementary tax to it. It will also analyse the controversies surrounding the latter tax, the constitutionality of which has been questioned since its creation.

PALABRAS CLAVE

Palabras clave: Impuesto sobre patrimonio, grandes fortunas, riqueza, contribuyente, progresivo, cesión, inconstitucional.

Gako-hitzak: Ondarearen gaineko zerga, dirutza handiak, aberastasuna, zergaduna, progresiboa, lagatzea, inkonstituzionala.

Keywords: Wealth tax, large fortunes, richness, taxpayer, progressive, cession, unconstitutional.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	9
2. MARCO TEÓRICO.....	13
2.1. DEFINICIÓN, NATURALEZA Y JUSTIFICACIÓN DEL IP.....	13
2.2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IP EN ESPAÑA.....	16
3. ASPECTOS BÁSICOS DEL IP: ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN.....	19
3.1. HECHO IMPONIBLE.....	20
3.2. BASE IMPONIBLE.....	22
3.3. BASE LIQUIDABLE.....	24
3.4. CUOTA ÍNTEGRA.....	27
3.4.1. Tipo de gravamen del IP según la Comunidad Autónoma.....	28
3.4.2. Tipo de gravamen del IP en el Régimen Foral.....	31
3.5. CUOTA RESULTANTE.....	33
3.5.1. Reducción por límite conjunto con el IRPF.....	33
3.5.2. Dedución por impuestos satisfechos en el extranjero.....	33
3.5.3. Bonificación Ceuta y Melilla.....	34
3.5.4. Bonificaciones y deducciones autonómicas.....	34
4. EL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (ITSGF).....	38
4.1. INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEL ITSGF Y ESTRUCTURA.....	38
4.2. (IN)CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO.....	44
5. COMPARATIVA INTERNACIONAL: UNIÓN EUROPEA Y OCDE.....	47
6. CONCLUSIONES: PERSPECTIVAS DE FUTURO Y REFLEXIONES FINALES.....	50
BIBLIOGRAFÍA.....	54

ÍNDICE DE TABLAS

<i>Tabla 1. Clasificación de los Impuestos.....</i>	<i>10</i>
<i>Tabla 2. Capacidad recaudatoria del IP.....</i>	<i>18</i>
<i>Tabla 3. Esquema de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.....</i>	<i>20</i>
<i>Tabla 4. Determinación de la Base Imponible.....</i>	<i>23</i>
<i>Tabla 5. Excepciones al mínimo exento general por Comunidades Autónomas.....</i>	<i>25</i>
<i>Tabla 6. Mínimo exento en el Régimen Foral.....</i>	<i>26</i>
<i>Tabla 7. Escala de gravamen estatal.....</i>	<i>27</i>
<i>Tabla 8. Escala de gravamen de Andalucía.....</i>	<i>28</i>
<i>Tabla 9. Escala de gravamen del Principado de Asturias.....</i>	<i>28</i>
<i>Tabla 10. Escala de gravamen de las Islas Baleares.....</i>	<i>29</i>
<i>Tabla 11. Escala de gravamen de Cantabria.....</i>	<i>29</i>
<i>Tabla 12. Escala de gravamen de Cataluña.....</i>	<i>29</i>
<i>Tabla 13. Escala de gravamen de Extremadura.....</i>	<i>30</i>
<i>Tabla 14. Escala de gravamen de Galicia.....</i>	<i>30</i>
<i>Tabla 15. Escala de gravamen de la Región de Murcia.....</i>	<i>30</i>
<i>Tabla 16. Escala de gravamen de la Comunidad Valenciana.....</i>	<i>31</i>
<i>Tabla 17. Escala de gravamen en Bizkaia.....</i>	<i>32</i>
<i>Tabla 18. Escala de gravamen en Araba y Gipuzkoa.....</i>	<i>32</i>
<i>Tabla 19. Escala de gravamen en Navarra.....</i>	<i>32</i>
<i>Tabla 20. Bonificaciones y deducciones autonómicas.....</i>	<i>35</i>
<i>Tabla 21. Recaudación IP durante los ejercicios 2020-2021.....</i>	<i>37</i>
<i>Tabla 22. Esquema de liquidación del IP y del ITSGF.....</i>	<i>40</i>
<i>Tabla 23. Escala de gravamen del ITSGF en territorio común.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabla 24. Escala de gravamen del ITSGF en Álava y Gipuzkoa.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabla 25. Escala de gravamen del ITSGF en Bizkaia.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabla 26. Resultado declaración del ITSGF en 2023.....</i>	<i>43</i>
<i>Tabla 27. Principales países miembros de la UE y de la OCDE en los que está vigente el IP48</i>	

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1. Cálculo de la base liquidable.....</i>	<i>24</i>
<i>Figura 2. Mapa Mínimo Exento Régimen Común.....</i>	<i>26</i>
<i>Figura 3. Mapa Mínimo Exento Régimen Foral.....</i>	<i>27</i>
<i>Figura 4. Recaudación (%) por Comunidad Autónoma del IP en 2021.....</i>	<i>38</i>
<i>Figura 5. Recaudación (%) por Comunidad Autónoma del ITSGF en 2023.....</i>	<i>44</i>
<i>Figura 6. Impuesto sobre el Patrimonio en la UE y la OCDE.....</i>	<i>49</i>

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
BI	Base Imponible
BL	Base Liquidable
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CI	Cuota Íntegra
CR	Cuota Resultante
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
HI	Hecho Imponible
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ID	Impuestos Directos
IEE	Instituto de Estudios Económicos
IGE	Impuestos Generales del Estado
II	Impuestos Indirectos
II.EE	Impuestos Especiales
IEPPF	Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ITSGF	Impuesto Temporal sobre las Grandes Fortunas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido

IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PP	Partido Popular
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
REAF	Registro de Economistas Asesores Fiscales
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TMG	Tipo Medio Efectivo de Gravamen
TT.HH.	Territorios Históricos
UE	Unión Europea
VN	Valor Neto

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario español viene regulado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), donde se establecen los principios y normas jurídicas generales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes (Rueda López, 2012).

El artículo 2 de la LGT define los tributos como “los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. Dentro de los tributos se pueden diferenciar 3 categorías: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos (Albi et al, 2017).

- a) **Tasas:** Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en el uso privativo o aprovechamiento del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades bajo un régimen de dominio público que genera un beneficio particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades por los que se obtiene ese beneficio no se presten o realicen por el sector privado. Lo característico de este tributo es que el contribuyente recibe una contraprestación a cambio del pago de la tasa. Como ejemplos de tasas: tasa por otorgamiento de licencias, carnet de conducir, expedición del DNI, OTA, tasas judiciales, etc.
- b) **Contribuciones especiales:** Son aquellos tributos cuyo hecho imponible es el beneficio o aumento de valor que obtiene el contribuyente por la realización de obras públicas o por el establecimiento o la ampliación de servicios públicos. Un ejemplo claro es la construcción de un parque.
- c) **Impuestos Generales del Estado (IGE):** A diferencia de las tasas, los IGE son tributos exigidos y respaldados por la ley sin que exista una contraprestación a cambio de su pago. Por lo tanto, son dos los rasgos característicos de un impuesto: la coactividad, pues los contribuyentes están obligados por la ley al pago del impuesto; y la ausencia de contraprestación. Dentro de los IGE se encuentran los Impuestos Directos (ID) y los Impuestos Indirectos (II).

Dentro de los impuestos, se diferencian a su vez 3 grupos (ver Tabla 1): los impuestos directos, que gravan la obtención de la renta o la posesión de riqueza; los impuestos indirectos, que gravan la utilización o consumo de la renta; y las cotizaciones sociales¹, que son impuestos sobre las rentas del trabajo y su recaudación está afectada a gastos de cobertura social como el desempleo y las pensiones (Albi et al, 2017).

Tabla 1. Clasificación de los Impuestos

Impuestos Directos	
Sobre la renta	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) Impuesto sobre Sociedades (IS) Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
Sobre la riqueza	Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) Impuesto sobre el Patrimonio (IP) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Plusvalía)
Impuestos Indirectos	
Sobre el consumo	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) Impuestos Especiales (I.E.E.) Impuestos sobre las Primas de Seguros Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Tasas de Juego Otros
Sobre las importaciones	Tarifa Exterior Común Otros
Cotizaciones Sociales	

Fuente: *Elaboración propia (Albi et al, 2017)*

Una vez hecha la distinción entre las distintas categorías que conforman el sistema tributario español, este trabajo se centrará en los impuestos, específicamente en uno de los impuestos directos que gravan la riqueza. Dicho esto, el objetivo del presente ensayo es analizar, desde un punto de vista teórico-empírico, el Impuesto sobre el Patrimonio (en

¹ Es preciso señalar que, aunque se encuentren dentro de la categoría de Impuestos, las Cotizaciones Sociales no son Tributos. Por lo tanto, los ID e II son IGE y por tanto tributos y, además, no tienen contraprestación directa; mientras que las Cotizaciones Sociales son impuestos, pero no tributos, y tienen contraprestación directa.

adelante, IP), y más concretamente, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en lo que sigue, ITSGF) en el contexto español, dada su reciente aprobación y la polémica que se esconde tras él. En términos generales, como se verá a lo largo del trabajo, el IP es, sin atisbo de duda, uno de los impuestos más inestables y controvertidos que han existido y existen actualmente en el sistema tributario español. Por ello, el presente trabajo tiene como finalidad hacer un recorrido sobre la evolución que ha experimentado el IP a lo largo del tiempo y reflexionar sobre las incógnitas generadas en torno al ITSGF: ¿se mantendrá el impuesto?, ¿se suprimirá? o ¿se reformará? De ahí el interés que suscita este tema.

En lo que respecta a la estructura, el trabajo que se presenta a continuación se compone de seis apartados, incluida esta introducción como apartado uno. Como ya se ha mencionado, se empezará haciendo, dentro del apartado 2 (*Marco teórico*), un recorrido general en torno al IP, donde se expondrán las características del impuesto, así como su evolución desde que fue creado en 1991.

En el tercer apartado, para entender mejor el funcionamiento del IP, se analizará el esquema de liquidación del impuesto, centrándose el apartado en los elementos esenciales del mismo: el hecho imponible (HI), la base imponible (BI), la base liquidable (BL), la cuota íntegra (CI), el tipo de gravamen y la cuota resultante (CR).

Es, en el apartado cuarto, cuando ya el trabajo se focaliza en el impuesto de reciente creación: el ITSGF. Se expondrá cuál ha sido el proceso de creación de este impuesto, así como sus características y las similitudes que presenta respecto con el IP. Para finalizar, se abordará la polémica que actualmente se cierne sobre la constitucionalidad o no de este impuesto.

Para culminar con la comparación de ambos impuestos, se presenta el apartado quinto, relativo al ámbito internacional del IP. Tal y como se expondrá, el IP es un impuesto que parece estar destinado a la extinción, pues, a día de hoy, apenas tres países de la OCDE lo mantienen vigente.

Una vez analizados ambos impuestos, se exponen, a modo de conclusión, una serie de críticas y perspectivas de futuro en torno a la materia objeto de estudio,

intentando dar respuesta a la pregunta que motiva este trabajo: ¿qué va a ocurrir con este impuesto?

Por lo tanto, el objetivo principal es esclarecer qué ocurrirá, en un futuro cercano, con el IP y el recién llegado ITSGF. De manera secundaria, se pretende revisar la evolución histórica del IP, para comprender por qué resulta tan polémica su vigencia. Además, se analizarán las razones que llevaron a la implementación del ITSGF y se comparará con el IP, con el cuál comparte grandes rasgos. Otro de los objetivos será realizar un análisis cuantitativo de la capacidad recaudatoria de ambos impuestos. Y, para finalizar, se abordará el posible carácter inconstitucional del ITSGF.

Para finalizar, este trabajo se enriquece de todas las aportaciones obtenidas de diversos manuales, revistas, artículos científicos, así como de textos jurídicos y de las distintas normativas aplicables. Asimismo, se han empleado otros recursos, como páginas web, para ampliar la información. Respecto a los datos numéricos y estadísticos, la principal fuente de información ha sido la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y, para el análisis y comprensión de dichos datos se ha contado con el apoyo de tablas y figuras que han ayudado entender la situación de una forma más visual.

Antes de proceder al *Marco Teórico*, una breve mención a los retos y dificultades que han ido acaeciendo durante la redacción del presente trabajo. El mayor desafío se sustenta en la ausencia de precedentes de toda índole, pues, a pesar de ser el ITSGF muy similar al IP, no se cuenta con fuentes suficientes para su análisis dada su reciente creación.

Entre sus dificultades se encuentra, como ya se ha reiterado, el profundo debate político y social que acompaña al IP y, desde el momento de su creación, al ITSGF. Además, otras polémicas rodean al ITSGF, como puede ser su rápida y confusa introducción en el sistema fiscal. Estas discrepancias exigen un análisis exhaustivo y, en ocasiones, dada la escasa documentación existente al respecto, resulta complicado proporcionar un enfoque equilibrado.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. DEFINICIÓN, NATURALEZA Y JUSTIFICACIÓN DEL IP

El IP es un impuesto que se encarga de gravar la riqueza de las personas físicas, atendiendo al valor de sus bienes y derechos. Bajo ningún concepto podrá este impuesto gravar el patrimonio de las sociedades ya que, en ese caso, se estaría ante un caso de doble imposición, puesto que dicho patrimonio ya es gravado a los accionistas por el valor de sus acciones (Albi et al., 2017).

En cuanto a su naturaleza, se define como un impuesto directo, personal, periódico, progresivo y cedido (Sanz Díaz-Palacios, 2015). En primer lugar, se trata de un impuesto directo en tanto en cuanto grava directamente la riqueza de los contribuyentes en el momento de devengo (31 de diciembre de cada año), es decir, grava su capacidad económica (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2001).

Asimismo, según el sujeto pasivo, el IP se califica como un impuesto de naturaleza personal, puesto que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente a la hora de calcular la carga tributaria con la que contribuirá el sujeto pasivo (Albi et al., 2017).

Tal y como se establece en la ley, la obligación tributaria de contribuir se produce de manera anual, el 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto, es posible afirmar que posee un carácter periódico, al gravar de forma periódica el patrimonio.

Es además un impuesto progresivo, ya que la base liquidable se divide en varios tramos, a cada uno de los cuales se les aplica un tipo de gravamen diferente y ascendente. Esto es, cuanto mayor sea el patrimonio que posea el individuo, en mayor cuantía contribuirá con el impuesto. Esta premisa refleja lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

En lo que se refiere al ámbito territorial, el IP se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios

Históricos del País Vasco (desde este momento, TT.HH.) y de la Comunidad Foral de Navarra (AEAT, 2023).

Finalmente, es preciso señalar, en virtud de los artículos 2 y 33 de la LIP, que el IP es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (en lo que sigue, CC.AA.), lo que implica que su recaudación corresponde a estas. Esta cesión se regula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En esta ley se pueden diferenciar los tres tipos de cesiones que se regulan, y que no tienen por qué ser confluyentes en todas las CC.AA:

Primero, se regula la cesión del rendimiento producido por el IP en el territorio de la Comunidad Autónoma, regulado en el artículo 31 de la Ley 22/2009, cuyo punto de conexión es la residencia habitual del sujeto pasivo en dicho territorio, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes correspondientes.

En segundo lugar, el artículo 47 de la Ley 22/2009 establece la cesión de competencias normativas. En este sentido, las CC.AA. podrán asumir competencias normativas en lo relacionado con el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. Más adelante se profundizará sobre este aspecto.

Por último, cabe hablar sobre la cesión de competencias de gestión del tributo, recogida en el artículo 54 de la Ley 22/2009, según la cual la Comunidad Autónoma correspondiente se hará cargo, por delegación del Estado, de la aplicación del tributo y de la revisión de los actos dictados en ejercicio de dicha delegación.

En lo que respecta a la justificación del Impuesto, esta puede basarse en los siguientes principios: eficiencia, equidad y ayuda a la gestión e inspección tributaria (Albi et al., 2017).

- 1) Eficiencia económica:** Este principio está relacionado con la pérdida de utilidad o bienestar que genera el pago de un impuesto. El objetivo de este principio es minimizar la pérdida de utilidad o bienestar para que el impuesto pueda considerarse eficiente. Así, se estará ante un impuesto óptimo cuando se minimice el exceso de gravamen, el cual puede definirse como la pérdida adicional de

bienestar económico que tiene lugar cuando un impuesto interfiere en las decisiones de los contribuyentes.

De igual manera, la eficiencia económica se refiere a la capacidad del impuesto para impulsar una asignación eficiente de los recursos económicos. En ocasiones, parte de la riqueza de las personas se presenta en forma de activos “improductivos”, cuyo valor radica en el activo en sí, y no en su potencial utilidad. Ejemplos de activos improductivos son las joyas, las colecciones de pintura, etc., en definitiva, bienes suntuarios o de lujo. Con este principio se busca desincentivar la acumulación de riqueza en activos que no generan beneficios económicos y fomentar que los contribuyentes tomen decisiones de inversión y/o consumo más rentables y productivas económicamente.

- 2) Equidad:** El objetivo de este principio es lograr un reparto justo de la carga de los impuestos entre los distintos contribuyentes. En este sentido, se busca que aquellos individuos con mayores recursos contribuyan de manera proporcional a la financiación de los servicios públicos y el bienestar social, logrando así una distribución más equitativa.

Enciso de Yzaguirre (2009) señala que pueden darse dos tipos de equidad: horizontal y vertical. La primera implica que aquellos contribuyentes que se encuentren en un mismo nivel de capacidad contributiva paguen la misma cantidad de impuesto; mientras que la equidad vertical implica que los individuos con diferente capacidad contributiva paguen importes distintos.

- 3) Ayuda a la gestión e inspección tributaria:** Como ya se ha comentado, el IP es un impuesto que grava la riqueza acumulada de los individuos, de manera que proporciona información sobre los activos y pasivos de los contribuyentes. Esto permite a las autoridades tributarias llevar a cabo actos de gestión y supervisión del cumplimiento fiscal, previniendo así cualquier caso de fraude fiscal (Gómez de la Torre del Arco, 2012).

2.2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IP EN ESPAÑA

La trayectoria del IP dentro del sistema tributario español es cuanto menos uniforme, puesto que ha experimentado numerosos cambios a lo largo de los años, reflejando así los cambios políticos y económicos del país. En concreto, se pueden diferenciar cuatro etapas desde su creación: de 1977 a 1990, con la creación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; de 1991 a 2007, con la creación de la nueva ley del IP; de 2008 a 2010, con la supresión temporal del impuesto; y de 2011 en adelante, con el restablecimiento del impuesto.

En la primera fase, en 1977, en el marco de la restauración de la democracia tras años de dictadura en el país, nace el IP como un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (en adelante, IEPPF). Se introdujo en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal como un impuesto de carácter excepcional y transitorio, producto de los Pactos de la Moncloa (Cabrera, 2011; Martínez Sánchez, 2011; Vega Borrego & Martínez Sánchez, 2013). Ahora bien, el catedrático de Derecho Financiero y Tributario García Novoa (2007) no consideraba que este impuesto fuera “extraordinario, excepcional ni transitorio”, tal y como se aducía en el artículo 1 de la Ley 50/1977. Así, el catedrático argumentaba, por un lado, que no se trataba de un impuesto extraordinario puesto que con él no se cubrían gastos extraordinarios ni se devengaba en condiciones extraordinarias; por otro lado, no era excepcional ya que la innovación que podría aportar al sistema tributario español carecía de trascendencia jurídica; y, por último, tampoco se trataba de un impuesto transitorio, porque, a pesar de haber sido establecido sin la aprobación de su texto legal, las medidas jurídicas adoptadas eran definitivas y, con la entrada en vigor de la Ley 19/1991 que regula en la actualidad el IP, se pasa a confirmar este carácter definitivo.

Como ya se ha señalado, en 1991 se actualiza el impuesto y pasa a denominarse Impuesto sobre el Patrimonio, bajo el respaldo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, sobre el Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), a través de la cual el impuesto pierde definitivamente su carácter excepcional y transitorio. Tal y como se establece en la Exposición de Motivos de la presente ley, los objetivos primordiales del impuesto consistían en reforzar la equidad, gravando la capacidad de pago adicional; hacer un uso más productivo de los

recursos; mejorar la distribución de la renta y la riqueza; así como servir de complemento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (Enciso de Yzaguirre, 2009).

El siguiente hito en la historia del IP tiene lugar en la segunda fase, tras la entrada en vigor de la LIP, y se trata de la cesión del impuesto a las comunidades autónomas. Ya con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (art. 11.1.b LOFCA) se preveía la cesión del IP a las CC.AA. Desde entonces, la financiación autonómica ha sufrido diversas modificaciones (en 1983, 1996, 2001), siendo la más reciente la introducida en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ordóñez de Haro & Rivas Sánchez, 2007). En este sentido, en virtud del artículo 47 de la ley, las CC.AA. podrán asumir competencias normativas en el IP en lo relacionado con: a) el mínimo exento, b) el tipo de gravamen, y c) las deducciones y bonificaciones de la cuota. Estas últimas deberán ser, en todo caso, compatibles con la normativa estatal.

En el año 2008, España atravesaba una crisis económica y política, también conocida como la “Gran Recesión Española” (Fernández, 2016; Maqueda et al., 2021). Por ese entonces, se celebraron en España las Elecciones Generales, siendo los partidos mayoritarios en ese momento el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) y el Partido Popular (PP), presididos por D. José Luis Rodríguez Zapatero y D. Mariano Rajoy, respectivamente. Ambos coincidieron con la promesa de suprimir el IP, alegando en sus programas electorales que se trataba de un impuesto que, tras 30 años de vigencia, se había quedado obsoleto (PSOE & PP, 2008). Finalmente, el vencedor de estas elecciones fue el partido socialista, que, cumpliendo con su promesa electoral aprobó la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Esta ley aducía que el IP había perdido la capacidad de alcanzar eficazmente los objetivos para los que fue creado, por lo que se modificó el artículo 33 de la LIP (art. 3 Ley 4/2008), fijando una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra, lo que supuso su eliminación en la práctica, aunque sin derogar la ley, y suprimiendo la obligación de presentar declaración (De Pablos Escobar,

2009; Gómez de la Torre del Arco, 2012). Para justificar esta decisión, el PSOE manifiesta en su programa electoral que se trata de un impuesto que esencialmente grava el ahorro de las familias de rentas medias y que los tipos que se aplican son los más elevados del mundo. A todo ello, Cesar García Novoa (2007) añade que “el IP tiene una potencialidad recaudatoria tan escasa que no justifica su presencia en el sistema tributario estatal”. En la Tabla 2 se confirma dicha premisa, ya que, en comparación con otros tres de los tributos más importantes del sistema tributario español, el IP es, con creces, el impuesto con menos peso en la recaudación estatal.

Tabla 2. Capacidad recaudatoria del IP

Impuesto	Ingresos tributarios brutos (en miles de euros)					
	2006		2007		2008	
	Recaudación	%	Recaudación	%	Recaudación	%
IRPF	73.576.571	33,23	84.310.685	33,72	85.158.758	37,42
IS	41.881.943	18,92	49.477.622	19,79	33.936.536	14,91
IVA	79.722.022	36,01	87.139.588	34,85	80.000.488	35,15
IP	41.681	0,02	47.317	0,02	52.270	0,02
Total general	221.413.824	100	250.038.828	100	227.588.871	100

Fuente: *Elaboración propia a partir de datos del Informe Anual de Recaudación Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2008)*

En último lugar, en 2011, el gobierno de Rodríguez Zapatero emitió el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, fundamentándose en “la necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo”, tal y como se declara en la Exposición de Motivos. Este restablecimiento se estableció únicamente para los ejercicios 2011 y 2012, aunque la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, prevé también su aplicación para el ejercicio 2013, prorrogándose anualmente hasta la actualidad (Cayón Galiardo, 2011; Lacorte Sentenach, 2011).

No es hasta 2021, con la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado a través de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, cuando el legislador otorgó al IP un carácter indefinido, sin necesidad de restablecerlo anualmente. Citando textualmente los presupuestos, “en el IP son dos las medidas que se introducen, la elevación del tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa y el mantenimiento con carácter indefinido de su gravamen, ambas para contribuir a la consolidación de las finanzas públicas”. Para ello, se derogó el artículo único del ya mencionado Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de noviembre.

Ahora bien, a pesar de su carácter indefinido, como ha sido destacado reiteradamente por la literatura, la imposición sobre la riqueza en España presenta deficiencias y por ello parece necesaria una reforma. En concreto, Durán Cabré y Esteller Moré (2014) consideran que el IP debería suprimirse dada la dificultad para solventar los problemas que se derivan de él: la elevada elusión fiscal, el bajo cumplimiento fiscal y las reglas de valoración de los elementos que forman parte del patrimonio, que generan desigualdades por la falta de homogeneidad en los criterios de valoración (Durán Cabré y Esteller Moré, 2007; Schnellenbach, 2012).

3. ASPECTOS BÁSICOS DEL IP: ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

De forma resumida, y en tanto en cuanto resulta interesante para entender el tema abordado por el presente TFG, se examina el esquema de liquidación del impuesto objeto de estudio, que es el que se presenta en la Tabla 3. A continuación, se irán explicando los elementos esenciales que lo componen a partir de lo dispuesto en la legislación vigente.

Tabla 3. Esquema de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio

Hecho imponible = Patrimonio Bruto (Valor total de los bienes y derechos no exentos)
(-) Deudas deducibles
(=) Base Imponible (BI) (Patrimonio Neto)
(-) Reducción por mínimo exento
(=) Base liquidable (BL) (Patrimonio Neto sujeto a gravamen)
(X) Tipo aplicable según la escala de gravamen
(=) Cuota íntegra (CI)
(-) Reducción por límite conjunto con el IRPF
(-) Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero
(-) Bonificación Ceuta y Melilla
(-) Bonificaciones y deducciones autonómicas
(=) Cuota resultante (CR)

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

3.1. HECHO IMPONIBLE

Tal y como establece el artículo 3 de la LIP, el hecho imponible que marca el nacimiento de la obligación tributaria es la titularidad del sujeto pasivo de bienes y derechos de carácter económico en el momento del devengo. Es imprescindible subrayar que, siendo el momento de devengo del impuesto el 31 de diciembre de cada año (artículo 29 LIP), únicamente podrán ser objeto de gravamen el patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo a esa fecha.

Ahora bien, la LIP, en su artículo 4, considera que existen determinados bienes y derechos que deben quedar exentos de este impuesto²:

- a) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.
- b) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.
- c) Los objetos de arte y antigüedades descritos por la Ley.

² Para más información acudir a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- d) El ajuar doméstico (efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular).
- e) Los derechos de contenido económico, entre los que se encuentran los relativos a los planes de pensiones, las primas satisfechas a los planes de previsión de asegurados, las aportaciones realizadas a los planes de previsión social empresarial, las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, las primas satisfechas a los seguros privados y las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales.
- f) Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras pertenezcan al autor, y respecto a la propiedad industrial que no estén afectos a actividades empresariales.
- g) Los valores pertenecientes a no residentes que estén exentos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.
- h) Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre y cuando ésta se ejerza de manera habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.
- i) La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones estipuladas en el artículo 4 de la LIP.
- j) La vivienda habitual del contribuyente hasta un importe máximo de 300.000 euros. Para Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el importe máximo será de 400.000 euros para los dos primeros TT.HH. y 300.000 euros para el tercero. En lo que respecta a la Comunidad Foral de Navarra, la exención disminuye hasta un máximo de 250.000 euros (REAF, 2023).

Cuando la LIP habla de sujeto pasivo, diferencia aquellos que lo son por obligación personal de los que lo son por obligación real. La primera categoría hace referencia a las

personas físicas que tienen su residencia habitual en el territorio español³, a los cuales se les exige el impuesto por la totalidad de su patrimonio, independientemente de donde se hallen o puedan ejercitarse los bienes y derechos, respectivamente. Por su parte, será sujeto pasivo por obligación real cualquier otra persona física que no tenga residencia habitual en España, pero cuyos bienes y derechos se hallen o pueden ejercitarse en territorio español. En este último caso, el impuesto se exige única y exclusivamente por estos bienes y derechos del sujeto pasivo. Por lo tanto, sólo podrán ser sujetos pasivos las personas físicas, quedando al margen las personas jurídicas (Vega Borrego, 2007).

3.2. BASE IMPONIBLE

Conforme al artículo 9 de la LIP, la base imponible es la diferencia entre “el valor de los bienes y derechos titularidad del sujeto pasivo (que no se hallen exentos), y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes y derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo”. En la Tabla 4 puede observarse qué bienes y derechos componen el patrimonio bruto del sujeto pasivo. Además, es preciso señalar que, cuando el sujeto pasivo contribuya a este impuesto por obligación real, únicamente serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que se encuentren en territorio español.

³ Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Tabla 4. Determinación de la Base Imponible

<p>(+) PATRIMONIO BRUTO: BIENES Y DERECHOS</p> <ul style="list-style-type: none"> Bienes inmuebles Bienes y derechos afectos a actividades económicas Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuenta Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad Seguros de vida Rentas temporales o vitalicias Vehículos, joyas, pieles de carácter suntuario, embarcaciones y aeronaves Objetos de arte y antigüedades Derechos reales de uso y disfrute (excepto los que recaigan sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo) Concesiones administrativas Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial Opciones contractuales Monedas virtuales Demás bienes y derechos de contenido económico <p>(-) DEUDAS DEDUCIBLES</p>
<p>= PATRIMONIO NETO / BASE IMPONIBLE</p>

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Respecto a los métodos de determinación de la base imponible, la LGT establece en su artículo 50 tres métodos de estimación: el directo, el objetivo y el indirecto. Con carácter general, en virtud del artículo 26 de la LIP, para determinar la base imponible del IP será de aplicación el método de estimación directa, el cual consiste en el uso de las declaraciones, documentos y datos presentados y consignados en los libros y registros, así como de otros documentos, justificantes y datos que tengan relación con la obligación tributaria. En otras palabras, se basa en el uso de datos reales de los contribuyentes. No obstante, cuando la Administración Tributaria no disponga de los datos necesarios para determinar la base imponible por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de la LGT será aplicable, subsidiariamente, el método de estimación indirecta. Se trata de

un método indiciario y para determinar la base imponible se hará uso de los medios descritos en el artículo 53.2 de la LGT (Camarena Gutiérrez, 2009).

Por último, cabe mencionar que para cuantificar el valor de los bienes y derechos que se tendrán en cuenta para calcular la base imponible existen unas reglas de valoración tipificadas en los artículos 10 a 24 de la LIP. De igual manera, el artículo 25 de la LIP establece las reglas de valoración de las deudas.

3.3. BASE LIQUIDABLE

Tal y como se puede observar en la Figura 1, la base liquidable es el resultado de reducir la base imponible por el importe en concepto de mínimo exento aprobado por cada Comunidad Autónoma. Por el artículo 28.2 de la LIP, en caso de que este mínimo exento no se encuentre regulado, la base imponible se reducirá en 700.000 euros. Este mínimo exento será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal y sujetos pasivos que contribuyan por obligación real (AEAT, 2023).

Figura 1. Cálculo de la base liquidable



Fuente: *Elaboración propia*

Como ya se ha mencionado anteriormente, en virtud del artículo 2 de la LIP, las Comunidades Autónomas pueden fijar un mínimo exento diferente al general gracias a que se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (artículos 25 y 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias).

Por lo tanto, en términos generales, el mínimo exento aplicable en 2023 para los contribuyentes del IP es de 700.000 euros, salvo para las siguientes Comunidades Autónomas (esta información se ofrece en el Manual Práctico de Patrimonio redactado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para 2023): Andalucía, Aragón,

Cataluña, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Comunidad Valenciana y Extremadura (ver Tabla 5).

Tabla 5. Excepciones al mínimo exento general por Comunidades Autónomas

Comunidad Autónoma	Mínimo exento por Comunidad Autónoma (≠ 700.000 euros)
Andalucía	Con carácter general: 700.000 euros
	Para contribuyentes con grado de discapacidad: <ul style="list-style-type: none"> ● Entre el 33%-65%: 1.250.000 euros ● Igual o superior al 65%: 1.500.000 euros
Aragón	700.000 euros (en 2022 era de 400.000 euros)
Cataluña	500.000 euros
Comunidad Autónoma de la Región de Murcia	3.700.000 euros (para los ejercicios 2023 y 2024)
Comunidad Valenciana	Con carácter general: 500.000 euros
	<ul style="list-style-type: none"> ● Contribuyentes con discapacidad psíquica, con grado de discapacidad \geq 33%: 1.000.000 euros ● Contribuyentes con discapacidad física o sensorial, con grado de discapacidad \geq 65%: 1.000.000 euros
Extremadura	Con carácter general: 500.000 euros
	Contribuyentes con grado de discapacidad: <ul style="list-style-type: none"> ● Entre el 33%-50%: 600.000 euros ● Entre el 50%-65%: 700.000 euros ● Igual o superior al 65%: 800.000 euros

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tal y como se ha referenciado al comienzo del trabajo, el IP se aplica en el territorio nacional sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, esto es, los TT.HH. del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, que cuentan con una regulación propia. Así pues, a estos territorios les corresponde el mínimo exento que se presenta en la Tabla 6.

Tabla 6. Mínimo exento en el Régimen Foral

Comunidad Autónoma		Mínimo exento
Territorios Históricos del País Vasco	Álava / Araba	800.000 euros
	Vizcaya / Bizkaia	800.000 euros
	Guipúzcoa / Gipuzkoa	700.000 euros
Comunidad Foral de Navarra		550.000 euros

Fuente: *Elaboración propia a partir de la legislación foral.*

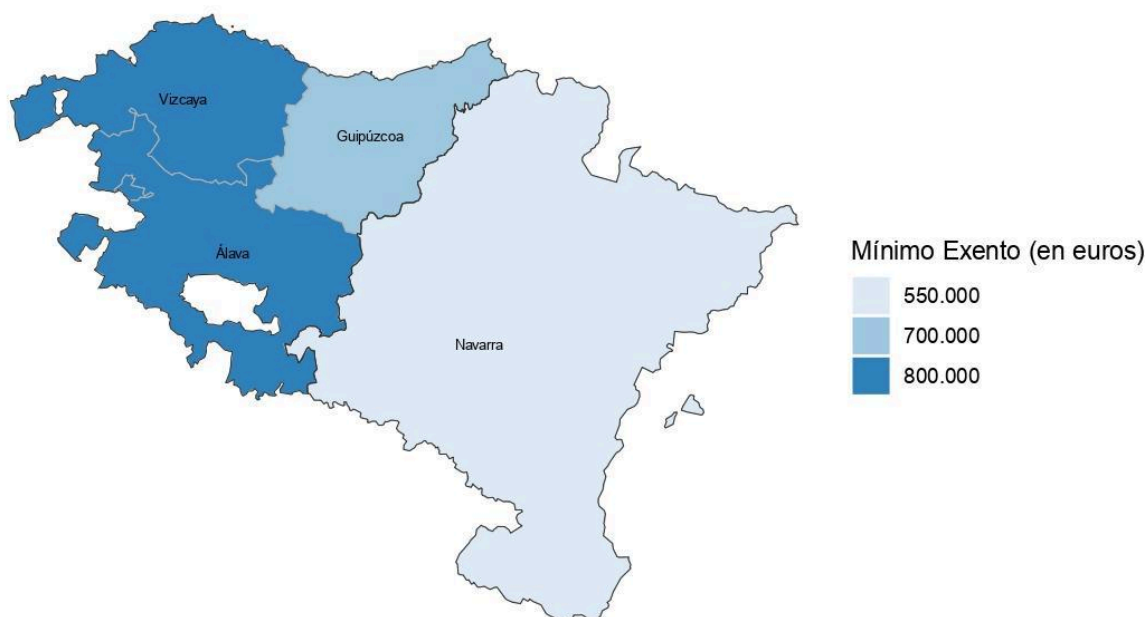
A continuación, se incluyen dos mapas (Figura 2 y Figura 3) que ilustran de manera visual las variaciones territoriales existentes en lo relativo al mínimo exento que se aplica al IP en España. Para elaborar los mapas se han empleado los paquetes *mapSpain* (Hernangomez, 2024), *ggplot2* (Wickham, 2016) y *RcolorBrewer* (Neuwirth, 2022) del *software R* (R Core Team, 2021). La Figura 2 muestra por colores los diferentes mínimos exentos aplicables dentro del Régimen Común, mientras que la Figura 3 se centra en el Régimen Foral, esto es, País Vasco y Navarra. Resulta necesario distinguir entre ambos regímenes ya que, como se menciona en el párrafo precedente, el Régimen Foral cuenta con su propia normativa.

Figura 2. Mapa Mínimo Exento Régimen Común



Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Figura 3. Mapa Mínimo Exento Régimen Foral



Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

3.4. CUOTA ÍNTEGRA

Al igual que sucede con el mínimo exento, las Comunidades Autónomas también pueden asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen a aplicar. Por lo tanto, como regla general, el tipo de gravamen a aplicar sobre la base liquidable para obtener la cuota íntegra será el establecido por cada Comunidad Autónoma (artículo 30 LIP). Ahora bien, en defecto de regulación específica, la base liquidable del impuesto será gravada al tipo estatal, tal y como se refleja en la siguiente tabla.

Tabla 7. Escala de gravamen estatal

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,20%
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30%
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50%
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90%
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30%
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70%
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10%
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Ley 19/1991 sobre el IP (artículo 30)*

3.4.1. Tipo de gravamen del IP según la Comunidad Autónoma

Una vez más, la Agencia Estatal de Administración Tributaria recoge un listado de las Comunidades Autónomas que han fijado su propia escala de gravamen. En 2023, los tipos impositivos aplicados por las Comunidades Autónomas que no siguen la escala estatal han sido los siguientes (ver Tablas 8 a 16).

Tabla 8. Escala de gravamen de Andalucía

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.150,00	0,20%
167.150,00	334,30	167.100,00	0,30%
334.250,00	835,60	334.250,00	0,50%
668.500,00	2.506,85	668.500,00	0,90%
1.337.000,00	8.523,35	1.337.000,00	1,30%
2.674.000,00	25.904,35	2.674.000,00	1,70%
5.348.000,00	71.362,35	5.348.000,00	2,10%
10.696.000,00	183.670,35	En adelante	2,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tabla 9. Escala de gravamen del 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%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tabla 10. Escala de gravamen de las Islas Baleares

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	179.472,04	0,28%
170.472,04	477,32	170.465,00	0,41%
340.937,04	1.176,23	340.932,71	0,69%
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24%
1.336.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79%
2.727.479,00	36.543,30	2.727.479,00	2,35%
5.454.958,00	100.639,06	5.454.957,99	2,90%
10.909.915,99	258.832,84	En adelante	3,45%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)

Tabla 11. Escala de gravamen de Cantabria

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,24%
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36%
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61%
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09%
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57%
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06%
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54%
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)

Tabla 12. Escala de gravamen de Cataluña

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,210%
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315%
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525%
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945%
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365%
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785%
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205%
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,750%
20.000.000,00	448.713,93	En adelante	3,480%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)

Tabla 13. Escala de gravamen de Extremadura

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,30%
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45%
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75%
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35%
1.336.999,51	12.785,04	1.336.999,50	1,95%
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55%
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15%
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tabla 14. Escala de gravamen de Galicia

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,20%
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30%
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50%
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90%
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30%
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70%
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10%
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tabla 15. Escala de gravamen de la Región de Murcia

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,24%
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36%
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,60%
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08%
1.336.999,51	10.228,03	1.336.999,50	1,56%
2.673.999,01	31.085,22	2.673.999,02	2,04%
5.347.998,03	85.634,80	5.347.998,03	2,52%
10.695.996,06	220.404,35	En adelante	3,00%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

Tabla 16. Escala de gravamen de la Comunidad Valenciana

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	167.129,45	0,25%
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37%
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62%
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12%
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62%
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12%
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62%
10.695.996,06	229.061,43	En adelante	3,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

3.4.2. Tipo de gravamen del IP en el Régimen Foral

En lo relativo al Régimen Foral, las escalas de gravamen que se recogen en las respectivas normas forales son las de las Tablas 17 a 19. Ahora bien, antes de ver las tablas, es preciso hacer un matiz en el caso de Navarra, pues la Tabla 19 (*Escala de gravamen en Navarra*), no es íntegramente la que se presenta en la Ley Foral 13/1992 del Impuesto sobre el Patrimonio. Esto se debe a que en 2022 se aprobó la Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. A través de esta ley se introdujo, para 2022 y 2023, un nuevo tramo a partir de una base liquidable de 11.003.784,50€. Esta medida ha sido prorrogada para 2024 a través de la Ley Foral 22/2023, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (Cuatrecasas, 2023). Como mencionaremos más adelante, esta medida fue adoptada para que los contribuyentes con domicilio fiscal en Navarra aporten lo que les hubiera correspondido pagar en el ITSGF (Gobierno de Navarra, 2022; Garrigues, 2023).

Tabla 17. Escala de gravamen en Bizkaia

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	800.000	0,20%
800.000	1.600	800.000	0,60%
1.600.000	6.400	1.600.000	1,00%
3.200.000	22.400	3.200.000	1,50%
6.400.000	70.400	6.400.000	1,75%
12.800.000	182.400	En adelante	2,00%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Norma Foral 2/2013*

Tabla 18. Escala de gravamen en Araba y Gipuzkoa

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	200.000	0,20%
200.000	400	200.000	0,30%
400.000	1.000	400.000	0,50%
800.000	3.000	800.000	0,90%
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30%
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70%
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10%
12.800.000	219.800	En adelante	2,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Norma Foral 2/2018 y Norma Foral 9/2013*

Tabla 19. Escala de gravamen en Navarra

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	155.511,88	0,16%
155.511,88	248,82	155.511,88	0,24%
311.023,76	622,04	311.023,76	0,40%
622.047,53	1.866,13	622.047,53	0,72%
1.244.095,06	6.344,87	1.244.095,06	1,04%
2.488.190,11	19.283,46	2.488.190,11	1,36%
4.976.380,22	53.122,84	4.976.380,22	1,68%
9.952.760,45	136.726,02	1.051.024,05	2,00%
11.003.784,50	157.746,50	En adelante	3,50%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Ley Foral 13/1992 y Ley Foral 22/2023*

3.5. CUOTA RESULTANTE

La cuota resultante es el importe final a pagar por el contribuyente y este se calcula aplicando a la cuota íntegra las siguientes cuatro partidas: límite de la cuota íntegra, impuestos satisfechos en el extranjero, bonificaciones de la cuota en Ceuta y Melilla y bonificaciones y deducciones autonómicas.

Antes de pasar a hablar de cada una de estas partidas, es preciso señalar que, de conformidad con el artículo 37 de la LIP, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración cuando su cuota tributaria resulte a ingresar. También deberán hacerlo cuando el valor de sus bienes y derechos sea superior a 2.000.000 euros.

3.5.1. Reducción por límite conjunto con el IRPF

Respecto al límite de la cuota íntegra, aplicable exclusivamente a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, la suma de la cuota íntegra del IP y las cuotas del IRPF (cuota íntegra general y cuota íntegra del ahorro) no podrá exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF (artículo 31 de la LIP). En caso de que exceda del límite, se procederá a reducir la cuota íntegra del IP hasta alcanzar el 60%, sin que la reducción pueda ser superior al 80% de la cuota íntegra de dicho impuesto.

En lo que respecta a los territorios forales, tanto para los TT.HH. del País Vasco como para la Comunidad Foral de Navarra, la cuota íntegra del IP junto con la del IRPF no podrá exceder, para los contribuyentes por obligación personal, del 65% de la suma de la base imponible general y del ahorro del IRPF.

3.5.2. Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero

Esta deducción tiene lugar para evitar la doble imposición internacional, que tiene lugar cuando un mismo contribuyente es residente, a efectos fiscales, en dos países (Fernández de la Cigoña, 2017). En virtud del artículo 32 de la LIP, en el que se regulan los impuestos satisfechos en el extranjero, “por razón de los bienes que radiquen y los derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España”, se deducirá de la cuota íntegra la cantidad menor entre el importe efectivo de lo satisfechos en el extranjero y el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte liquidable gravada en el extranjero. En este sentido, la Agencia Tributaria entiende por

tipo medio efectivo de gravamen (TMG) el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota íntegra obtenida por la base liquidable, que se expresará con dos decimales.

$$\text{TMG} = (\text{Cuota íntegra} \div \text{Base liquidable}) \times 100$$

3.5.3. Bonificación Ceuta y Melilla

Asimismo, con razón del artículo 33 de la LIP, los residentes en Ceuta y Melilla tendrán a su disposición una bonificación del 75% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes situados y derechos que debieran ejercitarse o cumplirse en dichos territorios. Tal y como establece la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023), la parte de la cuota sobre la que se aplica la bonificación puede calcularse dividiendo el valor neto (VN) de los bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla entre la base imponible y multiplicando dicho cociente por la cuota íntegra. Es decir:

$$(\text{VN} \div \text{Base imponible}) \times \text{Cuota íntegra}$$

Como regla general, esta bonificación no se aplicará a los no residentes en dichas Ciudades, salvo en lo referente a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas plazas, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en ellas.

3.5.4. Bonificaciones y deducciones autonómicas

En último lugar, es preciso señalar que, al ser un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, éstas tienen la posibilidad de regular deducciones y bonificaciones propias (artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre). Ahora bien, estas deducciones y modificaciones deberán ser compatibles con las establecidas a nivel estatal y, en ningún caso, suponer una modificación de estas últimas.

Siguiendo lo establecido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023), las Comunidades Autónomas que, para 2023, han decidido aprobar alguna bonificación o deducción son las siguientes: Andalucía, Aragón, Cataluña, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid, Principado de Asturias y Región de Murcia (ver Tabla 20). En lo

que respecta a las comunidades en régimen foral (País Vasco y Navarra), la normativa foral no regula ninguna bonificación y/o deducción adicional para estos territorios.

Tabla 20. Bonificaciones y deducciones autonómicas

Comunidad Autónoma	Bonificaciones	Deducciones
Andalucía	El contribuyente puede elegir entre 2 bonificaciones: <ul style="list-style-type: none"> Diferencia entre total de CI del IP y de la CI del ITSGF. 100% de la cuota minorada⁴. 	—
Aragón	99% de la cuota minorada.	—
Cataluña	<u>Bonificación de patrimonios protegidos de las personas con discapacidad: 99%</u> de la cuota minorada. <u>Bonificación de propiedades forestales: 95%</u> de la cuota que corresponda a propiedades forestales.	—
Galicia	50% de la cuota minorada.	<u>Por creación de nuevas empresas: 75%</u> de la cuota correspondiente (límite máximo 4.000€). <u>Por inversión en empresas agrarias: 100%</u> de la cuota. <u>Por afectación de terrenos rústicos a explotación agraria y arrendamiento rústico: 100%</u> de la cuota. <u>Por afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos: 100%</u> de la cuota. <u>Por participación en fondos propios de entidades que explotan bienes inmuebles en centros históricos: 100%</u>

⁴ La cuota minorada es el resultado de restar a la cuota íntegra las deducciones y bonificaciones que procedan (Agencia Tributaria de Cataluña, 2024).

		de la cuota. <u>Por incorporación de bienes y derechos a instrumentos de movilización de las tierras agrarias de Galicia: 100%</u> de la cuota.
Extremadura	100% de la cuota minorada.	—
Islas Baleares	90% de la cuota minorada.	—
La Rioja	—	<u>Por aportaciones a la constitución y ampliación de la dotación a fundaciones de la Comunidad: 25%</u> del valor de la aportación.
Madrid	100% de la cuota minorada.	—
Principado de Asturias	99% de la cuota minorada.	—
Región de Murcia	—	<u>Por aportaciones a proyectos de interés público regional: 100%</u> del dinero destinado a estos proyectos.

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023)*

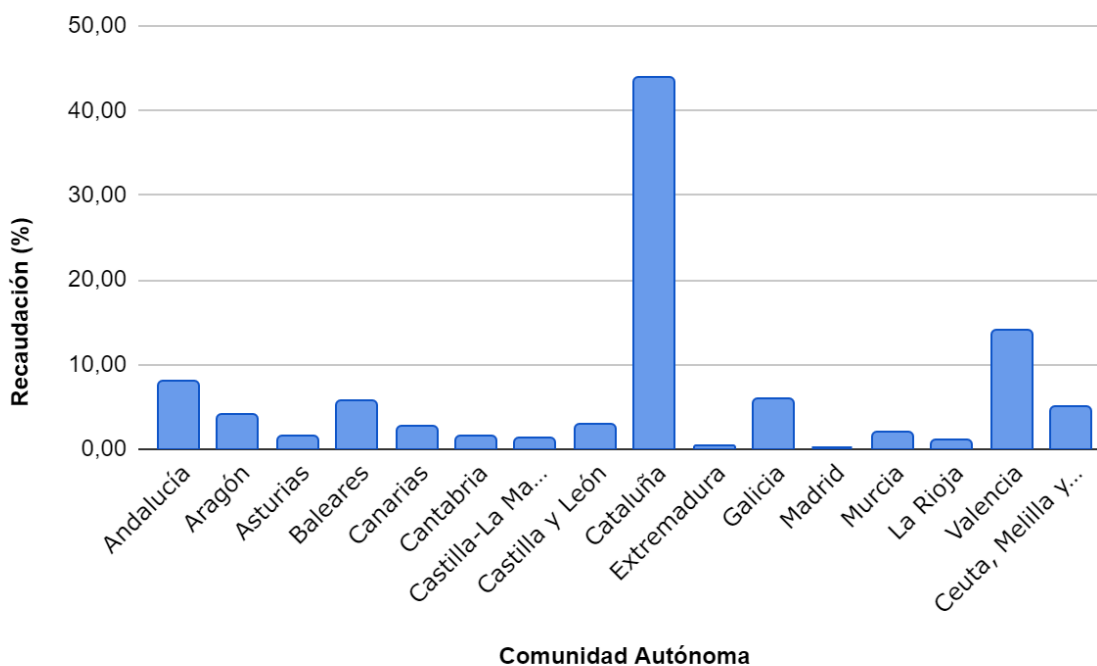
Resulta de gran interés conocer qué CC.AA. han renunciado a recaudar el IP mediante la aplicación de bonificaciones totales o parciales ya que, como se comprobará más adelante en el apartado 4.1 (Tabla 26), serán precisamente estas las que más recauden en el ITSGF. A continuación, con los últimos datos disponibles, relativos a los ejercicios 2020 y 2021, puede observarse, en la Tabla 21 y Figura 4, la recaudación generada por el IP, que servirá de apoyo para el análisis de la recaudación del ITSGF. El caso más destacable es el de la Comunidad de Madrid, que en 2020 y 2021 contaba también con una bonificación del 100%, razón por la cual, a pesar de contar con un total de 19.508 y 20.030 declarantes respectivamente, los declarantes con cuota y la recaudación suman cero. De haber existido el ITSGF para estos ejercicios, podría haberse apreciado cómo Madrid habría sido la comunidad con más recaudación en el ITSGF. En lo referente al régimen foral, no se han encontrado datos numéricos que reflejen el nivel de recaudación generado por el impuesto.

Tabla 21. Recaudación IP durante los ejercicios 2020-2021

Comunidad Autónoma	Ejercicio 2020				Ejercicio 2021			
	N.º declarantes	Declarantes con cuota	Recaudación (€)	%	N.º declarantes	Declarantes con cuota	Recaudación (€)	%
Andalucía	18.997	16.785	93.341.766	7,75	19.834	17.764	107.525.251	7,95
Aragón	14.812	14.515	48.395.314	4,02	15.787	15.517	55.174.508	4,08
Asturias	3.656	3.417	19.527.918	1,62	3.930	3.704	20.597.357	1,52
Baleares	8.484	8.130	68.077.053	5,66	8.903	8.561	77.607.126	5,74
Canarias	6.584	5.768	32.403.974	2,69	6.782	5.961	37.161.458	2,75
Cantabria	2.969	2.857	15.675.199	1,30	3.035	2.959	19.681.730	1,46
Castilla-La Mancha	3.850	3.598	14.323.396	1,19	3.929	3.695	16.140.994	1,19
Castilla y León	7.607	7.167	33.437.961	2,78	7.683	7.271	40.314.891	2,98
Cataluña	82.465	80.150	546.558.340	45,41	85.876	83.482	593.727.687	43,91
Extremadura	1.243	1.199	5.300.574	0,44	1.284	1.242	5.908.921	0,44
Galicia	8.242	7.646	66.607.582	5,53	8.559	7.956	79.133.580	5,85
Madrid	19.508	0	0	0,00	20.030	0	0	0,00
Murcia	4.454	4.082	27.222.652	2,26	4.519	4.154	27.774.361	2,05
La Rioja	2.454	2.337	14.575.319	1,21	2.482	2.384	15.430.791	1,14
Valencia	23.892	22.633	156.372.632	12,99	27.615	26.596	188.391.938	13,93
Ceuta, Melilla y no residentes	9.774	9.329	61.894.291	5,14	11.119	10.529	67.710.914	5,01
Total	218.991	189.613	1.203.713.969	100	231.367	201.775	1.352.281.507	100

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2021)*

Figura 4. Recaudación (%) por Comunidad Autónoma del IP en 2021



Fuente: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2021)*

4. EL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (ITSGF)

4.1. INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEL ITSGF Y ESTRUCTURA

El 29 de septiembre de 2022 el Gobierno de coalición formado por el grupo socialista y Unidas Podemos, presentó un plan de Medidas Fiscales con el fin de combatir la inflación y aumentar la recaudación. Para ello, se creó, entre otros, el ITSGF bajo el amparo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimiento financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican algunas normas tributarias (Suárez & Flores, 2022; Cifuentes et al, 2023).

Se trata de un impuesto cuyo objeto consiste en gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas que sean superiores a 3.000.000 de euros. Este nuevo impuesto tiene dos finalidades principalmente: una recaudatoria y otra armonizadora. En primer lugar, con este impuesto se pretende aumentar la recaudación en estos tiempos de crisis energética y de inflación, para lo que se exige a los contribuyentes con mayor capacidad económica un esfuerzo mayor. En los términos establecidos en la ley, se exige

“una muestra de solidaridad de las grandes fortunas”. La segunda finalidad tiene como propósito disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio entre las CC.AA. que han bonificado total o parcialmente el IP y aquellas que no lo han hecho (AEDAF, 2023).

El ITSGF se programa como un impuesto con carácter estatal, directo, de naturaleza personal, periódico, progresivo y complementario del IP, con el cual comparte los principales aspectos de su estructura. Además, a diferencia del IP, no es susceptible de cesión a las CC.AA. Por lo tanto, el ITSGF coincide con el IP tanto en su ámbito territorial, como en las exenciones, sujetos pasivos, base imponible y liquidable, mínimo exento general (recordar que la base liquidable, como norma general, se reducía en 700.000 euros, devengo (a 31 de diciembre de cada año), tipos de gravamen aplicables y límite de la cuota íntegra. La diferencia principal reside en la cuantía del hecho imponible, ya que el ITSGF únicamente grava los patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros. Ahora bien, también hay que destacar que, al tratarse de un impuesto no cedido a las CC.AA., estas no pueden establecer deducciones y bonificaciones adicionales a las estatales (De Portillo, 2022; AEDAF, 2023).

En lo que respecta al carácter complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, el preámbulo de la Ley 38/2022 establece que éste se consigue en el ITSGF mediante la deducción en la cuota del ITSGF, además de las deducciones y bonificaciones del IP, la cuota efectivamente satisfecha en el IP, evitando así la doble imposición (AEDAF, 2023). Es decir, los sujetos pasivos únicamente verán gravada la parte de su patrimonio que no haya sido gravada. En la siguiente tabla se pueden observar las diferencias y similitudes del esquema de liquidación entre el IP y el ITSGF.

Tabla 22. Esquema de liquidación del IP y del ITSGF

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN	
Impuesto sobre Patrimonio (IP)	Impuesto sobre Grandes Fortunas (ITSGF)
+ Valor bienes y derechos del sujeto pasivo (no exentos) - Deudas deducibles	+ Valor bienes y derechos del sujeto pasivo (no exentos) - Deudas deducibles
= Base Imponible (BI)	= Base Imponible (BI)
- Mínimo exento: 700.000€ o el de CC.AA.	- Mínimo exento: 700.000€ ⁵
= Base Liquidable (BL)	= Base Liquidable (BL)
x Tipo de gravamen aplicable (Ley o CC.AA.)	x Tipo de gravamen aplicable (Ley)
= Cuota Íntegra (CI)	= Cuota Íntegra (CI)
- Reducción por límite con el IRPF - Deducción por impuestos satisfechos en extranjero - Bonificación Ceuta y Melilla - Bonificaciones y deducciones autonómicas	- Reducción por límite con el IRPF + IP - Deducción por impuestos satisfechos en extranjero - Bonificación Ceuta y Melilla - Deducción cuota a pagar de IP
= Cuota Resultante / Cuota a pagar de IP	= Cuota Resultante / Cuota a pagar ITSGF

Fuente: *Elaboración propia a partir del Boletín Oficial del Estado*

En lo relativo al límite de la cuota íntegra, se observa que en el ITSGF se debe tener en cuenta también el IRPF. Y es que, la cuota íntegra del ITSGF, junto con las cuotas íntegras del IRPF y del IP, no pueden rebasar, para los contribuyentes por obligación personal, el 60% de la suma de las bases imponibles del primero. Además, como ocurría en el IP, cuando la suma de las cuotas de los tres impuestos exceda el límite señalado, se reducirá la cuota del ITSGF hasta el límite indicado, sin que dicha reducción pueda superar el 80% (AEDAF, 2023). La normativa foral no difiere de la estatal en este aspecto.

Lo curioso del ITSGF es que, para asegurar que el esfuerzo solidario se exija exclusivamente a los sujetos pasivos con un patrimonio significativo, esto es, con una gran fortuna, los primeros 3.000.000 de euros se gravan a un tipo 0, tal y como se expone en la Ley 38/2022. Dicho esto, la base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente tabla:

⁵ El mínimo exento del ITSGF para los territorios forales se corresponde con el establecido para el IP.

Tabla 23. Escala de gravamen del ITSGF en territorio común

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	3.000.000	0,00
3.000.000	0,00	2.347.998,03	1,70
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,10
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,50

Fuente: *Elaboración propia a partir de datos de la Ley 38/2022*

Como se ha venido reiterando a lo largo del trabajo, los TT.HH. del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra cuentan con normativa propia que regula el IP. Lo mismo ocurre con el ITSGF, de manera que la escala de gravamen correspondiente a los TT.HH. del País Vasco es la que puede observarse en las Tablas 24 y 25. En cuanto a Navarra, esta no cuenta como tal con una normativa específica para el ITSGF, sino que, como se mencionó en el apartado 3.4.2 sobre el *Tipo de gravamen del IP en el Régimen Foral*, en 2022 se aprobó una ley foral a través de la cual se incluye un nuevo tramo para las grandes fortunas de más de 11 millones de euros, tal y como puede observarse en la Tabla 19.

Tabla 24. Escala de gravamen del ITSGF en Álava y Gipuzkoa

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
3.200.000	0,00	3.200.000	1,70
6.400.000	54.400	6.400.000	2,10
12.800.000	188.800	1.700.000	2,50
14.500.000	231.300	En adelante	3,50

Fuente: *Elaboración propia a partir de datos de la Norma Foral 23/2023 y Norma Foral 3/2023*

Tabla 25. Escala de gravamen del ITSGF en Bizkaia

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
3.200.000	0,00	3.200.000	1,50
6.400.000	48.000	6.400.000	1,75
12.800.000	160.000	1.700.000	2,00
14.500.000	194.000	En adelante	3,50

Fuente: *Elaboración propia a partir de datos de la Norma Foral 9/2023*

Antes de analizar el ámbito temporal del impuesto, es necesario hacer una especial mención al hecho imponible del impuesto de los territorios forales. Pues, si bien es cierto que las tres normas forales establecen un umbral de 3.000.000 de euros para definir el hecho imponible, puede observarse que las escalas de gravamen gravan al contribuyente a partir de un umbral de 3.200.000 euros, todo ello una vez descontado el mínimo exento (800.000 euros en Álava y Bizkaia y 700.000 euros en Gipuzkoa). Dicho esto, se llega a la conclusión de que el “umbral efectivo” (sin descontar el mínimo exento) será de 4.000.000 de euros en Álava y Bizkaia y de 3.900.000 euros en Gipuzkoa (resultado de sumar al umbral de la escala de gravamen el mínimo exento correspondiente) (Cuatrecasas, 2023).

En cuanto a su ámbito temporal, el ITSGF se creó para un plazo de dos años desde su entrada en vigor, de manera que, al haberse aprobado su texto legislativo con anterioridad al 31 de diciembre, este impuesto sería aplicable durante los ejercicios 2022 y 2023 (Cuatrecasas, 2022). Ahora bien, el propio preámbulo de la Ley 38/2022 prevé la existencia de una cláusula de revisión para evaluar los resultados obtenidos al final de su vigencia y valorar su idoneidad para el mantenimiento o supresión del impuesto.

De hecho, para el año 2024, ya se ha producido una prórroga de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y del ITSGF, la cual se recoge en la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. Pero, además, la prórroga del ITSGF se ha establecido con carácter indefinido, en tanto en cuanto “no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica” (Garrigues, 2023; Suárez, 2023).

Para finalizar, el Ministerio de Hacienda y Función Pública publicó en 2023 una nota de prensa con el desglose territorial del ITSGF en régimen común. En la Tabla 26 y Figura 5 se muestran el número de declarantes del ITSGF por comunidad autónoma y la recaudación total efectuada por dicha comunidad. Como puede observarse, a nivel estatal, el ITSGF ha recaudado en 2023 un total de 623 millones de euros. De los 12.010 contribuyentes del impuesto, la gran mayoría corresponde a Madrid que, con 10.302

contribuyentes, ha recaudado 555 millones de euros. Le siguen Andalucía, con 865 contribuyentes, que ha recaudado un total de 29,7 millones, y Galicia que, con 91 contribuyentes, ha recaudado 9,8 millones de euros. Sólo Madrid aporta más del 88% de la recaudación y es que resulta que, si se compara la Tabla 20 sobre bonificación y deducciones autonómicas con la tabla que aparece a continuación, se puede comprobar que, además de ser estas tres CC.AA. las que cuentan con mayor número de grandes patrimonios, estas CC.AA. han bonificado al 100% (para el caso de Madrid y Andalucía) y al 50% (para el caso de Galicia) el IP. Por lo tanto, como para evitar la doble imposición los declarantes se descuentan del pago del ITSGF lo abonado en el IP, es lógico que la mayor parte de la recaudación se obtenga de los grandes patrimonios de aquellas CC.AA que han bonificado total o parcialmente el IP.

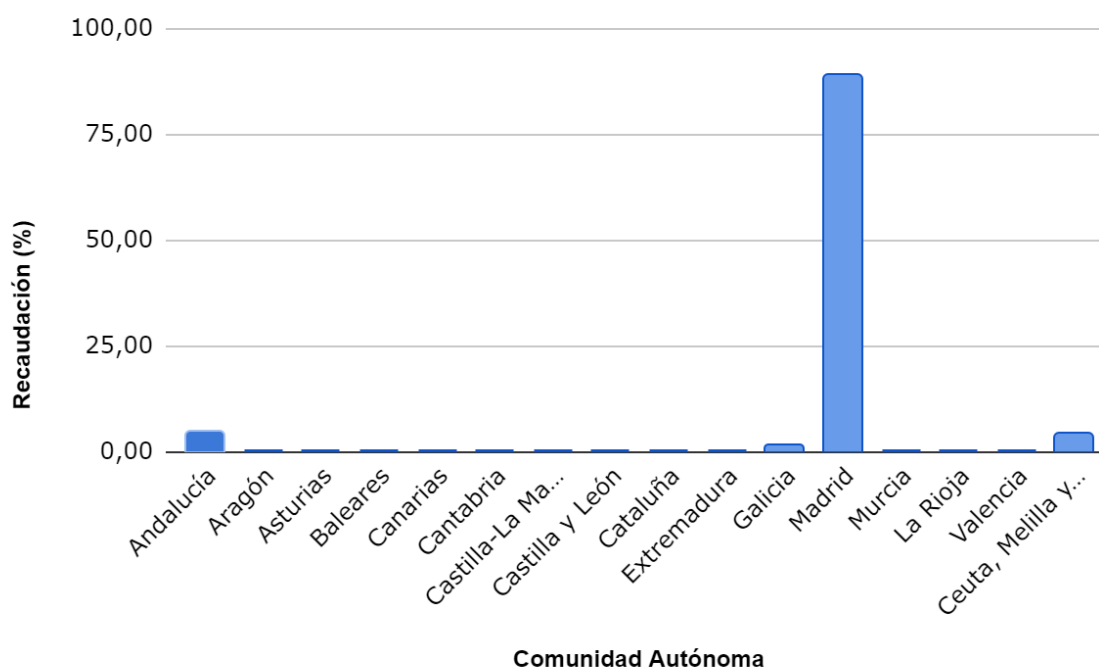
Tabla 26. Resultado declaración del ITSGF en 2023⁶

	Número de declarantes	Recaudación (millones €)	Recaudación (%)
Andalucía	865	29,7	4,76
Aragón	8	0,0	0,00
Asturias	10	0,1	0,02
Baleares	9	0,0	0,00
Canarias	3	0,0	0,00
Cantabria	9	0,4	0,06
Castilla-La Mancha	5	0,0	0,00
Castilla y León	5	0,0	0,00
Cataluña	322	0,2	0,03
Extremadura	4	0,0	0,00
Galicia	91	9,8	1,57
La Rioja	3	0,0	0,00
Madrid	10.302	555,0	88,99
Murcia	15	0,0	0,00
Valencia	17	0,2	0,03
Ceuta, Melilla y no residentes	342	26,2	4,20
Total	12.010	623,6	100

Fuente: *Elaboración propia a partir de la Nota de Prensa del Ministerio de Hacienda*

⁶ No se han encontrado datos sobre la recaudación del País Vasco y Navarra.

Figura 5. Recaudación (%) por Comunidad Autónoma del ITSGF en 2023



Fuente: *Elaboración propia a partir de la Nota de Prensa del Ministerio de Hacienda*

4.2. (IN)CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO

Como se ha venido señalando, recientemente ha entrado en vigor en España el ITSGF, un impuesto de carácter estatal, complementario al IP, que ha causado cierto revuelo. La crítica fundamental a este impuesto reside en su posible inconstitucionalidad, en primer lugar, por su forma de aprobación, y, en segundo lugar, por vulnerar los principios constitucionales de seguridad jurídica, no confiscatoriedad y de autonomía financiera de las CC.AA. (Cifuentes et al, 2023). Por ello, las principales CC.AA. afectadas por la introducción de este impuesto (Madrid, Andalucía y Galicia) presentaron en 2023 recursos de inconstitucionalidad frente al Tribunal Constitucional (Garrigues, 2024).

El Instituto de Estudios Económicos (en adelante, IEE) redactó, a mediados de 2023, con la colaboración de diversos catedráticos de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (entre ellos se encuentra D. Luis Manuel Alonso González, D. César García Novoa y D. Juan José Rubio Guerrero), un Informe donde se denuncia la inconstitucionalidad del impuesto principalmente por las razones que se expondrán a continuación. Ese mismo

año, y en los mismos términos, la Asociación Española de Asesores Fiscales (en los sucesivos, AEDAF) elaboró un informe sobre la adecuación a la Constitución del ITSGF.

En primer lugar, en lo que respecta a la forma de incorporación del ITSGF al ordenamiento jurídico, es factible alegar que es cuanto menos inusual. El nuevo impuesto se tramitó de manera urgente a través 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. Lo que se denuncia en el Informe del IEE es que su introducción en el sistema tributario español se ha producido sin el suficiente debate parlamentario y que, además, se ha incorporado a través de una enmienda a un proyecto normativo que nada tiene que ver con el impuesto aprobado. Este hecho va en contra de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 119/2011 y STC 136/2011), que en términos generales viene a decir que entre las enmiendas y los textos a enmendar debe existir una conexión y homogeneidad (también conocida como doctrina de la homogeneidad). Como parece evidente, no existe dicha relación entre el ITSGF y los gravámenes a la banca y a las empresas energéticas (Informe IEE, 2023). Ahora bien, posteriormente, la mención al ITSGF fue incluida en la propuesta de ley, de manera que habrá que esperar al dictamen del TC para comprobar si existe alguna conexión u homogeneidad (Bravo Virumbrales⁷, 2023).

En segundo lugar, se considera que el impuesto vulnera el principio de seguridad jurídica por su precipitada entrada en vigor (Martín, 2022). En un principio, se esperaba que este impuesto fuera de aplicación para los ejercicios 2023 y 2024. No obstante, el texto legal por el que se aprueba el ITSGF fue publicado en el BOE el 28 de diciembre de 2022 y entró en vigor al día siguiente con efectos retroactivos. Ello supone, a falta de dos días para el devengo del nuevo impuesto, una falta de previsibilidad para los ciudadanos y, principalmente, para aquellos contribuyentes que se verán afectados por poseer un patrimonio superior a los 3.000.000 de euros (Armentia, 2022; Informe IEE, 2023).

En tercer lugar, es necesario hacer referencia al principio de no confiscatoriedad, regulado en el anteriormente mencionado artículo 31.1 de la CE. Este principio supone la prohibición de imponer una carga tributaria o gravamen excesivo que comporte una

⁷ Letrado de la Comunidad de Madrid.

privación casi total de la riqueza del contribuyente (Trujillo, 2021). En opinión de los autores del Informe ya mencionado, el ITSGF reviste de un potencial carácter confiscatorio pues, aunque se establece un límite a la cuota íntegra del nuevo impuesto (la cuota íntegra del ITSGF, junto con la del IRPF y el IP, no podrá exceder del 60% de la suma de las rentas obtenidas por el contribuyente en el periodo fiscal y, en caso de superar dicho límite, la cuota del ITSGF se reducirá hasta alcanzar ese límite, sin que la reducción exceda del 80%), siempre se pagará una cuota mínima del ITSGF del 20% (Informe IEE, 2023). Además, se considera que tiene carácter confiscatorio porque su aplicación podría obligar a los contribuyentes a vender parte de su patrimonio para hacer frente al pago del impuesto. Esto último se debe a que, en algunos casos, el patrimonio gravado genera una rentabilidad inferior al tipo impositivo (Acosta, 2023).

En cuarto lugar, la aprobación de este impuesto supone una clara intromisión en las competencias normativas que poseen las CC.AA. sobre el IP. Partiendo de la base de que el IP es un impuesto cedido a las CC.AA. y, por ende, el ITSGF, al ser un impuesto complementario al IP, debería estar igualmente cedido a las CC.AA. y no ser únicamente de titularidad estatal (Durán, 2022). Por lo tanto, el ITSGF anula los efectos de los beneficios fiscales adoptados por los legisladores autonómicos, atentando contra el principio de autonomía financiera de las CC.AA., reconocida por el artículo 156.1 de la CE y el artículo 1.1 de la LOFCA (Cid, 2023).

Para finalizar, cabe preguntarse si, tras todo lo expuesto, el ITSGF supone un desincentivo o no para atraer nuevos residentes a España. La regla general es que los residentes quedan sujetos en su Estado de residencia por su renta mundial, independientemente del lugar de obtención de dichos ingresos. Pues bien, Reino Unido fue uno de los primeros países en establecer un régimen fiscal en el que aquellas personas que se trasladaban allí no pagaban impuestos por las rentas originarias del extranjero (excepto por las cantidades repatriadas hacia su territorio). Dicho esto, en el caso de España, donde los contribuyentes tributan por su patrimonio mundial, el ITSGF es considerado como un desincentivo, por un lado, porque desalienta los traslados de residencia hacia nuestro país y, por otro lado, genera la expulsión de contribuyentes de nuestro país hacia otros con sistemas tributarios más beneficiosos (García-Valdecasas, 2022; Informe IEE, 2023).

5. COMPARATIVA INTERNACIONAL: UNIÓN EUROPEA Y OCDE

A nivel internacional el IP tampoco ha pasado desapercibido, pues, a lo largo de los años, la tendencia de los países de la Unión Europea (UE) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, por sus siglas en inglés) ha sido la eliminación del impuesto. De hecho, mientras que en 1990 había 12 países que gravaban la riqueza, en 2017 sólo cuatro países de la OCDE continuaban aplicando estos impuestos (OCDE, 2018). En la actualidad, como puede observarse en la Tabla 27, entre los países que forman parte de la OCDE, únicamente mantienen vigente el IP España, Noruega y Suiza. En la esfera europea, la tendencia, como se ha comentado, ha sido la supresión del IP, como ha ocurrido en Austria (1994), Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Suecia (2007) o en Francia (2018). En determinados países, se adoptaron alternativas a la mera supresión, tales como la introducción del IP dentro del IRPF (Países Bajos en 2001), la sustitución del IP por un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario (es el caso de Francia) o la creación de impuestos destinados a gravar determinados activos (inmuebles o activos financieros), como ocurrió en Italia, Portugal o Bélgica (Cifuentes et al., 2023).

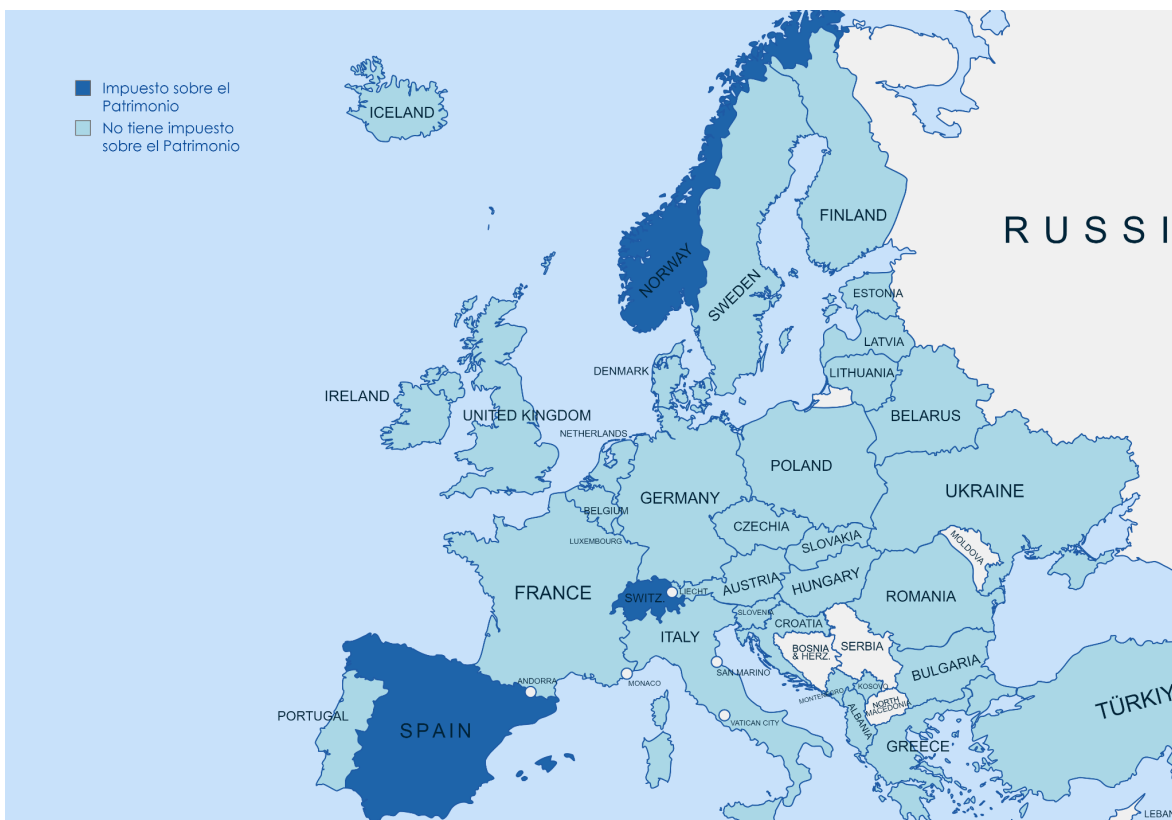
Tabla 27. Principales países miembros de la UE y de la OCDE en los que está vigente el IP

País	¿Está vigente en la actualidad?	Año de abolición (en su caso)
Alemania	NO	1997
Austria	NO	1994
Bélgica	NO	
Bulgaria	NO	
Chipre	NO	
Dinamarca	NO	1995
España	SÍ	
Eslovaquia	NO	
Eslovenia	NO	
Estonia	NO	
Finlandia	NO	2006
Francia	NO	2018
Grecia	NO	
Hungría	NO	
Irlanda	NO	1978
Italia	NO	
Letonia	NO	
Lituania	NO	
Luxemburgo	NO	2006
Malta	NO	
Noruega	SÍ	
Países Bajos	NO	2001
Polonia	NO	
Portugal	NO	
República Checa	NO	
Rumanía	NO	
Suecia	NO	2007
Suiza	SÍ	

Fuente: *Elaboración propia a partir de (OCDE, 2018), (Magallán, 2022) y (Cifuentes, 2023)*

A continuación, se presenta un mapa (Figura 6⁸) en el cuál puede observarse de manera visual los países que en la actualidad cuentan, o no, con un impuesto directo y personal que grava el patrimonio de las personas físicas.

Figura 6. Impuesto sobre el Patrimonio en la UE y la OCDE



Fuente: *Elaboración propia a partir de (OCDE, 2018), (Magallán, 2022) y (Cifuentes, 2023)*

En lo que respecta al ITSGF, no tiene sentido profundizar en el tema. Esto se debe a que, si a nivel internacional no ha prosperado el IP, tampoco tendrá cabida un impuesto de estructura y hecho imponible semejante.

En conclusión, la tendencia internacional en torno al IP es la supresión de este. Por lo tanto, teniendo en cuenta que desde 1990 hasta la actualidad únicamente se han mantenido vigentes, y no de manera constante, tal y como se ha podido comprobar en el caso de España, ¿cuánto futuro le queda a este impuesto?

⁸ Mapa creado con *Mapchart*: <https://www.mapchart.net/europe.html>

6. CONCLUSIONES: PERSPECTIVAS DE FUTURO Y REFLEXIONES FINALES

En este proyecto se ha analizado lo más relevante del IP en España, así como del ITSGF, que se describe como un impuesto complementario del primero. A lo largo del trabajo, se han examinado aspectos históricos, económicos y legales de ambos impuestos, lo que permite, a continuación, presentar las conclusiones derivadas del análisis.

Conclusión primera.- La imposición sobre la riqueza se caracteriza principalmente por su finalidad redistributiva. Sin embargo, como se ha comprobado con el IP, cuentan con una capacidad recaudatoria limitada, lo que hace que muchos autores se postulen a favor de su supresión, ya que no cumple con los objetivos por los que se creó. De hecho, a pesar de ser un impuesto de carácter progresivo, de manera que quienes cuenten con un mayor patrimonio más contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, la realidad para muchos autores es que se trata de un impuesto que grava principalmente el ahorro de las familias de rentas medias, desvirtuando un poco la premisa de “que paguen más los que más tienen”, ya que no acaba recayendo en las grandes fortunas. De hecho, Ignacio Zubiri, catedrático de Hacienda Pública de la Universidad del País Vasco, comparte esta opinión y afirma que el nuevo impuesto (refiriéndose al ITSGF) “no es tal, es una reedición del de Patrimonio, y no afecta a las grandes fortunas”, pues entiende que estas tienen facilidad para eludirlo, de manera que el pago del impuesto realmente recae en “profesionales, clases medias y patrimonios medianos” (Serraller, 2023).

Dicho todo esto, cabe analizar en qué medida estas premisas se cumplen tal y como muchos autores aseguran. Además, cabe preguntarse si, teniendo en cuenta que el mínimo exento general del IP es de 700.000 euros, las familias de rentas medias entran en ese cupo. Es decir, ¿dónde está la frontera entre una renta baja y una media para poder decir que se desvirtúa la progresividad del impuesto?

Pasando al panorama mundial, el IP ha ido desapareciendo a lo largo de las últimas décadas, lo que su eliminación en España, que ya tuvo lugar entre 2008 y 2010, no sería una idea tan disparatada. A día de hoy, esto no va a suceder debido a la regulación de los Presupuestos Generales del Estado, que desde 2021 otorgan un carácter indefinido al IP. Ahora bien, este tipo de medidas fiscales no hacen más que desincentivar la creación de riqueza en aquellos países en los que se implementan, pues, al fin y al cabo, quien

posea dinero probablemente preferirá usarlo para cambiar de un país hacia otro donde puedan obtener un mayor ahorro fiscal (Belinchón, 2022).

En lo relativo a la supervivencia del ITSGF, en la actualidad tampoco se prevé su supresión. En un inicio fue creado para un espacio temporal de 2 años (2022-2023), pero para 2024 ya ha sido prorrogado y no se espera que desaparezca en tanto en cuanto no se produzca una revisión de la tributación patrimonial en el sistema de financiación autonómica. Por todo ello, y con la información disponible hasta este momento, cabe esperar que en 2025 el ITSGF permanezca vigente. Ahora bien, esto no genera, a mi parecer, más que incertidumbre entre los contribuyentes afectados, pues su vigencia siempre estará supeditada a los cambios políticos que vayan aconteciendo.

Conclusión segunda.- En lo que respecta a la constitucionalidad o inconstitucionalidad del ITSGF, se ha podido comprobar en el apartado 4.2 que son muchos los autores que abogan por la inconstitucionalidad de este. De hecho, la Comunidad de Madrid, Andalucía y Galicia son las primeras en interponer a principios de 2023 un recurso de inconstitucionalidad contra el mencionado impuesto. Finalmente, en noviembre de 2023, el TC da respuesta a todos los aspectos planteados en torno a su constitucionalidad en su Sentencia 149/2023, del 7 de noviembre de 2023.

En esta sentencia, el TC desestima el recurso de inconstitucionalidad impulsado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid en relación con el artículo 3 de la Ley 38/2022, por el que se crea el ITSGF (Comunidad de Madrid, 2023). A continuación, se analizarán las conclusiones a las que llega el TC (BOE núm. 301, de 18 de diciembre de 2023).

En lo referente a la incorporación del ITSGF al ordenamiento jurídico, por un lado, se considera que en ningún caso era estrictamente necesario la incorporación del impuesto mediante proyecto de ley en lugar de mediante enmienda. Por otro lado, considera que el nuevo impuesto sí guarda una conexión y homogeneidad con el texto a enmendar, pues el impuesto se introduce con una finalidad recaudatoria, "para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios", al igual que el resto de las medidas de la proposición de ley.

En segundo lugar, se denunciaba el carácter retroactivo del impuesto, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica dada su precipitada entrada en vigor. A sensu contrario, el TC se ve obligado a desestimar la impugnación planteada, ya que el hecho imponible del ITSGF consiste en “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros” (artículo 3.Tres de la Ley 38/2022) y que “se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual se titular el sujeto pasivo en dicha fecha” (artículo 3.Diez).

En tercer lugar, la sentencia descarta una vulneración del principio de no confiscatoriedad. La Comunidad de Madrid alega que dicha vulneración tiene lugar puesto que los tipos aplicables del ITSGF son excesivos en relación con la rentabilidad generada por los elementos patrimoniales gravados. En sentido contrario, el tribunal sostiene que únicamente tendría efecto confiscatorio si se agotara el valor de los elementos patrimoniales gravados, no la renta generada por estos bienes.

Por último, al contrario que el IP, el ITSGF no se crea como un impuesto cedido a las CC.AA. con el objetivo de disminuir las divergencias en el gravamen del patrimonio entre las comunidades que han bonificado total o parcialmente el impuesto frente a las que no lo han hecho. Esto, como se ha venido diciendo a lo largo del trabajo, supone una vulneración del principio de autonomía financiera y una intromisión en la cesión del IP, puesto que se están dejando sin efecto o neutralizando las bonificaciones autonómicas correspondientes. En opinión del TC, el ITSGF mantiene intactas las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del IP, pues el mínimo exento, el tipo de gravamen aplicable y las deducciones y bonificaciones correspondientes serán los que cada Comunidad Autónoma decida en el ejercicio de sus competencias.

En conclusión, el TC desestima por completo los recursos de inconstitucionalidad interpuestos frente al ITSGF. No obstante, eso no impide que sigan existiendo controversias en torno al impuesto, pues a nivel social, su mantenimiento, no genera más que desincentivos.

Conclusión última.- Todo así, en caso de no suprimirse el IP, para su mantenimiento en el sistema tributario español, sería necesario llevar a cabo una reforma que lo convirtiera en un impuesto realmente redistributivo, progresivo y eficiente.

Además, teniendo en cuenta la negativa de la sociedad al pago de nuevos y más impuestos, la incorporación del nuevo ITSGF no es favorable. Así, en caso de mantenerse vigente el IP, propondría la supresión del ITSGF e introduciría más tramos en la escala del IP.

Con todo lo anterior, me gustaría finalizar este trabajo compartiendo una breve opinión que he formado tras la investigación realizada. En primer lugar, el IP, a pesar de haber sido creado con unos objetivos adecuados, no ha conseguido llevarlos a cabo y, de hecho, en ocasiones, su aplicación ha resultado más perjudicial. Esto se debe a que su aplicación ha generado una fuga del capital del país, al mismo tiempo que desincentivaba su creación. Además, teniendo en consideración la tendencia internacional hacia la eliminación de los impuestos que gravan la riqueza, considero que su continuidad es difícil de justificar y que debería ser derogado.

BIBLIOGRAFÍA

MANUALES, ARTÍCULOS, LIBROS Y REVISTAS

Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- (2008). Informe Anual de Recaudación Tributaria, año 2008. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2008/ART2008.pdf

Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- (2021). Estadística de declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio de 2021. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2021/home_parcial7299e1d91892eb016491390eaf88eb6a23cf8eb1.html

Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- (2022). Manual Práctico de Patrimonio 2022. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/22Manual/714.shtml>

Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- (2023). Manual Práctico de Patrimonio 2023. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/23Manual/714.shtml>

Albi, E., Oria, I. Z., Martínez, J. M. G. P., & Garrido, R. M. U. (2018). *Economía Pública II: Teoría de la imposición. Sistema Impositivo. Otros ingresos públicos*. Economía pública internacional. Editorial Ariel.

Armentia Basterra, J. (2022). El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y su aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, (64), 83-91.

Asociación Española de Asesores Fiscales -AEDAF- (2023). *El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas en 80 preguntas*. <https://www.aedaf.es/Plataforma/El%20impuesto%20temporal%20de%20solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas.pdf>

- Cabrera Calvo-Sotelo, M. (2011). Los pactos de la Moncloa: acuerdos políticos frente a la crisis.
- Camarena Gutiérrez, J. E. (2009). La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: Un estudio a propósito de la experiencia española. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (18), 1.
- Cayón Galiardo, A. (2011). La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio. *Revista Técnica Tributaria*, 4(95), 11-24.
- Cid, J. M. A. (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.: Papers AEDAF, N° 21, Julio 2023, AEDAF. *Revista Técnica Tributaria*, 3(142), 333-333. Disponible en: https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf
- Cifuentes, R. A., Pérez, R. G., & Fernández, A. F. (2023). Impacto regional del nuevo Impuesto sobre Grandes Fortunas: un análisis mediante microsimulación. *Investigaciones Regionales= Journal of Regional Research*, (58), 71-89.
- Bravo Virumbrales, F.A. (2023). *El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre*. Página Oficial de la Comunidad de Madrid. Disponible en: https://www.comunidad.madrid/sites/default/files/doc/justicia/el_itsgf_y_la_stc_149_2023_francisco_bravo_virumbrales.pdf
- Cuatrecasas (2022). *Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y cambios en Patrimonio*. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/resources/legal-flash-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-y-modificacion-en-el-impuesto-sobre-el-patrimonio-637263c2a2776576967493.pdf?v1.35.0.202211171630>
- Cuatrecasas (2023). *País Vasco - Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas*. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/resources/itsgf-text>

- De Pablos Escobar, L. (2009). Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. *Documento de Trabajo*, 6.
- Durán Cabré, J. M., & Esteller Moré, A. (2014). La imposición sobre la riqueza en España. *Papeles de Economía Española*, 2014, vol. 139, num. Abril, p. 70-85.
- Durán Cabré, J.M. y Esteller Moré, A. (2007). An empirical analysis of capital taxation: Equity Vs. Tax Compliance. *Instituto de Estudios Fiscales*.
- Enciso de Yzaguirre, V. (2009). El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas. Documento número 12/09, *Instituto de Estudios Fiscales*.
- Fernández Navarrete, D. (2016). La crisis económica española: una gran operación especulativa con graves consecuencias. *Estudios Internacionales (Santiago)*, 48(183), 119-151.
- García Novoa, C. (2007). Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse? *Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, nº 170, pp. 54-57.
- Garrigues (2023). *Navarra aprueba tres nuevas leyes con numerosas medidas tributarias*. Disponible en: https://www.garrigues.com/sites/default/files/noticias/files/navarra_aprueba_tres_nuevas_leyes_con_numerosas_medidas_tributarias.pdf
- Gobierno de Navarra (2022). *Modificaciones tributarias para 2023*. Disponible en: <https://www.navarra.es/documents/48192/21497667/Cuadro+Resumen+LF+Medidas+36-2022.pdf/94710e36-b5c1-a11f-8a8b-544c62ea54c7?t=1672666031339>
- Gómez de la Torre del Arco, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. *Anuario jurídico y económico escurialense*, (45), 409-426.
- Hernangomez, D. (2024). mapSpain: Administrative Boundaries of Spain. Disponible en: <https://doi.org/10.5281/zenodo.5366622>
- Instituto de Estudios Económicos -IEE- (2023). *El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucional*. Disponible en:

<https://www.ieemadrid.es/2023/01/23/el-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-u-n-analisis-academico-y-doctrinal-de-su-inconstitucional/>

Lacorte Sentenach, C. J. (2011). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 133-164.

Martínez Sánchez, C. (2011). La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza. *Fundación Alternativas*.

Neuwirth, E. (2022). RColorBrewer: ColorBrewer. Palettes. R package version 1.1-3. Disponible en: <https://CRAN.R-project.org/package=RColorBrewer>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE- (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Publishing, París. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page99

Ordóñez de Haro, C., & Rivas Sánchez, C. (2007). Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006. *Revista de estudios regionales*, (78), 291-305.

R Core Team (2021). R: A language and environment for statistical computing. *R Foundation for Statistical Computing*, Vienna, Austria. URL <https://www.R-project.org/>

Registro de Economistas Asesores Fiscales -REAF- (2023). Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2023. Disponible en: <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Panorama%20fiscalidad%20CCAA%202023.pdf>

Ruiz de Castilla y Ponce de León, F. J. (2001). Las Clasificaciones de los tributos e impuestos. *Derecho & Sociedad*, (17), 100-104.

Rueda López, N. (2012). Evolución del sistema tributario en España. *eXtoikos*, (7), 25-37.

Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2015). *Capítulo "Impuesto sobre el Patrimonio"* del Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Luis Manuel Alonso González, Miguel Ángel

Collado Yurrita y Saturnina Moreno González (dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, última edición, 2015.

Schnellenbach, J. (2012). The economics of taxing net wealth: A survey of the issues. *Public Finance and Management*, 12(4), 368-400.

Suárez, J. y Flores, A. (2022). *El Gobierno presenta las enmiendas por las que se introduciría el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Nota Jurídica. Pérez-Llorca.

Suárez, J. (2023). *Prórroga del Impuesto (Temporal) de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Nota Jurídica. Pérez-Llorca. Disponible en: <https://www.perezllorca.com/actualidad/nota-juridica/prorroga-del-impuesto-temporal-de-solidaridad-de-las-grandes-fortunas/>

Vega Borrego, F. A. (2007). *Impuesto sobre el patrimonio*. Tirant lo Blanch. Valencia.

Vega Borrego, F. A., & Martínez Sánchez, C. (2013). *El impuesto sobre el patrimonio impacto económico, aspectos sociales y psicológicos y régimen jurídico-laboral*. Tirant lo Blanch.

Wickham, H. (2016). *ggplot2: Elegant Graphics for Data Analysis*. Springer-Verlag New York.

PÁGINAS WEB

Agencia Tributaria de Cataluña (2024). *Deducciones, bonificaciones y cuota a ingresar*. Disponible en: <https://atc.gencat.cat/es/tributs/impost-patrimoni/deduccions/>

Acosta, I. (2023). *Los fiscalistas, contra el impuesto a los ricos: «Inconstitucional, innecesario y confiscatorio»*. THE OBJECTIVE. Disponible en: <https://theobjective.com/economia/2023-01-24/impuesto-grandes-fortunas-inconstitucional/>

- Belinchón, F. (2022). *Nuevo impuesto a los ricos en España: los beneficios y las contrapartidas*. Cinco Días. Disponible en: <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/02/economia.html>
- Cuatrecasas (2023). *Navarra - Novedades tributarias para 2023 y 2024*. Cuatrecasas. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/navarra-novedades-tributarias-2023-2024>
- De Portillo, J. (2022). *El impuesto solidario a fortunas penaliza a siete comunidades, empresas familiares y no residentes*. Expansión. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia/2022/11/17/63753adbe5fdeaa3388b473c.html>
- Durán, M.L. (2022). *“Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”*, Taxalanda. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/impuestos-sobre-el-patrimonio-neto-competencias-financieras-de-las-comunidades-autonomas-y-otras-cuestiones-innombrables>
- Fernández de la Cigoña Fraga, J.R. (2017). *Doble imposición internacional: definición, convenios para evitarla y con qué países tiene firmados convenios España*. Centro de Estudios Financieros. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/doble-imposicion-internacional-definicion-convenios-evitarla-paises-tiene-firmados-convenios-espana.html>
- García-Valdecasas (2022): *“La confiscatoriedad del sistema tributario y el impuesto de solidaridad de las grandes fortunas”*. Expansión. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/11/16/6374d868468aeb50f8b4709.html>
- Garrigues (2023). *Se prorroga la vigencia del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas y se aprueban otras novedades tributarias*. Disponible en: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/prorroga-vigencia-impuesto-solidaridad-grandes-fortunas-aprueban-otras-novedades

Garrigues (2024). *Esta es la situación actual del Impuesto de las Grandes Fortunas*. Disponible en: <https://www.garrigues.com/esta-es-situacion-actual-impuesto-grandes-fortunas>

Magallón Barcelona, E. (2022). *El impuesto de patrimonio, un tributo en extinción*. La Vanguardia. Disponible en: <https://www.lavanguardia.com/dinero-impuesto-patrimonio-tributo-extincion>

Martín Fernández, J. (2022): *“El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y la deslocalización fiscal”*. Cinco Días. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/11/25/opinion/1669395301_779020.html

Maqueda, A., Alonso, A. & Clemente, Y. (2021). *Las mayores crisis de la economía española*. El País. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2021-01-29/las-mayores-crisis-de-la-economia-espanola.html>

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023). *El impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros*. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>

Página Oficial PSOE (2008). *Programa Electoral PSOE para las Elecciones Generales de 2008*. Disponible en: <https://www.psoe.es/programa-electoral-2008/pdf>

Página Oficial PP (2008). *Programa Electoral PP para las Elecciones Generales de 2008*. Disponible en: <https://www.pp.es/sites/default/files/documentos/pdf>

Serraller, M. (2023). *Sánchez vuelve a privilegiar al País Vasco: los ricos se libran del nuevo impuesto*. Vozpópuli. Disponible en: https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/sanchez-vuelve-privilegiar-pais-vasco-ricos-libran-nuevo-impuesto.html

Trujillo, E. (2021). *Principio de no confiscatoriedad*. Economipedia. Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/principio-de-no-confiscatoriedad.html>

LEGISLACIÓN APLICABLE

Constitución Española. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, de 01 de octubre de 1980.

Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1983.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, de 07 de junio de 1991.

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. BOE núm. 310, de 25 de diciembre de 2008.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. BOE núm. 341, de 31 de diciembre de 2020.

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimiento financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022.

Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio (Navarra).

Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (Navarra).

Ley Foral 22/2023, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (Navarra).

Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio (Bizkaia).

Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio (Álava).

Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (Gipuzkoa).

Norma Foral 9/2023, de 15 de diciembre, del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Bizkaia).

Norma Foral 23/2023, de 15 de diciembre, por el que se regula el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Álava).

Norma Foral 3/2023, de 28 de diciembre, del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Gipuzkoa).

Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. BOE núm. 224, de 17 de septiembre de 2011.

Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en

Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 2023.

DOCTRINA

Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2011, de 5 de julio (*BOE núm. 184, de 02 de agosto de 2011*). ECLI:ES:TC:2011:119

Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre (*BOE núm. 245, de 11 de octubre de 2011*). ECLI:ES:TC:2011:136

