



FUNDACIÓN PARA LA PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

PLAN DE ACTUACIÓN, 2023

**JORNADA TRIBUTARIA DE
PRIMAVERA**

**«IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD
DE LAS GRANDES FORTUNAS»**

FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

Sesión: 08 de mayo de 2023

PONENCIA

**«EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES
FORTUNAS Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: ELOGIO DE LA
HETERODOXIA FISCAL»**

EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: ELOGIO DE LA HETERODOXIA FISCAL

Enrique Giménez-Reyna R.

Abogado.

Presidente del Consejo de Estudios y Patrono de FUNDEF

El anuncio del instrumento para remediar gran parte de nuestros males que, con el fundamento lejano de la invasión de Ucrania por Rusia, se hizo a finales de 2022, fue el establecimiento de un nuevo impuesto sobre la riqueza, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Con él y con la imposición de gravámenes temporales energético y de entidades y establecimientos financieros de crédito, configurados como sendas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, hemos alcanzado la cima de la heterodoxia fiscal, a la luz de la Constitución y las leyes.

No podíamos imaginar que se podía llegar tan lejos... y tan rápidamente, provocando la satisfacción plena del deber cumplido por parte de sus responsables. Esos, al menos, lo celebran como la reacción ante la coyuntura económica (son instrumentos temporales), en cuanto instrumentos del llamado pacto de rentas, que nadie sabe cuándo ni cómo se ha gestado.

Aquí nos vamos a ocupar de uno de los aspectos del nuevo impuesto que ha merecido la atención de la doctrina y de las autoridades: su incidencia en el ámbito autonómico.

FUNDAMENTO DEL NUEVO IMPUESTO

1. El principio de solidaridad

Como su propia denominación indica, se trata de un impuesto de solidaridad. ¿Hasta qué punto es eso verdad?

Según la RAE, hay dos acepciones, la común, “Adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros”, y la jurídica, “Modo de derecho u obligación *in solidum*”. No nos aporta gran cosa, pero el sentido íntimo de la palabra parece que radica en la virtud de quien comparte con otros los problemas, participando de lleno en los efectos de la cosa común.

En los Estados compuestos, TAJADURA TEJADA¹ habla de una solidaridad personal (solidaridad entre individuos), la que se produce respecto de nuestros conciudadanos, en el ámbito territorial que corresponda, y la solidaridad territorial, que es la que afecta a diversas jurisdicciones, también del entorno que proceda (en nuestro caso, solidaridad entre CCAA). Y destaca que en nuestra Constitución (CE, en adelante) la ausencia casi total de referencias constitucionales a la primera dimensión de la solidaridad contrasta

¹ El principio de solidaridad en el Estado Autonómico. Javier Tajadura Tejada. Cuadernos de Derecho Público, núm. 32, 2007, páginas 82-86

con la expresa recepción de esta segunda dimensión, la solidaridad interterritorial, en los artículos 2 y 138.

En España, se dice que la solidaridad entre ciudadanos en la CE se traduce jurídicamente en numerosos deberes constitucionales, no todos de similar importancia, impuestos por una exigencia de solidaridad para la satisfacción de los intereses generales y comunes, muchas veces hecha efectiva mediante la contribución con prestaciones personales o patrimoniales, pretendiendo el Estado democrático el concernimiento de todos, en régimen de igualdad, en la consecución de estos objetivos. El problema es que dichos deberes aparecen dispersos por lo que resulta difícil construir un sistema de los mismos².

Sin embargo, se subraya³ que la solidaridad interterritorial en España está plenamente reconocida como fundamento de la cooperación necesaria para el cumplimiento de los objetivos constitucionales, como medida para asegurar la participación en la adopción de decisiones que afectan a las CCAA y la colaboración con el Estado o como fundamento de la lealtad federal, que en Alemania⁴ significa que todos los «participantes de la unión Constitucional que supone el Estado Federal están obligados a colaborar en el mantenimiento de su esencia, así como a contribuir a su fortalecimiento y a su salvaguardia». La doctrina y la jurisprudencia alemanas entienden así que «en los casos en que una competencia resulta atribuible a una determinada instancia, su ejercicio nunca puede perjudicar a otra o afectar a la condición de los residentes en otros territorios. La lealtad federal se configura así como la salvaguardia del principio de igualdad, tanto entre los individuos como entre los territorios.»

Según VEGA GARCÍA⁵, el principio de solidaridad tiene en la Constitución española un marcado carácter económico, que se aleja de otras concepciones, como la de lealtad federal propia de Alemania. El mismo autor destaca⁶ que la Constitución se refiere a la solidaridad interterritorial en su artículo 156, al establecer que este principio condiciona la autonomía financiera de la que gozan las comunidades autónomas, hasta el punto de que algún autor incluso ha apuntado que el principio de autonomía se encuentra subordinado al de solidaridad.

A propósito del alcance de la solidaridad interterritorial, los dos autores citados discrepan: para VEGA GARCÍA⁷, cuando la Constitución menciona el principio de solidaridad se está refiriendo a la solidaridad entre la Administración central y las CCAA y no a la solidaridad directamente entre estas últimas, ya que es el Estado el que distribuye recursos que en principio le son propios con tal finalidad (aunque provengan de contribuyentes situados en las diferentes CCAA). Sin embargo, TAJADURA⁸ invoca la doctrina del Tribunal Constitucional en la que se sostiene que el principio de solidaridad no opera solo en las relaciones interautonómicas, sino también en las

² *Ibidem*, página 86.

³ *Ibidem*, página 87.

⁴ Sentencia de 21 de mayo de 1952 del Tribunal Constitucional alemán, citada por Tajadura (página 87).

⁵ El principio constitucional de solidaridad interterritorial en España y en Alemania: Aplicación límites. Alberto Vega García. REAF, núm. 20, octubre 2014, página 216.

⁶ *Ibidem*, página 218.

⁷ *Ibidem*, página 216.

⁸ *Op. cit.* SSTC 152/1988, de 20 de junio, 183/1988, de 4 de octubre; 150/1990, de 13 de octubre. Nota al pie en la página 78.

intraautonómicas, considerando que la obligación de hacer efectiva su realización faculta a las CCAA para establecer un Fondo de Solidaridad Municipal.

2. El marco normativo

Según el artículo 2 CE, «La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.» Como se ve, el principio que nos ocupa aparece casi en la cabecera del articulado, para sentar los principios del nuevo orden constitucional, unidad nacional, autonomía territorial y solidaridad, que debe entenderse se predica del Estado y las CCAA, en línea con la cita que acabamos de hacer.

Para refrendar su importancia, el artículo 138.1 CE establece: «El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.» Y añade en su apartado 2, como una referencia para que la solidaridad sea efectiva, que «Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.»

Como hemos escrito⁹, de acuerdo con los tres cuerpos normativos que integran el llamado bloque de la constitucionalidad, los grandes principios que presiden el ejercicio de las competencias financieras autonómicas con respeto a la unidad de la Nación española son autonomía, solidaridad y coordinación (artículo 156.1 de la Constitución: «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.»).

Todos ellos son igualmente importantes, como enseñan los expertos en federalismo fiscal. Si la autonomía es la base de la propia existencia de este nuevo nivel de gobierno y de hacienda, la solidaridad asegura el reparto equitativo de competencias y de recursos financieros entre todas las CCAA, para garantizar a todos los ciudadanos un nivel similar de prestación de servicios y una cierta igualdad de contribución a las cargas de su Comunidad, y la coordinación cierra el marco, procurando el funcionamiento armónico de todos los poderes al servicio del interés general, lo que implica renuncias a ámbitos propios de imposición en favor de la coherencia global del sistema, y propiciando fórmulas de colaboración entre los distintos niveles de gobierno y hacienda.

Por su parte, la LOFCA, en su artículo 2. Uno, dispone: «La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios: [...] e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundos y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.» Por otra parte, el artículo 19.2 de la misma Ley también alude al principio de solidaridad: «En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades

⁹ La financiación de las Comunidades Autónomas: reflexiones para su revisión. Editorial Reus. Madrid, 1978, página 14.

Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución...»

3. Apreciación

Si ponemos en relación todo que llevamos expuesto con los principios de la imposición del artículo 31.1 CE¹⁰, capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscación –sin entrar ahora en el posible significado único que reúne todas esas voces en el principio de justicia del sistema tributario–, no aparece la solidaridad como principio que deba fundar el nuevo impuesto que comentamos. Y en la exposición de motivos de la Ley tampoco se explica cómo la solidaridad es el fundamento de este novedoso tributo.

Sin duda, políticamente es un guiño interesante para ciertos sectores, pero jurídicamente no le encontramos su fundamento. Interesa llamar la atención sobre la denominación que se le ha dado a esta nueva figura: Impuesto Temporal de Solidaridad **de las** Grandes Fortunas; en nuestra opinión, parece que sería más correcto hablar de impuesto de solidaridad **sobre** las grandes fortunas (la negrita es nuestra). Pues bien, puestos a elucubrar, se trataría de la primera vez que se hace una aplicación del principio de solidaridad personal (solidaridad entre individuos) –para crear un tributo–, lo que, no tendría amparo constitucional, como dijimos al principio; parece que lo que se pretende es crear un impuesto sobre aquellos ciudadanos que sean titulares de grandes patrimonios para que, “solidariamente” con los demás –«especialmente, aquellos colectivos que se encuentran en una situación más vulnerable», dice la exposición de motivos–, contribuyan a compensarles de los problemas derivados de la guerra de Ucrania, la crisis energética, la inflación y demás circunstancias, mediante un plus que se superpone al resto de sus deberes fiscales, imponiéndoles un «esfuerzo solidario [que se exigirá] ... solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo». Todo ello porque los ingresos de «10.000 millones que se están recaudando por encima de los estimados en el Presupuesto del ejercicio» no son suficientes para enjugar el aumento de gasto.

Eso es lo que viene a decir la exposición de motivos, cuando dice que el nuevo impuesto tiene una finalidad «recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas.» Es decir, una nueva modalidad de contribución fundamentada en la solidaridad, para que unos pocos aporten dinero al Estado para subvenir las dificultades de los más necesitados en momentos de crisis.

En último término, parece que una iniciativa como esta hubiera merecido un mínimo debate en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, al amparo del artículo 3.2, h), de la LOFCA, órgano consultivo que debe entender, como cláusula residual, «En general, [de] todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.»

¹⁰ «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.»

FINALIDAD DEL ITSGF

1. La declaración de la Ley

En un pasaje de la exposición de motivos, se dice que «no parece que se deba resolver con medidas tributarias un problema coyuntural y específico como es la necesidad de reforzar el pacto de rentas en un momento de repunte de la inflación.» Seguramente, el legislador se olvidó de esta declaración cuando decidió introducir el nuevo impuesto vía enmienda a la proposición de ley.

Efectivamente, el nuevo impuesto se crea con una doble finalidad. La primera —luego veremos si es o no la primera— es la recaudatoria, obtención de recursos adicionales, porque, en tiempos de crisis energética y de inflación —se dice—, es razonable imponer un mayor esfuerzo solidario a quienes disponen de una mayor capacidad económica, como acabamos de ver.

Acabamos de citar el pacto de rentas, que parece ser la razón última del impuesto y de los dos gravámenes energéticos y financieros. De las diversas referencias que hay en la exposición de motivos de la Ley, destacamos estos dos pasajes:

«... el denominado «pacto de rentas» se convierte en un instrumento fundamental para luchar contra los efectos del incremento continuado de precios y conseguir los objetivos constitucionales...»

«En este contexto, los poderes públicos deben ser una parte fundamental en dicho «pacto de rentas», no solo favoreciendo como coadyuvante la concertación entre los denominados agentes sociales, ya que, no en vano, dicho pacto se instrumenta esencialmente a través del acuerdo de los mismos, sino también como actor esencial mediante la adopción de determinadas medidas económicas inscritas en dicho «pacto de rentas» entendido en sentido amplio, actuando como catalizador en su consecución.»

Es cierto que, en un primer momento de la presente legislatura, se habló del propósito del Gobierno de propiciar un gran acuerdo de las fuerzas económicas y sociales, que llegaron a emparentarlo con los llamados Pactos de la Moncloa de la transición. Pero aquello quedó en nada, salvo para el redactor de la exposición de motivos, que se empeña en destacar el «pacto de rentas» como fundamento de las nuevas figuras de ingresos; ciertamente, la concertación sería su parte cardinal, y ahí el Gobierno está llamado a actuar como coadyuvante, pero cuesta mucho admitir que la imposición de dos gravámenes no tributarios al sector energético y financiero, respectivamente, y el nuevo tributo sobre el patrimonio sean frutos de un pacto, por más que el referido redactor nos llame a entenderlo en sentido amplio, elevándolo a la categoría de “catalizador” del mismo.

La segunda finalidad es la armonizadora: se trata de un impuesto estatal no cedido y que no podrá ser objeto de cesión a las CCAA (artículo 3. Dos. 2 de la Ley), que se crea con la finalidad «de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las

que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.» Así de claro es el legislador.

2. Crítica

La segunda finalidad, decimos, es la armonizadora. Pues no faltaba más: esta es la verdadera finalidad del nuevo tributo, la primera, para dar respuesta a las reivindicaciones de las Comunidades de régimen común que denuncian el “*dumping fiscal*” de la Comunidad de Madrid, a la que se han sumado otras (Andalucía y Galicia, esta parcialmente) y a las demandas de las formaciones políticas que conforman la mayoría parlamentaria, a excepción del Grupo Parlamentario Vasco (PNV), que se llama a la parte en los debates, como suele ocurrir. No se nos alcanza qué se pretende con esa intención armonizadora de las competencias autonómicas (solo de tres Comunidades) respecto de las circunstancias que se citan: la guerra de Ucrania, la crisis energética, la inflación y la vulnerabilidad de una parte de nuestros ciudadanos.

En nuestra opinión, esa posición es perfectamente admisible, desde luego. Probablemente sea un sentimiento mayoritario de la población el que no acepta la diversidad de tributación entre CCAA en esos impuestos tan visibles, Renta, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones, o, en última instancia, sin unos márgenes que limiten la capacidad de decisión. Pero no son formas para corregir la situación. Tengamos en cuenta que el marco normativo con el que se aplica la cesión de tributos del Estado¹¹ supone una armonización de las competencias de las CCAA; puede que haya que avanzar más, restringiendo las posibilidades que se les dieron en la reforma de 2001, imponiendo límites mínimos y/o máximos con suficiente holgura para que la autonomía financiera no sea un ensueño, como ya dijimos¹², pero forzar una “armonización” radical como la que se hace duplicando el hecho imponible de otro impuesto (el IP) – que paguen los ricos– para forzar a la exacción de tributos sobre el patrimonio, además de ser inadecuado, en nuestra opinión es absolutamente heterodoxo. El juego de ciertas opciones políticas, cuanto más radicales más exigentes, se ha erigido en determinante de una forma de legislar que ignora todos los requerimientos que se imponen para el ejercicio de la función legislativa.

Viene a cuento la reflexión de RUIZ ALMENDRAL sobre el efecto armonizador de la cesión de tributos: «es probable que... el empleo de la ley marco para delegar una serie de potestades normativas sobre impuestos cedidos no fuera una elección excesivamente meditada por el legislador, pero lo cierto es que, al menos en teoría, seguramente constituye el mecanismo jurídicamente idóneo para garantizar dos objetivos cuya concurrencia no resulta sencilla de conseguir: por un lado, otorgar un determinado nivel de autonomía tributaria a las Comunidades Autónomas, que les permita ejercer determinadas potestades en algunos de los principales impuestos del sistema estatal. Y, por otro, garantizar al mismo tiempo un grado de homogeneidad tal que permita al

¹¹ Nos referimos a las normas sobre cesión de tributos la ley general y la particular de cada CA y a las normas contenidas en la ley propia de cada tributo.

¹² La financiación... *Op. cit.* Página 121.

Estado mantener un cierto control sobre los impuestos cedidos (sobre el sistema tributario) que evite distorsiones en su estructura¹³.»

No podemos estar más de acuerdo. Pero, si se quiere acometer un verdadero proceso de armonización de las potestades autonómicas en algún tributo cedido, lo que el Gobierno tenía que haber hecho es seguir el camino reglamentario, si se nos permite la licencia: abordar la modificación del sistema de financiación autonómica, que se programó en tiempos de Zapatero para regir hasta 2014. Hay varias comisiones de expertos sobre el particular, con sus respectivos informes, hay demandas reiteradísimas de diversas Comunidades (las más insistentes Andalucía y la Comunidad Valenciana, con toda razón) y un extenso repertorio de estudios en la doctrina del ramo como para abordar de una vez esa reforma¹⁴.

Ciertamente, eso tiene un trabajo de estudio y preparación en el seno del Ministerio de Hacienda, principalmente; una puesta en escena en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, con su consiguiente debate y acuerdos, con cantidad de contraposiciones de intereses entre las Comunidades y entre éstas y el Gobierno – siempre llamado a añadir recursos a la bolsa del sistema–, que hay que solventar; un trámite parlamentario que no debe ser excesivamente dificultoso si se ha hecho bien lo anterior; y un acuerdo en Comisión Mixta Estado-CA, si se modifican los términos de la cesión de tributos con cada Comunidad. Todo eso, además, hay que compaginarlo con nuestro calendario electoral, estatal, autonómico y local. Por eso nadie le hinca el diente, está claro.

Como solución, se aprovecha una proposición de ley que se estaba tramitando en el Congreso de los Diputados para presentar una enmienda de adición¹⁵, con lo que el trámite es breve, porque se ha obviado todo lo anteriormente referido más el dictamen del Consejo de Estado, y en semanas, si acaso, está en el BOE. Con ello se logra la llamada “armonización”, burlando la cesión a algunas CCAA del Impuesto sobre el Patrimonio, que fue pactada con unas competencias normativas en los términos que acordó la Comisión Mixta de Transferencias respectiva, que ahora se alteran mediante una decisión del Estado, lo que supone una modificación del alcance y condiciones de la cesión de tributos, en particular respecto de las competencias normativas (artículos 45 y siguientes de la Ley 22/2009), como en otro lugar hemos escrito¹⁶.

¹³ Violeta Ruiz Almendral. Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España. Asamblea - Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid N.º. 43, segundo semestre 2022, páginas 164.

¹⁴ Violeta Ruiz Almendral (*op. cit.*) hace una reseña sobre las vicisitudes del IP y las propuestas de “armonización”. Páginas 142 y siguientes.

¹⁵ La enmienda n.º 99 a la proposición de ley sobre los gravámenes energéticos y de entidades de crédito. El día 10 de noviembre de 2022 se dio a conocer la enmienda n.º 99 presentada ante la Mesa de la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital por los grupos parlamentarios Socialista y de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia En Común a la proposición de ley con número de expediente 122/000247. Se trataba de la proposición de ley que pretendía «el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» y desde ese momento, también, el «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas». El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad. Revista del IEE N.º 1/2023. Página 27.

¹⁶ La financiación... *Op. cit.*, página 121.

El IEE lo ha dicho con toda claridad¹⁷: «El Estado, en lugar de afrontar la tarea, todo lo engorrosa que pudiera parecerle, pero sencillamente inevitable, ha decidido sortear la tramitación legalmente prevista optando por superponer el ITSGF al entero sistema de financiación autonómico como si toda la realidad jurídica existente pudiera permanecer intocada. El ITSGF se sitúa por encima del IP y así, parece pensarse, no es preciso tocar nada más. Pero, *de facto*, se ha operado una radical transformación de la tributación patrimonial de gran trascendencia.» Y concluye: «*De facto* o, mejor dicho, legislando en fraude de ley, consigue el efecto equivalente a eliminar las bonificaciones y escalas de gravamen autonómicas.»

Como ha dicho SALTO GUGLIERI¹⁸, «es, en resumidas cuentas, una derogación unilateral por el Estado de las competencias normativas cedidas en su día a las Comunidades Autónomas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, sin seguir con los cauces legalmente establecidos. Ni ha venido precedido de acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, ni de modificación de la LOFCA, ni de acuerdo de la respectiva comisión mixta de transferencias, ni de tramitación de proyecto de ley alguno.»

En el mismo sentido, se ha pronunciado GARCÍA DE PABLOS¹⁹: La creación de este impuesto supone la anulación efectiva de la autonomía financiera de las CCAA que han optado por la bonificación total o parcial del IP. «En definitiva, el nuevo gravamen, que tiene el mismo hecho imponible que el IP, nace con grandes dudas de inconstitucionalidad, dado que las Comunidades Autónomas que hayan bonificado la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, han ejercitado una competencia legítima, que ahora no puede enturbiarse con la creación de un nuevo gravamen, lo que afectaría a la autonomía financiera y tributaria de aquellas Comunidades Autónomas.»

Sin embargo, autores como RUIZ ALMENDRAL, no comparten esta tesis. Con cita de abundante jurisprudencia constitucional, entiende que «... no parece haber fundamento para afirmar que la creación de un impuesto como el ITSGF haya supuesto una alteración ni siquiera de las condiciones de la cesión del IP, por mucho que ese fuera el objetivo e incluso el efecto. Por otro lado, y aunque el esquema de la cesión de impuestos no obedece estrictamente al de una competencia compartida, pues la titularidad sigue siendo estatal, un examen de la doctrina constitucional en este tipo de competencias arroja igualmente la conclusión de compatibilidad del ITSGF con el orden constitucional vigente²⁰.»

No compartimos esa tesis, con todos los respetos. Puede que la interpretación del TC en los supuestos que se mencionan ampare la potestad del Estado para crear un nuevo impuesto que duplique el hecho imponible (salvo en la base) de un tributo cedido a las CCAA, y que ampare también la creación del ITSGF. Pero, confrontando la finalidad de

¹⁷ El Impuesto sobre las Grandes Fortunas Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad. Revista del IEE N.º 1/2023. Página 44.

¹⁸ Jorge Salto Guglieri. 1. «El Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas.» EL NOTARIO DEL SIGLO XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid. N.º 107. Cita tomada de Sisa, Alcabala y Papel Sellado. Revista de Política Fiscal. N.º 21 febrero 2023. www.fundef.org/SISA.htm.

¹⁹ Jesús Félix García de Pablos. «El Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas.» EL NOTARIO DEL SIGLO XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid. N.º 107. Cita tomada de Sisa, Alcabala y Papel Sellado. Revista de Política Fiscal. N.º 21 febrero 2023. www.fundef.org/SISA.htm.

²⁰ *Op. cit.*, página 169.

la nueva figura, que descaradamente se reconoce, con el efecto que se llega a conseguir, vaciar en Andalucía y Madrid (y en menor medida Galicia) una potestad normativa que se mantiene incólume pero que no se puede ejercitar libremente en uso de la autonomía política y financiera, es un evidente supuesto de legislación en fraude de ley. Nos atrevemos a decir que es un caso flagrante de fraude de ley. Otra cosa es lo que en su día pueda decir el TC.

3. Otras consideraciones

En otro orden de cosas, podría entenderse que al desfiscalizar el IP se vulnera el artículo 19.2 de la LOFCA, que impone a las CCAA que mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Sin embargo, como dice RUIZ ALMENDRAL²¹, «estos límites han sido invocados ante el Tribunal Constitucional con escaso éxito, de manera que apenas hay cuatro sentencias que los mencionan (SSTC 96/2002, de 25 de abril; 161/2012, de 20 de septiembre; 197/2012, de 6 de noviembre; y 208/2012, de 14 de noviembre). Por otro lado, en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, se aclara expresamente que “el propio tenor del precepto permite concluir a las claras que se refiere al ejercicio de potestades normativas sobre todos los tributos cedidos, en conjunto”.»

Por otro lado, podría decirse que el efecto armonizador se confirma cuando se lee cuál es el ámbito territorial del nuevo impuesto (artículo 3. Dos. 1 de la Ley): «el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se aplicará en todo el territorio español». ¿Quién puede cuestionar ese precepto? Nosotros lo postulábamos en otro lugar²². Sin embargo, hay que seguir leyendo: ese “todo el territorio” se entiende (con el consabido) “sin perjuicio” de los regímenes forales, que quedan excluidos de aquella norma, a la que sí se le ocasiona un perjuicio: se rompe la finalidad armonizadora para Navarra y País Vasco, una vez que se alcancen los acuerdos previstos en sus regímenes de Convenio y Concierto, respectivamente.

Ciertamente, habría otras alternativas, como dice RUIZ ALMENDRAL: «La más respetuosa con el objetivo y finalidad que se pretende del ITSGF, pero también con el propio sistema de Concierto y Convenio, es que, en dichas comisiones bilaterales, se acuerde un incremento de los tipos de gravamen coherentes con el nuevo impuesto estatal, de manera que se logre el objetivo de coordinación que se dice pretender. Ello es necesario porque, como se ha expuesto más arriba, lo contrario determinaría que el efecto de coordinación sólo se proyectara sobre Andalucía y Madrid o, en los patrimonios más elevados, Galicia. Sin el mecanismo de concertación o convenio, sin embargo, el ITSGF no podrá aplicarse en los territorios forales²³.», Imposible, decimos nosotros, el Gobierno ni lo intentaría; no se precisan explicaciones, creemos.

Pero, por si quedaba alguna duda, el artículo 3. Veinticuatro de la Ley (Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra) marca el camino: «La adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto

²¹ *Op. cit.*, página 151.

²² La financiación... *Op. cit.*, página 117.

²³ *Op. cit.*, página 149.

se acordará respectivamente en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra.» *Nulla spes*.

La crítica es evidente; según un documento de FEDEA, «transferir la potestad tributaria a la competencia foral exigiría algún tipo de armonización o límite a dicha potestad. De lo contrario, la competencia fiscal (que es lo que se pretende neutralizar) desde los territorios forales estaría servida. Con otras palabras, transferir el impuesto de solidaridad a las haciendas forales sin ninguna limitación en su capacidad normativa sería claramente discriminatorio para las demás pues las probabilidades de que lo bonifiquen serían muy elevadas²⁴.»

No va a haber caso. Por la prensa del pasado 24 de febrero de 2023 hemos sabido que se había aprobado un nuevo cupo para el País Vasco y que se había modificado la Ley del Concierto Económico para otorgar a las Diputaciones Forales las competencias de gestión y recaudación del ITSGF, que se da por hecho que no lo van a aplicar.

Otro punto que cuestiona el afán armonizador del legislador es el que resulta del ámbito temporal de aplicación del ITSGF (artículo 3. Veintiocho). Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor y tendrá vigencia durante dos años, de manera que resulte aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho impuesto. No obstante, se introduce una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión. Se supone que, pasados dos años, no harán falta los recursos para «financiar políticas de apoyo a los más vulnerables», (artículo 3. Veinticinco. Afectación de la recaudación) ni la armonización de las competencias normativas de las CCAA; es de prever que las Comunidades renuentes se habrán avenido al gravamen pleno por el IP.

Finalmente, no podemos desconocer el curioso efecto que se va a producir al aplicarse el nuevo impuesto sólo a Andalucía y a la Comunidad de Madrid, y, en su medida, a Galicia, y a cualquier otra Comunidad que baje la tarifa del IP, cosa que no debemos descartar.

En efecto, hay CCAA que «presentan tipos más reducidos en su IP que los del ITSGF y otras que bonifican la totalidad del IP (Comunidad de Madrid y Andalucía) o una parte del mismo (Galicia). Estas comunidades no podrán beneficiar a sus contribuyentes con menores tipos ya que el impuesto de solidaridad aumentaría hasta compensar la rebaja. Por lo que, en principio, las comunidades tienen incentivos para aumentar su IP para bases liquidables por encima de 3 millones hasta el nivel fijado en el nuevo impuesto estatal en todos los tramos que se vean afectados, con lo que la recaudación neta estatal tendería a ser nula²⁵.» Por tanto, hay diversas situaciones.

Si el IP está vigente, sin ninguna reducción, la CA se queda con toda la recaudación, para eso se lo han cedido; al ser complementario del IP, del ITSGF no perciben nada, a cuyo efecto se prevé la deducción en la cuota de este impuesto «de la cuota

²⁴ Diego Martínez, Manuel Díaz, Carmen Marín. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio. FEDEA. Apuntes 2022/29. Noviembre de 2022. Página 6.

²⁵ FEDEA. *Op. cit.*, página 2.

efectivamente satisfecha» (literal en la exposición de motivos, no en el articulado) en el IP, además de las deducciones y bonificaciones del primero (artículo 3. Quince de la Ley). Es decir, la cuota del IP se deduce de la cuota del ITSGF.

Si la CA no percibe en plenitud, digámoslo así, el IP, la recaudación se la queda el Estado, que no se la da a la CA, aplicando lo percibido a «financiar políticas de apoyo a los más vulnerables», se supone que de toda España.

Si se trata de Navarra y País Vasco, se cobre o no en plenitud el IP, no cobra nadie, porque no hay recaudación del ITSGF.

En el trabajo de FEDEA²⁶ que hemos referido se determina partir en qué nivel de patrimonio neto estarán afectados los contribuyentes de las diferentes comunidades.

- Hay CC.AA. (La Rioja, C. Valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla y León) presentan tipos iguales o superiores (caso de Extremadura) a los del impuesto de solidaridad, por lo que, dada la deducibilidad del IP, sus contribuyentes no se verán afectados por la introducción de dicho impuesto. En el caso contrario están Madrid y Andalucía con una bonificación completa del IP. En este caso, el patrimonio neto a partir del cual opera el impuesto de solidaridad es de 3,7 millones de euros (3 millones de euros más 700.000 del mínimo exento).

- Para el resto de las comunidades, se calcula el patrimonio neto a partir del cual opera el impuesto de solidaridad utilizando las tarifas de ambos impuestos y considerando la deducibilidad de la cuota del IP en el impuesto de solidaridad. Este patrimonio neto incluye el mínimo exento del IP, que es diferente según la comunidad considerada. A este respecto, se puede ver que este nivel de patrimonio neto oscila desde los 3,7 millones de euros en Madrid o Andalucía, hasta los 209,9 millones de euros en las Islas Baleares (cuya diferencia de tipos es del 0,05%, que se compensa con la cuota pagada por el IP en tramos inferiores a los 3 millones hasta el nivel de patrimonio neto de 209,9 millones). En Galicia afectaría a partir de los patrimonios de 8,6 millones de euros (en este caso, se incluyen en los cálculos la bonificación del 25% de la tarifa del IP).

- Para País Vasco y Navarra también habría que tener en cuenta el tramo de la tarifa del IP a partir del cual comienza a afectar el impuesto de solidaridad. Pero, como no lo van a aplicar, no hay que hacer cálculos.

Este es el resultado de la armonización que se ha pretendido. Naturalmente, todas estas previsiones pueden no coincidir en función de las decisiones que adopten las Comunidades.

CONCLUSIÓN

El fundamento lejano del impuesto que comentamos se encuentra en la guerra de Ucrania, la crisis energética, la inflación y las repercusiones que todo ello está produciendo en los sectores más vulnerables de nuestra población.

Estamos en presencia de un nuevo impuesto estatal, que no se aplica en toda España, cuya recaudación, prácticamente, solo va al Estado por lo que pagan los contribuyentes de Andalucía, Galicia y Comunidad de Madrid. ¡Cuándo se ha visto!

²⁶ *Op. cit.*, página 3.

Como hemos expuesto, la nueva figura se crea con una doble finalidad: de un lado, la recaudadora, pero poco cabe esperar ya que, prácticamente, sólo pagarán los contribuyentes de esas tres Comunidades; y, de otra, la armonizadora, aunque el efecto sólo alcanzará a esas mismas Comunidades, porque las demás, o están ya armonizadas, o se les excluye de ese efecto (los territorios forales). Por tanto, invento inadecuado, producido a toda prisa, sin ningún tipo de reflexión o estudio, fruto de una obcecación que merecía mejor suerte con las propuestas que la doctrina ya había publicado.

Ni siquiera el principio que se pretende que le sirva de fundamento tiene sentido, porque la solidaridad no figura entre los principios de la contribución en nuestro país, y porque nuestra Constitución establece ese principio, pero para que inspire las relaciones entre el Estado y las CCAA y entre estas mismas. En España la solidaridad entre ciudadanos se concreta jurídicamente en diversos deberes constitucionales para hacer posible la satisfacción de los intereses generales y comunes. Nada más... y nada menos.

Por lo demás, el Gobierno se desentiende una vez más de la necesaria revisión del sistema de financiación autonómica, que, formalmente, quedó sin efecto en 2014. Y, lo que es peor, hace pensar que esa revisión no tiene visos que se vaya a llevar a efecto durante un buen tiempo. Veremos.

En San Joaquín, Pedregalejo, Málaga, a 5 de mayo de 2023