



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Grado en Administración y Dirección de
Empresas Curso 2021 / 2022

LAS DIFERENCIAS REGIONALES EN LA TRIBUTACIÓN DEL IM-
PUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

(THE REGIONAL DIFFERENCES IN THE TAX OF WEALTH TAX-
ATION)

Realizado por el Alumno D. Ismael González Rebollo

Tutelado por la Dra. María Teresa Mata Sierra

León, febrero de 2022

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN	4
ABSTRACT	5
INTRODUCCIÓN	6
METODOLOGÍA	8
I.EL IMPUESTO DEL PATRIMONIO Y SU CESIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	10
1.CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO DEL PATRIMONIO	10
2.ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	11
3.AVATARES DEL IMPUESTO	19
II.CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	21
1.INTRODUCCIÓN	21
2.EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA CESIÓN DEL IP	22
3.ANÁLISIS DEL IP EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	25
3.1.Las Comunidades Autónomas de Régimen Común	25
3.2.Las Comunidades Autónomas de Régimen Foral	37
III.EL IMPACTO DE LA APROBACIÓN DEL IMPUESTO DE LAS GRANDES FORTUNAS	42
1.APROBACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS	42
2.IMPACTO DEL ITSGF EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	45
2.1. Comunidades Autónomas de Régimen Común	45
2.2. Comunidades Autónomas de Régimen Foral	47
3.PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ITSGF	48
CONCLUSIONES	52
BIBLIOGRAFÍA	55

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.2.1. Cálculo de la base liquidable.....	13
Figura 1.2.2. Esquema de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.	18
Figura 2.3.1. Mapa de las bonificaciones en las Comunidades Autónomas.	37

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1.2.1. Esquema simplificado de liquidación del IP.	15
Cuadro 2.3.1. Tabla comparativa de uso de competencias normativas en las Comunidades Autónomas de Régimen común.	26
Cuadro 3.1.1. Esquema de liquidación del IP y del ITSGF.	42
Cuadro 3.1.2. Características del IP y del ITSGF.	43
Cuadro 3.1.3. Aspectos clave del IP y del ITSGF.	44

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.2.1. Tarifa estatal aplicable.....	14
Tabla 2.3.1. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Andalucía.....	31
Tabla 2.3.2. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Galicia.	31
Tabla 2.3.3. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Valencia.....	32
Tabla 2.3.4. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Extremadura.	33
Tabla 2.3.5. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Cataluña.....	33
Tabla 2.3.6. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Cantabria.	34
Tabla 2.3.7. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.	34
Tabla 2.3.8. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Asturias.	35
Tabla 2.3.9. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Murcia.	35
Tabla 2.3.10. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Álava.....	38
Tabla 2.3.11. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Bizkaia.....	39
Tabla 2.3.12. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Gipuzkoa.	40
Tabla 2.3.13. Tarifa aplicable a la Comunidad Foral de Navarra.....	40

RESUMEN

El Impuesto sobre el Patrimonio en España está siendo objeto de debate en la actualidad debido a la aprobación del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, el cual parece pretender arrebatar a los entes territoriales su capacidad normativa. El Impuesto sobre el Patrimonio se trata de una figura impositiva que nunca ha estado exenta de crítica, pasando por situaciones como su supresión durante tres años consecutivos, o las decisiones que han ido tomando muchos países en cuanto a la supresión definitiva de esta figura.

En el presente trabajo de investigación, se va a exponer la problemática del Impuesto sobre el Patrimonio en lo relativo a su cesión a las Comunidades Autónomas. En un principio, se analizará su estructura y configuración. A continuación, se estudiará cómo este tributo es cedido a las Comunidades Autónomas y cómo éstas han ejercido sus diferentes competencias normativas. Posteriormente, se tratará el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas y su interrelación con el Impuesto sobre el Patrimonio, así como, su impacto en las diferentes Comunidades Autónomas que integran nuestro territorio.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre el Patrimonio, cesión, Comunidades Autónomas, Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, competencias normativas, impactos, mínimo exento, bonificación, tarifa.

ABSTRACT

The Wealth Tax in Spain is currently under debate due to the approval of the new Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes, which seems to be intended to take away the regulatory capacity of the territorial entities. The Wealth Tax is a tax figure that has never been exempt from criticism, going through situations such as its suppression for three consecutive years, or the decisions that many countries have been taking regarding the definitive suppression of this figure.

In this research paper, the problems of the Wealth Tax in relation to its transfer to the Autonomous Regions will be presented. Initially, its structure and configuration will be analyzed. Next, we will study how this tax is assigned to the Autonomous Regions and how they have exercised their different regulatory powers. Subsequently, the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes and its interrelation with the Wealth Tax will be discussed, as well as its impact on the different Autonomous Regions that make up our territory.

KEY WORDS

Wealth Tax, assignment, Autonomous Communities, Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes, regulatory powers, impacts, exempt minimum, rebate, tariff.

INTRODUCCIÓN

En España, el Impuesto sobre el Patrimonio fue creado a tenor de lograr una serie de funciones que condujesen a mejorar el Sistema Tributario Español. Si bien, a medida que la coyuntura económica del país ha ido evolucionando, estas funciones han tomado diferente estructura adaptándose a dichos cambios.

Actualmente, el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra en un momento de pura actualidad en la economía española a raíz del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF). Encontramos investigadores que defienden la vigencia del mismo por razones tales como la necesidad de financiar el sector público o de redistribuir la riqueza hacia un nivel más equitativo, pero también encontramos aquellas personas detractoras del Impuesto que argumentan que el mismo debe suprimirse porque, entre otras muchas cosas, las regulaciones normativas que se han llevado a cabo no han mejorado el Impuesto e, incluso, han ayudado a los sujetos pasivos más ricos a evadir gran parte de su patrimonio a través de las nuevas exenciones, o que el gasto de administración que supone no es rentable con los ingresos que genera.

No obstante, para realizar un análisis correcto de esta figura tributaria, hay que observar los efectos con una visión a largo plazo y no tanto a corto plazo, debido a que por su compleja administración los efectos que puede producir no van acorde a las necesidades financieras que se dan a corto plazo.

A efectos de este trabajo, es de importancia resaltar la intención de armonizar los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, principalmente el Impuesto sobre el Patrimonio a través del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas.

El presente Trabajo de fin de Grado (en adelante, TFG), tiene por objeto principal el análisis y estudio, desde un punto de vista teórico, de la argumentación teórica acerca de la problemática del Impuesto sobre el Patrimonio en lo relativo a su cesión a las Comunidades Autónomas, así como, su relación con el nuevo ITSGF. Sin perjuicio de ello, con carácter previo a la consecución de dicho objeto principal, resulta necesario estudiar las generalidades del IP, el origen y la evolución del mismo, así como, su estructura.

Los objetivos específicos perseguidos por este trabajo de investigación son:

1. Establecer los caracteres generales del Impuesto y su estructura interna, haciendo especial hincapié en la legislación estatal y las cesiones que concede la misma a las Comunidades Autónomas sobre ciertos aspectos del tributo.
2. Estudiar y analizar cada una de las competencias normativas ejercidas por las Comunidades Autónomas en relación al IP.
3. Exponer los argumentos que dieron lugar al nacimiento del nuevo ITSGF.
4. Analizar cómo se relaciona el IP con el ITSGF en cada una de las Comunidades Autónomas.
5. Finalmente plantear posibles vicios de inconstitucionalidad que puede acometer el ITSGF.

En la continuación del trabajo se realiza una breve descripción de cómo se configura y estructura el Impuesto sobre el patrimonio. Posteriormente, se analiza como las Comunidades Autónomas ejercen sus competencias normativas en relación a dicho tributo y la evolución y contenido de la norma reguladora de dicha cesión. Por último, se analiza el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas y cómo este se relaciona con el Impuesto sobre el Patrimonio y su impacto sobre cada una de las Comunidades Autónomas. Finalmente, se concluye el trabajo mediante las conclusiones alcanzadas a través del presente Trabajo de Fin de Grado.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo del presente Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG), así como para alcanzar los objetivos buscados, se ha utilizado el método propio de la investigación jurídica. Para ello, se han analizado las disposiciones legislativas aplicables a la materia, al igual que otras fuentes relevantes como la jurisprudencia o la doctrina administrativa.

El procedimiento desarrollado para el análisis y estudio de este TFG se ha dividido en diferentes fases.

En primer lugar, se procedió a la elección del tema del trabajo que, en este caso, debía tratar sobre algún asunto que tuviese relación con el Derecho Financiero y Tributario. Como consecuencia del interés y actualidad del tema en cuestión, se optó por su elección.

En la segunda fase se continuó con la búsqueda y recopilación de información y su posterior lectura, principalmente monografías especializadas, textos legales, artículos de revistas y manuales. Para obtener dicha información se han utilizado las bases de datos de Aranzadi Instituciones, así como la página web de la Universidad de León y La Rioja (Dialnet). Además, de los materiales y aportaciones que fueron facilitados por la tutora. Por otro lado, también fueron trascendentes para recopilar información, diferentes libros disponibles en el área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León, así como diversos trabajos elaborados por otros alumnos. La doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha sido analizada gracias a sus diferentes Consultas Vinculantes; y, en cuanto a la jurisprudencia, se ha utilizado la base de datos del CENDOJ. Respecto a los textos legislativos internos, han sido recopilados mediante la página web del BOE.

Una vez se ha elegido el tema y se ha recopilado toda la información necesaria, se pasa a la siguiente fase, correspondiente a la lectura y comprensión de todos los materiales obtenidos. Posteriormente se continua con la división del trabajo, que en este caso se decidió que este se estructurara en tres bloques diferenciados. El primero se centra en analizar la estructura y configuración del Impuesto sobre el Patrimonio. A continuación, el segundo bloque trata sobre la cesión del mismo a las Comunidades Autónomas y el ejercicio por parte de éstas de sus competencias normativas. Por último, el tercero consistió en tratar el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas

en relación al Impuesto sobre el Patrimonio, sin olvidar el impacto que tiene la aprobación de este nuevo tributo sobre las Comunidades Autónomas.

Una vez establecidos las bases del trabajo, se continuó con la elaboración y redacción de un índice, acorde con las mismas.

Por último, terminado y repasado, así como ampliado los apartados que se entendían escasos y corregido los posibles fallos del trabajo, se ha llevado a cabo la redacción de las conclusiones obtenidas tras la investigación realizada.

I. EL IMPUESTO DEL PATRIMONIO Y SU CESIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO DEL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) nace inicialmente como “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” con carácter excepcional y transitorio (Arribas León, 2012) en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal¹. En 1991 se aprueba una nueva ley reguladora de este tributo, la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en la que desaparece ese carácter excepcional poniendo de manifiesto que este tributo había venido para quedarse y que no ha sufrido a día de hoy, a pesar de los años transcurridos, modificación alguna siendo la ley básica del tributo (Martín Queralt et al., 2017).

El Impuesto sobre el Patrimonio es una figura tributaria marcada por su carácter directo e individual sobre el patrimonio neto de las personas físicas (Durán Cabré y Esteller Moré., 2014) que se regula en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio² (en adelante LIP) que en su art. 1 entiende por patrimonio neto: “*el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*”

Se trata de un impuesto de ámbito estatal (art. 2.1) cedido a las Comunidades Autónomas en los términos dispuestos en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas que serán objeto de un análisis posterior.

Las características más importantes de este tributo le definen (Areses Troncoso et al., 2015) como un impuesto individual y personal, periódico y de carácter directo que tiene una clara función de soporte y control. Se trata asimismo de un impuesto general, parcial y progresivo que se aplica por escalones, de tal forma que cada tramo de patrimonio soporta el tipo de gravamen que tenga asignado, siendo la cuota total el resultado de la suma de las cuotas parciales que resulte de cada tramo.

¹ «BOE» núm. 274, de 16 de noviembre de 1977, Documento BOE-A-1977-27150

² «BOE» núm. 136, de / de junio de 1991. <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/19/con>

2. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

De forma breve, y en la medida en que resulta interesante para entender el tema abordado en este TFG, vamos a analizar la estructura de esta figura impositiva siguiendo los elementos esenciales que sirven al legislador para diseñar la misma.

Así constituirá el **hecho imponible** del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de la LIP. Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial

En cuanto al **devengo** se producirá el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

Conforme a los artículos 5 y 6 de la LIP, son **sujetos pasivos** del impuesto

Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español³; se les exige el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Además, cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España debiendo ejercitar la opción mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Se regulan diferentes **exenciones** que afectan a:

- 1.- Bienes integrantes del patrimonio Histórico Español y Comunidades Autónomas

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 Física (art 9 del IRPF) de forma que los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de estados extranjeros en España, quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

- 2.- El ajuar doméstico
- 3.- Objetos de arte y antigüedades legalmente descritos
- 4.- Derechos consolidados de los partícipes de Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, PPAS, Planes de Previsión Empresarial y Seguros de Dependencia.
- 5.- Derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras que permanezcan en el patrimonio del autor.
- 6.- Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y demás Normas Tributarias.
- 7.- La vivienda habitual del contribuyente hasta 300.000 euros.
- 8.- Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, en los términos previstos por el artículo 4 de la LIP.
- 9.- Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constituya su principal fuente de renta.
- 10.- 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 previstas en el artículo 4 de la LIP.

La **base imponible**, conforme al artículo 9 de la LIP será el valor resultante del patrimonio neto del contribuyente. Para su cálculo, hay que tener en cuenta si el sujeto pasivo lo es por obligación personal o real. En el primer caso su determinación se realizará por el valor de los bienes y derechos de que sea titular menos las cargas y gravámenes de naturaleza real que reduzcan su valor, no incluyendo las correspondientes a bienes exentos, y las deudas u obligaciones personales a cargo del mismo. Por otro lado, siendo sujetos pasivos por obligación real, únicamente se podrá deducir las cargas y gravámenes de los bienes y derechos que se encuentren situados, puedan ejercitarse o tuvieren que cumplirse en territorio nacional, así como las deudas por capitales invertidos en los bienes indicados.

La regla general a tenor del artículo 26 de la LIP en cuanto a los métodos de aplicación para la determinación de la base imponible, es la aplicación del método de estimación directa. Si bien, cabe la posibilidad de aplicar el método de estimación indirecta en los supuestos legales establecidos por el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Por último, cabe hablar de la existencia de una serie de reglas de valoración en relación a la cuantificación de la base imponible. Estas reglas de valoración vienen tipificadas en los artículos 10 a 24 de la LIP.

La **base liquidable** será el resultado de deducir a la base imponible el mínimo exento, que en ejercicio de las capacidades normativas que se le confieren a las Comunidades Autónomas, puede distar en su cuantía. No obstante, lo anterior, en ausencia de fijación, el mínimo exento aplicable será de 700.000 euros en consideración del artículo 28 de la LIP. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

Figura 1.2.1. Cálculo de la base liquidable.



Fuente: elaboración propia.

Por su parte, la **cuota íntegra** es el resultado de aplicar los tipos de escala a la base liquidable. Como veremos con posterioridad e igual que ocurre con el mínimo exento, las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para aprobar sus propios tipos de escala y en caso de que no hagan uso de tales competencias, la base liquidable será gravada a los tipos de la siguiente escala en atención al artículo 30 de la LIP. El artículo 31 de la Ley 19/1991 establece un límite a la cuota íntegra conjunto con el IRPF, de forma que la suma de las cuotas de ambos impuestos, no puedan superar al 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF en el supuesto de obligación personal de contribuir. Ese tope del 60% no se considera confiscatorio por la jurisprudencia señalando que el IP se proyecta sobre la capacidad económica derivada de la titularidad

del patrimonio y persigue finalidades adicionales como la activación de la activación de la utilización del patrimonio⁴. A estos efectos:

- a. No se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b. En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 %.

Tabla 1.2.1. Tarifa estatal aplicable

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

Fuente: Ley 19/1991, art. 30

Por último, cuando las personas que conforman la unidad familiar han optado por la tributación conjunta, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite es el resultado de sumar las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en el Impuesto sobre el Patrimonio. En caso de ser oportuna la reducción, esta se prorrateará entre los sujetos pasivos en función a sus cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Obtenida ya la cuota íntegra, entran en juego una serie de **deducciones y bonificaciones** que, al igual que con el mínimo exento y los tipos de escala, en ejercicio

⁴ Pueden verse por ejemplo las Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2000 (JT 2000, 202925), de 22 de noviembre de 2000 (JT 2001, 98) y de 16 de enero de 2001 (JT 2001, 1055).

de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas pueden aprobar y que analizaremos con posterioridad; no obstante, las de carácter estatal conforme a la LIP serían la regulada en el art. 32 que establece que los bienes y derechos que radiquen, se ejerzan o se cumplan fuera de España cuando la obligación de contribuir sea personal, se deducirá de la cuota. Se deducirá la cuantía menor entre las dos siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. La segunda, recogida en el art 33 de la LIP establece que los bienes y derechos computados, situados o que se deban cumplir o ejercer en territorio de Ceuta y Melilla, quedarán bonificados de la cuota un 75%.

Cuadro 1.2.1. Esquema simplificado de liquidación del IP.

LIQUIDACIÓN DEL IP		
Valoración de los bienes no exentos integrantes del patrimonio bruto conforme a las normas del impuesto	Bienes inmuebles	Se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el determinado (valor de referencia) o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.
	Actividades empresariales y profesionales	Si existe contabilidad ajustada al Código de Comercio, se computarán por su valor contable (diferencia entre el activo real y el pasivo exigible), y si no, se valorarán conforme a las demás normas de este impuesto.
	Depósitos en cuenta corriente o de ahorro a la vista o a plazo	Se computarán por el mayor valor de los dos siguientes: el saldo a 31 de diciembre o el saldo medio del último trimestre del año.
	Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados	Se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.
	Otros valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad	Se valorarán por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

	Seguros de vida	Se computarán por su valor de rescate a 31 de diciembre.
	Rentas temporales o vitalicias	Se computarán por su valor de capitalización a 31 de diciembre, conforme a las normas del ITP y AJD.
	Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves	Se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo.
	Objetos de arte y antigüedades	Se computarán por el valor de mercado a 31 de diciembre.
	Derechos reales	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
	Concesiones administrativas	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
	Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial	Deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.
	Opciones contractuales	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
Cargas, deudas y gastos deducibles	Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y solo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.	
Base imponible = Patrimonio neto	Es la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo a 31 de diciembre y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.	
Base liquidable	Es el resultado de minorar la base imponible con el mínimo exento. Las comunidades autónomas tienen competencia normativa para establecer un mínimo exento diferente. En términos generales es de 700.000 euros, salvo en Cataluña y Aragón (500.000 y 400.000 respectivamente) y en la Comunidad Valenciana (600.000). En Extremadura depende del grado de discapacidad del sujeto pasivo y oscila entre 500.000 y 800.000 euros, como también ocurre en Andalucía, que llega hasta 1.500.000 euros para sujetos pasivos con discapacidad superior al 65 %.	
Tarifa del impuesto	Las comunidades autónomas tienen competencia normativa para establecer la tarifa del impuesto. La normativa estatal, en su defecto, establece una tarifa del 0,2 al 2,5 %. En concreto, Andalucía, Cantabria, el Principado de	

Cuota íntegra	<p>Asturias, Islas Baleares, Cataluña, Extremadura, Murcia y la Comunidad Valenciana tienen tarifa distinta de la del Estado.</p> <p>Es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto.</p> <p>En cuanto a la normativa estatal, tenemos la bonificación del 75 % para bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla y la deducción de las cuotas pagadas en el extranjero por impuesto de naturaleza similar. Las comunidades autónomas tienen competencias normativas para regularlas.</p> <p>La Comunidad de Madrid ha establecido una bonificación general del 100 % de la cuota.</p> <p>En Illes Balears existe una bonificación es del 90 % respecto a los bienes de consumo cultural.</p>
Deducciones y bonificaciones	<p>El Principado de Asturias ha establecido una bonificación del 99 % para patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad, similar a la de Aragón y Cataluña.</p> <p>Cataluña, además, ha establecido una bonificación del 95 % respecto a propiedades forestales.</p> <p>Galicia cuenta con seis deducciones, en su mayoría del 100 % respecto a determinados bienes y, desde el 1 de enero de 2022, la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, establece una bonificación del 25 % de la cuota.</p> <p>La Rioja ha establecido una deducción del 25 % de las aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja.</p>
Total a ingresar	<p>La liquidación del impuesto solo puede ser a ingresar, pues si la cuota es cero, no hay que presentar la liquidación, salvo que el importe del patrimonio bruto del sujeto pasivo supere los 2.000.000 de euros.</p>

Fuente: CEF <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-7-ip-esquema-impuesto-patrimonio>

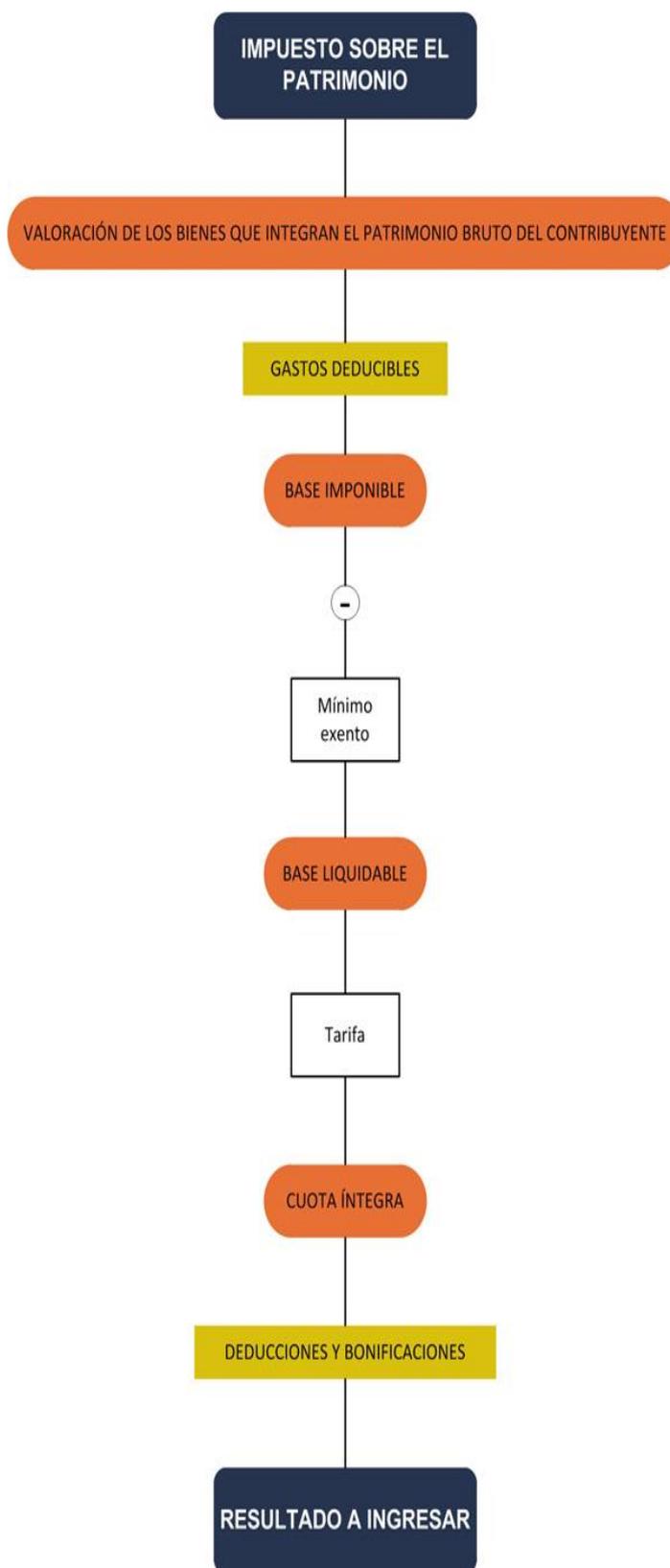


Tabla 3. Esquema de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Fuente: elaboración propia

3. AVATARES DEL IMPUESTO

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 del IVA y se introducen otras modificaciones de la normativa tributaria⁵ justifica en su Exposición de Motivos la supresión del IP por su pérdida de capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

No obstante, resulta destacable que esta Ley no deroga el IP sino que opta por dar una renovada redacción al artículo 33 de la LIP incorporando una bonificación del 100% en la cuota de este impuesto; y ello lo hace para no dejar margen a las Comunidades autónomas para poder establecer impuestos propios sobre el patrimonio de las personas físicas residentes en sus territorios (Martínez Muñoz, 2009); además mediante la utilización de la bonificación resultaba posible no cambiar diversas normas y permitía dejar en vigencia el resto de la LIP (Cabrillo, 2007).

De esta forma el IP permaneció, por decirlo así latente entre el año 2008 hasta el año 2010 en el que el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, lo restablece⁶ manifestando, no obstante, que se procedería a derogarlo definitivamente el 1 de enero de 2013. Esta norma aprovecha también para introducir modificaciones en los artículos 4.9, 6, 28 y 33 del Impuesto.

Las razones en las que el legislador justifica este restablecimiento temporal por esta norma urgente son (Falcón y Tella, 2008) la necesidad de garantizar el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y la de dejar un periodo de tiempo amplio a las Comunidades Autónomas para que en el caso de querer ejercitar sus competencias sobre este Impuesto recuperado pudiesen hacerlo. Además, el Impuesto iba a producir efectos a partir del 1 de enero de 2011, por lo que la fecha de septiembre de 2010 en la que estaban justificaba la urgencia para acudir al Decreto-ley⁷.

Pues bien, y aunque esta norma limitaba la vigencia del IP a los ejercicios de 2011 y 2012, la misma se fue aplazando anualmente a través de sucesivas normas⁸, lo que ha

⁵ «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008, <https://www.boe.es/eli/es/l/2008/12/23/4>

⁶ «BOE» núm. 224, de 17/ de septiembre de 2011 <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2011/09/16/1>

⁷ Sobre la utilización el Decreto Ley pueden verse las Sentencias del Tribunal Constitucional STC 6/1983, 182/1997, 137/2003, 108/2004 o 189/2005, entre otras.

⁸ En concreto estas normas son: 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, que

supuesto el retraso de la supresión del mismo hasta llegados a la actualidad (Ibáñez García, 2012). Finalmente, y en lo que nos interesa destacar especialmente a los efectos de este TFG, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021⁹, en su Disposición derogatoria primera sustituye el carácter temporal que le había dado al IP el Real Decreto-ley 13/2011 antes mencionado, y establece, a partir del 1 de enero de 2021, su carácter indefinido.

La retrasa hasta el 2014: la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, que la aplaza un año más hasta 2015: la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, que vuelve a prolongar su eliminación al 2016; la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, que otra vez más alarga un año hasta 2017; el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que la retrasa hasta 2018; la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que nuevamente retrasa su eliminación hasta el 2019 y el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2019, de 16 de enero de 2019 contaba con una disposición derogatoria que pretendía acabar con los problemas legislativos a través de la supresión pospuesta contenida en el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre. Se mantuvo el término de la eliminación hasta el 2019 momento en el cuál a través del Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social se vuelve a retrasar el término de la supresión hasta el 2021.

⁹ «BOE» núm. 341, de 31 de diciembre de 2020. <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/30/11/con>

II. CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del Título VII de la Constitución de 1978, bajo la rúbrica «Economía y Hacienda», se pueden distinguir claramente dos bloques de artículos: del 128 a 132, que regulan lo que ha venido denominándose constitución económica y del 133 a 136, que regulan la Hacienda en su concepción clásica esto es, como capacidad para imponer tributos y para disponer y controlar el gasto público o lo que es lo mismo

En lo que nos afecta en este TFG adquiere especial relevancia el artículo 133 de la Constitución cuando señala en su apartado primero que *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”*; añade a continuación que *“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*.

Si unimos al dictado constitucional con el nuevo modelo de distribución territorial del poder, el Estado autonómico. Evidenciamos la necesidad de que las Comunidades Autónomas tengan poder financiero o lo que es lo mismo, que puedan disponer de los recursos financieros necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias que asumen.

De hecho, para que la autonomía financiera que el artículo 156.1 de la CE reconoce a estos Entes territoriales y así como conseguir la autonomía para la gestión de los respectivos intereses que les reconoce el artículo 137 de la Carta Magna sean reales y efectivas es preciso que estas dispongan de los medios financieros necesarios para cumplir las funciones que tienen encomendadas (Martín Queralt et alii, 2019).

Por ello, en España son el Estado y las Comunidades autónomas los titulares de la potestad tributaria, en el primer caso un poder originario y solo limitado por la propia Constitución y en el segundo derivado limitado por esta última y las leyes (Escribano López, 2012) de las que nos interesa fundamentalmente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA)¹⁰ que en su artículo 11.1.a) es la primera ley que regula esta materia, tal y como demanda

¹⁰ BOE» núm. 236, de 1 de octubre de 1980, <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8>

la Constitución, se estable la posibilidad de ceder el IP a dichos Entes territoriales. A partir de esta norma las correspondientes normas reguladoras de las cesiones de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas han ido perfilando la dimensión de esta cesión hasta llegar a la actualidad.

2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA CESIÓN DEL IP

Tomando como punto de partida la LOFCA, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas¹¹ desarrollando lo expuesto en dicha ley orgánica, contempla la cesión del rendimiento del IP a las Comunidades Autónomas, indicando imperativamente que la normativa aplicable era la estatal y que, por delegación del Estado, las Comunidades Autónomas se encargarían de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los recursos tributarios de aquél (Enciso de Izaguirre, 2009).

Ahora bien, no será hasta el año 1996 cuando las Comunidades Autónomas dispongan de capacidad normativa en relación con los impuestos cedidos, previsión que aparece recogida en el *“Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas. Libro Blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas”* (Monasterio Escudero et alii, 1995) basándose en el cuál se acabarían aprobando la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas¹² y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias¹³.

Con la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía¹⁴, los tributos cedidos con capacidad normativa serían:

- Tarifa autonómica a IRPF 33%.

¹¹ «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1983 <https://www.boe.es/eli/es/l/1983/12/28/30>

¹² «BOE» núm. 313, de 28 de diciembre de 1996 <https://www.boe.es/eli/es/lo/1996/12/27/3>

¹³ «BOE» núm. 315, de 31 de diciembre de 1996 <https://www.boe.es/eli/es/l/1996/12/30/14>

¹⁴ «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2001 <https://www.boe.es/eli/es/l/2001/12/27/2>

- Patrimonio
- Sucesiones y donaciones
- Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
- Juego
- Tasas afectas a servicios traspasados
- Impuesto sobre determinados medios de transporte
- Impuesto venta a minoristas de determinados hidrocarburos

Los tributos cedidos sin capacidad normativa eran:

- IVA 35%
- Cerveza 40%
- Vino y bebidas fermentadas 40%
- Productos intermedios 40%

En lo que se refiere al IP el artículo 23 determina que el alcance de la cesión y puntos de conexión señalando que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del IP producido en su territorio considerándose tal el producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio; por su parte el artículo 39 de esta misma Ley se establece el alcance de las competencias normativas en este impuesto señalando que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se añade en el mismo precepto que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no

podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado (Cusí, 2022).

Esta situación continúa con la aprobación de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁵ y 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 tributarias¹⁶ que en su artículo 31 al determinar el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio señala que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio, considerándose producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio. (Calvo Vérguez, 2021) manteniendo en el artículo 41 el mismo texto de la norma anterior que señala que el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

De nuevo se advierte que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Así las cosas, analizaremos ahora que han hecho las diferentes Comunidades Autónomas con estas competencias normativas, distinguiendo en un primer bloque las de régimen común y en un segundo las de los Territorios Forales.

¹⁵ «BOE» núm. 305, de 19 de diciembre de 2009 <https://www.boe.es/eli/es/lo/2009/12/18/3>

¹⁶ «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. <https://www.boe.es/eli/es/l/2009/12/18/22/con>

3. ANÁLISIS DEL IP EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como se ha venido adelantando a lo largo del trabajo de investigación, las Comunidades Autónomas gozan de competencias normativas en relación al Impuesto sobre el Patrimonio. Manifiesto de ello, es el artículo decimonoveno, dos, b) de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En ambas Leyes, como señalamos, se les da la posibilidad de regular: el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones en la cuota, que, como vimos en las figuras 1 y 2 al hilo de la estructura del impuesto, se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas.

Es de importancia destacar, que las Comunidades Autónomas podrán declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos establecidos en la misma conforme a la disposición adicional segunda de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria¹⁷ con esta finalidad.

3.1. Las Comunidades Autónomas de Régimen Común

Las Comunidades Autónomas han hecho uso de estas competencias atribuidas; pero, a raíz de la bonificación general de la cuota íntegra introducida por el artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del IP, anteriormente referida estas medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas perdieron su eficacia práctica (Calvo Ortega, 2008).

La situación descrita se mantuvo desde el 2008 al 2010 ya que, mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, también referido, con carácter temporal se recuperó el IP y se terminó por ende con la bonificación general de la cuota (García de Pablos, 2011). Ello se produjo

¹⁷ «BOE» núm. 277, de 19/11/2003, <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/11/18/41/con>

con una previsión de vigencia para los ejercicios 2011 y 2012, pero como ya se ha comentado la vigencia del Impuesto se ha ido prolongado de manera indefinida, con constantes modificaciones del Real Decreto-ley 13/2011, hasta llegar a suprimirse su carácter temporal (Gómez de la Torre del Arco, 2012).

Por lo tanto, las Comunidades Autónomas han recuperado su capacidad normativa debido a que se elimina la bonificación del 100 % de la cuota que se preveía a partir de 1 de enero de 2021 y, por tanto, se dota al Impuesto de un carácter definitivo gracias a la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 que como también dijimos deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (López Espadafor, 2008).

Una vez analizado el origen y razones de la competencia normativa de dichos entes territoriales sobre determinados aspectos del IP cabe entrar a hablar de qué Comunidades Autónomas y de qué forma han entrado a regular aspectos como el mínimo exento, la tarifa aplicable y las deducciones y bonificaciones.

Para ilustrar de una manera más visual las diferencias territoriales respecto a los aspectos anteriormente mencionados se puede observar la siguiente tabla comparativa:

Cuadro 2.3.1. Tabla comparativa de uso de competencias normativas en las Comunidades Autónomas de Régimen común.

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	MEDIDAS					
	Mínimo exento general	Mínimo exento para discapacitados	Bonificación general en cuota	Exención/ Bonificación patrimonio protegido discapacitados	Otras bonificaciones	Tarifa
CATALUÑA	500.000 €			Bonificación 99%	Bonificación 95% propiedades forestales	- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la

						CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal.
GALICIA	700.000 €		50%		<p>Deducción 75%: bienes o derechos vinculados con creación de nuevas empresas o la ampliación de capital en entidades de reciente creación.</p> <p>Deducción 100%: inversión en empresas agrarias, terrenos rústicos afectos a una explotación agraria o cedidos en arrendamiento, adscripción de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias, bienes inmuebles situados en centros históricos afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles situados en centros históricos.</p>	<p>- progresiva</p> <p>- 8 tramos</p> <p>- coincide con la fijada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal.</p>
ANDALUCIA		<p>33%</p> <p>≥grado<65%: 1.250.000 €</p> <p>grado≥65%: 1.500.000 €</p>	100%			<p>- progresiva</p> <p>- 8 tramos</p> <p>- los tipos coinciden con los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen</p>

						inferior al estatal.
ASTURIAS				Bonificación 99%		- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal
CANTABRIA	700.000 €					- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal
LA RIOJA					Deducción 25% por aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones	
MURCIA			100%		Deducción 100% por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional	- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado

						con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal
VALENCIA	500.000 €	discapacidad psíquica grado $\geq 33\%$, discapacidad física o sensorial grado $\geq 65\%$: 1.000.000 €				- progresiva - 8 tramos - los tipos aplicables a cada tramo son superiores a los fijados en la escala establecida por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo que coinciden
ARAGÓN	400.000 €			bonificación 99% límite 300.000€		
CASTILLA-LA MANCHA						
CANARIAS	700.000 €			Exención		
EXTREMADURA	500.000 €	33% $\geq \text{grado} < 50\%$: 600.000 € 50% $\geq \text{grado} < 65\%$: 700.000 € $\text{grado} \geq 65\%$: 800.000 €				- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
ISLAS BALEARES	700.000 €				Bonificación 90% bienes culturales	- progresiva - 8 tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter

						supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que la CA establece un tipo de gravamen inferior al estatal
MADRID	700.000 €		100%			
CASTILLA Y LEÓN				Exención		

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar en la tabla anterior, de las 17 Comunidades Autónomas que integran nuestro territorio, no todas ejercen sus competencias sobre todos los aspectos cedidos por la Ley estatal. Por ello, el siguiente paso, para una mejor comprensión, será ir desmembrando dicha tabla haciendo hincapié en qué entes territoriales y de qué forma regulan el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones:

o Mínimo exento:

En relación con el mínimo exento, se pueden distinguir dos tipos de medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2022):

- A) Regulación del mínimo exento aplicable con carácter general. Galicia, Cantabria, Canarias e Illes Balears y la Comunidad de Madrid han equiparado la cuantía del mínimo exento al regulado en la normativa estatal (700.000 euros), las CC.AA. de Cataluña y Extremadura y la Comunidad Valenciana lo han fijado en 500.000 euros y Aragón en 400.000 euros.
- B) Regulación de un mínimo exento aplicable a contribuyentes afectados por una discapacidad. Andalucía fija en 1.250.000 euros la cuantía del mínimo exento aplicable a sujetos pasivos discapacitados en grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % y en 1.500.000 euros el aplicable a sujetos pasivos discapacitados en grado igual o superior al 65%, Extremadura establece una cuantía variable aplicable a discapacitados físicos, psíquicos o sensoriales en función del grado de discapacidad (en grado superior al 33 % e inferior al 50 % aplicarán 600.000 euros, si su discapacidad está entre el 50 % y el 65 %

aplicarán 700.000 euros y 800.000 de euros si es superior al 65 %) y la Comunitat Valenciana fija en 1.000.000 de euros la cuantía del mínimo exento aplicable a discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33 % y a discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65 %.

- Tarifa aplicable:

Por lo que se refiere a la tarifa han ejercido competencias Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Región de Murcia, Extremadura e Illes Balears y la Comunitat Valenciana (Agencia Tributaria, 2021):

- La establecida por Galicia y Andalucía coincide con la fijada por Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que establecen un tipo de gravamen inferior al estatal.

Tabla 2.3.1. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167.150,00	0,2
167.150,00	334,3	167.100,00	0,3
334.250,00	835,6	334.250,00	0,5
668.500,00	2.506,85	668.500,00	0,9
1.337.000,00	8.523,35	1.337.000,00	1,3
2.674.000,00	25.904,35	2.674.000,00	1,7
5.348.000,00	71.362,35	5.348.000,00	2,1
10.696.000,00	183.670,35	En adelante	2,5

Fuente: Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Tabla 2.3.2. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Galicia.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167129,45	0,2
167129,45	334,26	167123,43	0,3
334252,88	835,63	334246,87	0,5
668499,75	2506,86	668499,76	0,9

1336999,51	8523,36	1336999,5	1,3
2673999,01	25904,35	2673999,02	1,7
5347998,03	71362,33	5347998,03	2,1
10695996,06	183670,29	En adelante	2,5

Fuente: Art.13 bis Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

- En la Comunidad Valenciana la escala es progresiva y consta de ocho tramos. Los tipos aplicables a cada tramo son superiores a los fijados en la escala establecida por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo que coinciden.

Tabla 2.3.3. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Valencia.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	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	3,5

Fuente: Art. 9 Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

- La establecida por la Comunidad Autónoma de Extremadura es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos aplicables a cada tramo son superiores a los fijados en la escala aprobada por el Estado con carácter supletorio.

Tabla 2.3.4. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167.129,45	0,3
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
1.336.999,01	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: Art. 15 Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

- En el resto de Comunidad Autónoma la escala es progresiva, consta de ocho tramos y los tipos son superiores a los fijados en la escala aprobada por el Estado con carácter supletorio, salvo en el último tramo de base liquidable para el que las escalas autonómicas establecen un tipo de gravamen inferior al estatal.

Tabla 2.3.5. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167.129,45	0,21
167.129,45	350,97	167.123,43	0,32
334.252,88	877,41	334.246,87	0,53
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,95
1.336.999,75	8.949,53	1.336.999,26	1,37
2.673.999,01	27.199,57	2.673.999,02	1,79
5.347.998,03	74.930,45	5.347.998,03	2,21
10.695.996,06	192.853,81	En adelante.	2,75

Fuente: Art. 2 Decreto Ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al Impuesto sobre el Patrimonio.

Tabla 2.3.6. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	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: Art. 4 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

Tabla 2.3.7. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	170.472,04	0,28
170.472,04	477,32	170.465	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	36.543,30	2.727.479	2,35
5.454.958	100.639,06	5.454.957,99	2,9
10.909.915,99	258.832,84	En adelante	3,45

Fuente: Art. 9 Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Tabla 2.3.8. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Asturias.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0		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

Fuente: Art.15 Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Tabla 2.3.9. Tarifa aplicable a la Comunidad Autónoma de Murcia.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,6
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

Fuente: Art. 13 Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

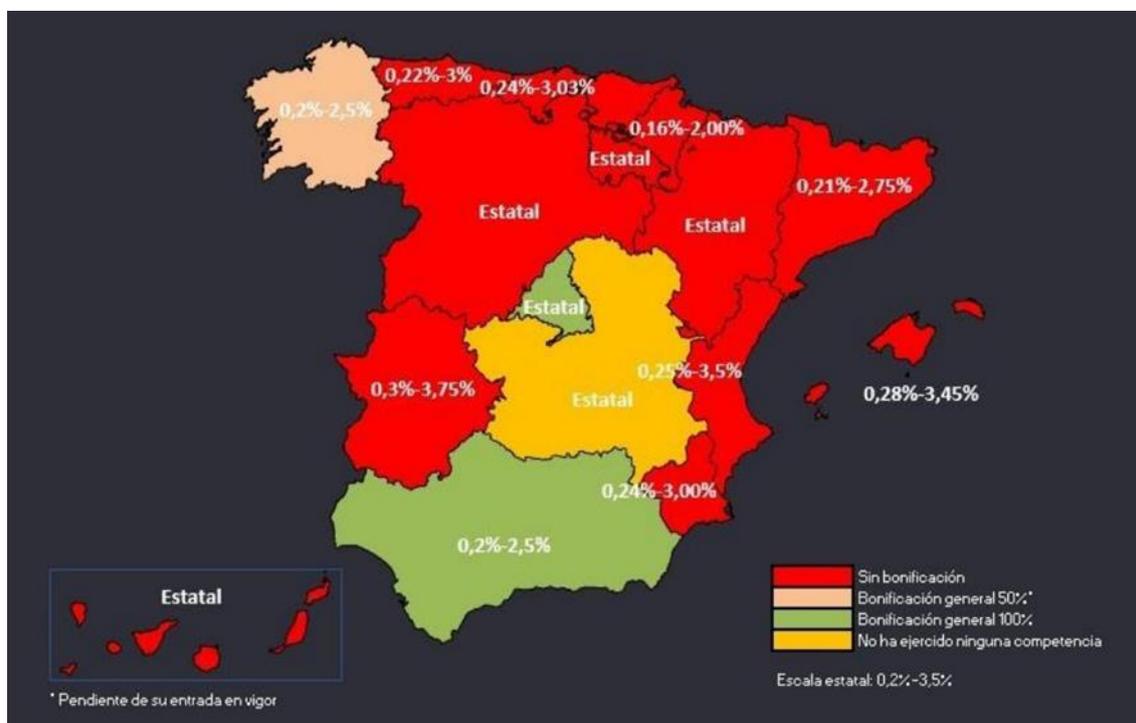
- Deducciones y bonificaciones

En materia de deducciones y bonificaciones han ejercido competencias las Comunidades Autónomas (en adelante, también CCAA) de Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Aragón, La Rioja, la Región de Murcia, Illes Balears y la Comunidad de Madrid (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2022):

- Las Comunidades Autónomas de Cataluña, Principado de Asturias y Aragón han establecido bonificaciones del 99 % de la cuota aplicables a los bienes o derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado. No obstante, la Comunidad Autónoma de Aragón fija un límite máximo de 300.000 euros. Por su parte, la Comunidad Autónoma de Canarias y la Comunidad de Castilla y León han establecido exenciones para este tipo de bienes o derechos, conforme a lo dispuesto en la Ley 41/2003.
- La Comunidad de Madrid tiene vigente desde el ejercicio 2009 una bonificación general del 100 % de la cuota. Andalucía ha establecido esta bonificación general del 100 % de la cuota en 2022.
- La Comunidad Autónoma de Cataluña tiene vigente una bonificación de la cuota (95 %) aplicable a determinadas propiedades forestales.
- La Comunidad Autónoma de Galicia tiene vigente desde el ejercicio 2022 una bonificación general del 25 % de la cuota. Además, desde ejercicios anteriores aplica las siguientes deducciones de la cuota: por bienes o derechos vinculados con la creación de nuevas empresas o la ampliación de capital en entidades de reciente creación (75 %), por inversión en empresas (100 %), por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria o su cesión en arrendamiento (100 %), por adscripción de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias (100 %), por la afectación a actividades económicas de inmuebles situados en centros históricos (100 %) y por la participación en fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles situados en centros históricos (100 %).
- La Comunidad Autónoma de La Rioja aplica una deducción por aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones.
- La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia aplica desde 2022 una deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional.

- Por último, la Comunidad Autónoma de las Illes Balears aplica una bonificación de la cuota (90 %) a los bienes de consumo cultural.

Figura 2.3.1. Mapa de las bonificaciones en las COMUNIDADES AUTÓNOMAS.



Fuente: elaboración propia.

3.2. Las Comunidades Autónomas de Régimen Foral

Las Comunidades de Régimen Foral las forman la Comunidad Foral de Navarra y el País Vasco. Ambas Comunidades están amparadas por la Constitución, y esta respeta los derechos históricos de los territorios forales, tal y como se establece Disposición adicional primera de la Constitución Española. Tanto la Comunidad de Navarra como el País Vasco gozan de autoridad para establecer, mantener y regular su propio régimen tributario (Armentia Basterra, 2020).

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece en el artículo 24 que el IP es “un tributo concertado de normativa autónoma”. La carga del tributo corresponde a las diferentes Diputaciones Forales en las que está dividido en País Vasco. Así pues, Álava se rige por la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo; Bizkaia se rige por la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero; y Gipuzkoa por la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio. En el

caso de la Comunidad Foral de Navarra el IP se rige por la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Al igual que ocurre con las Comunidades Autónomas de régimen común, las comunidades de régimen foral han ejercido competencias acerca de este Impuesto. Por ello, vamos a analizar, como hicimos anteriormente, cómo estos entes territoriales forales han ejercido sus competencias en lo relativo a la tarifa aplicable, mínimo exento y deducciones y bonificaciones (AEDAF, 2022):

- **En cuanto a la Comunidad Foral del País Vasco**, como ya se ha comentado, la carga del tributo corresponde a las diferentes Diputaciones Forales en las que está dividido el País Vaso, por tanto:
 - **En lo referente a la Diputación Foral de Álava:**
 - El mínimo exento se establece en 800.000 euros.
 - Tarifa aplicable.

Tabla 2.3.10. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Álava.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	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: Art. 32 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo.

- Deducciones y bonificaciones:

Las personas físicas que tengan su residencia habitual en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, deben tributar por la totalidad de su patrimonio, independientemente del lugar dónde se encuentren los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Esto supone que el contribuyente incluirá en su declaración bienes que radiquen y derechos que pudieran

ejercitarse o hubieran de cumplirse en el extranjero. En estos casos, de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se deducirá la menor de las siguientes cantidades:

- a) La cantidad satisfecha en el extranjero por razón de gravamen personal que afecte a los elementos patrimoniales incluidos en la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) La cantidad resultante de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, expresado con dos decimales, a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Asimismo, en los casos en que en la base imponible figuren valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en Ceuta y Melilla, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas, se practicará una bonificación en el 75% de la cuota que proporcionalmente corresponda a los citados bienes o derechos.

- **En lo referente a la Diputación Foral de Bizkaia:**

- El mínimo exento se establece en 800.000 euros.
- Tarifa aplicable

Tabla 2.3.11. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Bizkaia.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	800.000	0.2
800.000	1.600	800.000	0.6
1.600.000	6.400	1.600.000	1
3.200.000	22.400	3.200.000	1.5
6.400.000	70.400	6.400.000	1.75
12.800.000	182.400	En adelante.	2

Fuente: Art. 32 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero.

- Deducciones y bonificaciones:

Ídem a lo señalado anteriormente.

- **En lo referente a la Diputación Foral de Gipuzkoa:**

- El mínimo exento se establece en 700.000 euros.
- Tarifa aplicable.

Tabla 2.3.12. Tarifa aplicable a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	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	1.3
3.200.000	31.000	3.200.000	1.7
6.400.000	85.400	6.400.000	2.1
12.800.000	219.800	En adelante.	2.5

Fuente: Art. 32 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio.

- Deducciones y bonificaciones:

Ídem a lo ya señalado en los dos casos anteriores.

- Por otro lado, en cuanto a la **Comunidad Foral de Navarra:**
- Mínimo exento 550.000 euros
- Tarifa aplicable

Tabla 2.3.13. Tarifa aplicable a la Comunidad Foral de Navarra.

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	155.511,88	0,16
155.511,88	248,82	155.511,88	0,24
311.023,76	622,04	311.023,76	0,4
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	En adelante.	2

Fuente: Art. 30 de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

o Deducciones y bonificaciones

Conforme a lo dispuesto en el art. 32 de la Norma Foral 19/1992, ya mencionada, y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales que formen parte del Ordenamiento Interno, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

A tal efecto, se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

III. EL IMPACTO DE LA APROBACIÓN DEL IMPUESTO DE LAS GRANDES FORTUNAS

1. APROBACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS

A mediados de octubre, en el Plan Presupuestario de 2023 se hacía ya la idea de que dicho Impuesto será de aplicación en 2022 y finalmente así ha sido mediante la publicación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (Cuatrecasas, 2022).

Este nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF) se trata de una figura tributaria de carácter directo, naturaleza personal y complementaria del Impuesto sobre el Patrimonio, con el que comparte sus principales aspectos configuradores. No obstante, el ITSGF solo grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 euros (en la práctica, 3.700.000 euros, atendiendo al mínimo exento) y su recaudación corresponderá a la Agencia Tributaria, al no tratarse de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas (De Portillo, 2022).

Cuadro 3.1.1. Esquema de liquidación del IP y del ITSGF.

ESQUEMA LIQUIDACIÓN	
IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO (IP)	NUEVO IMPUESTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)
<ul style="list-style-type: none"> + Valor de los bienes y derechos del sujeto pasivo - Exenciones (art. 4 Ley del IP) - Cargas y gravámenes de naturaleza real (que disminuyan valor bienes) - Deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo 	<ul style="list-style-type: none"> + Valor de los bienes y derechos del sujeto pasivo - Exenciones (art. 4 Ley del IP) - Cargas y gravámenes de naturaleza real (que disminuyan valor bienes) - Deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo
Base imponible (BI)	Base imponible (BI)
- Mínimo exento:	- Mínimo exento:
700.000 € o el de CCAA	Obligación personal: 700.000 € Obligación real: Mínimo exento = 0
Base Liquidable (BL)	Base Liquidable (BL)
x Escala de gravamen (Ley IP o la de la CCAA)	x Escala de gravamen (única), aplicable a partir de 3.000.000€
Cuota íntegra (BL x escala gravamen)	Cuota íntegra (BL x escala gravamen)
<ul style="list-style-type: none"> - Límite cuota íntegra IRPF + IP (Art. 31 LIP) - Deducción por impuestos pagados extranjero (art. 32 LIP) - Bonificación por bienes situados en Ceuta y Melilla (art. 33 LIP) - Deducciones y bonificaciones de la correspondiente CCAA 	<ul style="list-style-type: none"> - Límite cuota íntegra IRPF + IP + IGF - Deducción por impuestos pagados extranjero (art. 32 LIP) - Bonificación por bienes situados en Ceuta y Melilla (art. 33 LIP)
	- Cuota efectivamente satisfecha Impuesto sobre el Patrimonio
Cuota a pagar Impuesto sobre el Patrimonio	Cuota a pagar Impuesto grandes Fortunas

Fuente: CEF <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-7-ip-esquema-impuesto-patrimonio>.

Su naturaleza complementaria al Impuesto sobre el Patrimonio queda patente por el hecho de que el contribuyente podrá descontar del ITSGF la cuota efectivamente ingresada por el Impuesto sobre el Patrimonio, de forma tal que un impuesto se superpone al otro, pero sin que resulte, con carácter general, una doble imposición respecto del mismo contribuyente y patrimonio neto, tal y como puede observarse en la siguiente figura (Cuatrecasas, 2022):

El ITSGF inicialmente tiene una vigencia temporal, establecida en principio para los ejercicios 2022 y 2023. No obstante, el propio articulado prevé la posibilidad de, una vez evaluados los resultados de su implantación, mantenerlo más allá de esta vigencia inicial (Salto Guglieri, 2022).

En lo relativo a las características generales que comporta este tributo, se ha realizado una tabla que expone las mismas en relación con las ya comentadas del Impuesto sobre el patrimonio:

Cuadro 3.1.2. Características del IP y del ITSGF.

	IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS
NATURALEZA	Carácter directo y naturaleza personal.	Carácter directo, naturaleza personal y complementario al IP.
OBJETO	Patrimonio neto (bienes + derechos - cargas- gravámenes- deudas - obligaciones) de las personas físicas.	Patrimonio neto de las personas físicas > 3M€.
ÁMBITO TERRITORIAL	Territorio común.	Toda España (prevista la cesión al País Vasco y Navarra).
EXENCIONES	Bienes integrantes del Patrimonio Histórico, ciertos objetos de arte y antigüedades, el ajuar doméstico, derechos consolidados de planes de pensiones y otras aportaciones a sistemas de previsión social, propiedad intelectual o industrial en manos de autor, valores con rendimiento exento de IRNR, negocios y empresas familiares y 300.000 euros de vivienda habitual.	Remisión en bloque a las exenciones de IP.

HECHO IMPONIBLE	Titularidad a 31 de diciembre de patrimonio neto.	Titularidad a 31 de diciembre de patrimonio neto > 3M€.
SUJETOS PASIVOS	Por obligación personal: personas físicas residente; Por obligación real: cualquier persona física titular con bienes o derechos situados o ejercitables en España.	Los mismos que en el IP y en los mismos términos
BASE IMPONIBLE	Bienes + derechos - cargas - gravámenes- deudas- obligaciones.	Aplicación en bloque de reglas del IP para su cálculo.
DEVENGO	31 de diciembre.	31 de diciembre.
LÍMITE A LA CUOTA ÍNTEGRA	Cuota íntegra IP + cuotas IRPF (general y ahorro) \leq 60% bases imponibles IRPF (general y del ahorro); Tributación mínima del 20% de la cuota de IP.	Cuota íntegra del ITSGF + cuotas IRPF (general y ahorro) + Cuota IP \leq 60% bases imponibles IRPF (general y del ahorro); Tributación mínima del 20% de la cuota de ITSGF.
DEDUCCIÓN DE CUOTA DE IP	N/A	Posibilidad de deducción de cuota de IP del ejercicio efectivamente satisfecha.
OTROS	DDI, bonificación 75% Ceuta y Melilla.	DDI y bonificación en Ceuta Y Melilla en los mismos términos que IP.

Fuente: elaboración propia.

Una vez analizadas las características que configuran estos tributos, también se ha procedido a realizar una comparativa sobre aspectos claves de ambas figuras tributarias:

Cuadro 3.1.3. Aspectos clave del IP y del ITSGF.

	IP				ITSGF			
	Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable	Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Escala	-	-	-	-	-	-	-	-
	Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje	Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
	0	0	167.129,45	0,2	0	0	3.000.000,00	0
	167.129,45	334,26	167.123,43	0,3	3.000.000,00	0	2.347.998,03	1,7
	334.252,88	835,63	334.246,87	0,5	5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
	668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9	10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5
	1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3	Tipo efectivo del 1,42% hasta 10,6695M€			

	2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7	
	5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1	
	10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5	
Mínimo exento	700.000 euros a sujetos pasivos tributen por obligación personal y real.				700.000 euros sólo sujetos pasivos por obligación personal.
Obligación de declarar	La cuota tributaria resulte a ingresar (nunca procede en las COMUNIDADES AUTÓNOMAS con IP bonificado); El valor de los bienes o derechos > 2.000.000 (no computan deudas, obligaciones, cargas o gravámenes).				Cuando la cuota tributaria resulte a ingresar; En la práctica será para residentes en COMUNIDADES AUTÓNOMAS Madrid, Andalucía, Galicia con Patrimonio Neto > 3.700.000; En el caso de no residentes con activos en Madrid, Andalucía, Galicia con Patrimonio Neto > 3.000.000

Fuente: elaboración propia.

2. IMPACTO DEL ITS GF EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En este punto cabe analizar de qué manera y grado las Comunidades Autónomas se ven afectadas por la aprobación del ITS GF. Para efectuar este análisis se hará una división entre aquellas Comunidades Autónomas de régimen común y las Comunidades Autónomas de régimen foral. Si bien, dentro de las de régimen común se hará un inciso entre las Comunidades Autónomas que cuentan con IP y las que cuentan con una bonificación del 100% de la cuota del IP.

2.1. Comunidades Autónomas de Régimen Común

El ITS GF afectará a los contribuyentes de las comunidades de Cataluña (tipo marginal máximo del 2,75%), Galicia (tipo marginal máximo 2,5%), Andalucía (tipo marginal máximo 2,5%), Principado de Asturias (tipo marginal máximo del 3%), Cantabria (tipo marginal máximo del 3,03%), Región de Murcia (tipo marginal máximo del 3%), Islas Baleares (tipo marginal máximo del 3,45%), debido a que todas estas comunidades, presentan un tipo máximo en el Impuesto de Patrimonio inferior al establecido en el impuesto de solidaridad. También afectará a la Comunidad de Madrid por encontrarse bonificada la cuota del IP al 100%, como ocurre también en Andalucía y

Murcia o Galicia que establece una bonificación de la cuota del 50% (Salto Guglieri, 2022).

Hay que señalar que Galicia contaba con una bonificación del 25% de la cuota del IP, pero a raíz de la publicación en el Diario Oficial de Galicia de la Ley 6/2022, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el ejercicio 2023, y la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, se aumentó la bonificación autonómica aplicable del 25% al 50% en el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos desde 2023. Por otro lado, Murcia a través de la Ley 12/2022, de Presupuestos Generales de la Región de Murcia para el ejercicio 2023, establece a partir del 2023 una bonificación en la cuota del IP del 100%.

Por lo tanto, como adelantamos anteriormente, encontramos un grupo de Comunidades Autónomas que han ejercido competencias respecto a la tarifa aplicable del IP estableciendo un tipo máximo inferior al establecido en el ITSGF, pero sin entrar a regular la bonificación de la cuota (salvo Galicia, Andalucía y Murcia) y, por otro lado, aquellas Comunidades Autónomas que han establecido bonificaciones en la cuota como son Madrid, Andalucía, Galicia y Murcia estas tres últimas ejerciendo a su vez competencia respecto a la tarifa aplicable.

- En esta línea y siguiendo con la diferenciación comentada, el impacto que va tener este ITSGF sobre las Comunidades Autónomas que aprobaron una tarifa inferior a la establecida en el ITSGF será el siguiente (Fedea, 2022):

No se gravarán en Cataluña patrimonios inferiores a 17.5 millones de euros. Y hay que superar los 24 millones para empezar a ser gravados en Asturias, Cantabria o Murcia. Más lejos queda Baleares, en que tampoco tributan por este impuesto patrimonios inferiores a 210 millones de euros.

Desde luego, no grava a las grandes fortunas de Aragón, Canarias, las dos Castillas, La Rioja, debido todas ellas a que no ejercen ninguna competencia respecto a la tarifa aplicable ni respecto a la bonificación general de la cuota del IP. Tampoco grava el patrimonio de la Comunidad Valenciana, ni de Extremadura. Ello se debe a que, a pesar de que ejercen competencias respecto a la tarifa aplicable, el tipo marginal máximo establecido por ambas Comunidades Autónomas (3,5% y 3,75% respectivamente) es igual o superior al del ITSGF.

- Por otra parte, respecto al impacto que va tener el ITSGF en las Comunidades Autónomas que establecieron bonificaciones de la cuota del IP (Fedea, 2022):

Como se deduce de lo anteriormente expuesto, el Impuesto no se dirige contra todas las grandes fortunas de este país, sino contra las grandes fortunas de Madrid, Andalucía y Murcia, que son las únicas que resultan gravadas por este impuesto a partir de los 3.7 millones de euros y en menor medida Galicia que se gravan los patrimonios a partir de 8.6 millones de euros. Por lo tanto, es un Impuesto selectivo, que no se dirige contra las Comunidades Autónomas que no ejercieron competencias normativas y que soportan Impuesto sobre el Patrimonio, evitando este nuevo Impuesto, porque lo que se pague por aquél, se detrae de éste. Sino, que se dirige contra unas pocas Comunidades Autónomas, en concreto, las que han hecho uso de sus competencias normativas. En la justificación de la creación del nuevo tributo se reconoce que su finalidad es tanto recaudatoria como armonizadora. Concretamente, y al ser el Impuesto sobre el Patrimonio un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el ITSGF tiene el objetivo de “disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han suprimido, total o parcialmente, el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto”.

2.2. Comunidades Autónomas de Régimen Foral

Las haciendas forales de Bizkaia, Álava, Gipuzkoa y Navarra, no solo presentan un tipo máximo en el Impuesto de Patrimonio inferior al establecido en el Impuesto sobre las Grandes Fortunas, sino que, la diferencia entre el Impuesto de Patrimonio y el Impuesto sobre las Grandes Fortunas afecta a más tramos de la tarifa.

Por lo tanto, estos territorios forales que no han ejercido competencias respecto a la bonificación de la cuota del IP, se verán afectados por el ITSGF de la siguiente forma:

Tenido en cuenta el tramo de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio a partir del cual comienza a afectar el Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Así, en Bizkaia el patrimonio neto afectado es a partir de los 9,6 millones de euros, en Navarra desde

los 10,6 millones de euros y en las diputaciones forales de Álava y Gipuzkoa desde los 13 millones (AEDAF, 2022).

3. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ITSGF

En la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, se establece que dicho tributo se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Por lo tanto, en la propia Exposición de Motivos del ITSGF se está dejando ver posibles vicios de inconstitucionalidad, ya que, el hecho imponible es el mismo que el de Patrimonio, por tanto, el Tribunal Supremo deberá pronunciarse acerca de si se puede crear un segundo impuesto con el mismo hecho imponible que otro ya existente, aunque se establezca que uno es para las Comunidades Autónomas y el otro para el Estado. Además, también deberá entrar a resolver problemas como si es posible crear un impuesto que su principal función sea dejar sin efecto las bonificaciones de algunas Comunidades Autónomas sobre el IP (Ruíz Ballesteros, 2023).

En la misma Exposición de Motivos, se establecen las dos finalidades principales para las cuales se creó este Impuesto, que son: recaudatoria y para disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, es decir, armonizadora. En resumidas cuentas, esto puede llevar a la inconstitucionalidad del Impuesto debido a que, los impuestos tienen la finalidad de sostener los gastos públicos y mejorar el bienestar común, pero no el mero hecho de recaudar por recaudar, puesto que esto sería confiscar y, por otro lado, por la intromisión del Estado en las competencias normativas de las Comunidades Autónomas con la excusa de fines armonizadores en la tributación (Cuatrecasas, 2022).

En cuanto a la configuración de este nuevo tributo, establece nuevamente la Exposición de Motivos: *“coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, base imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra”*. Continúa la Exposición de Motivos diciendo que *“La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros”*. Es decir, se está reconociendo expresamente que nos encontramos ante dos figuras tributarias idénticas, cometiendo el error de indicar que la diferencia entre ambas

reside en el hecho imponible, argumento que no es cierto, ya que, el hecho imponible viene a ser el mismo, y, prueba de ello, es el hecho de que en ambos casos el hecho imponible es la titularidad del patrimonio neto de la persona física, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico. En pocas palabras, la diferencia fundamental, es que el ITSGF grava patrimonios superiores a 3.000.000 de euros y para no infringir la doble tributación, permite desgravar lo pagado en el IP (Ruíz Ballesteros, 2023).

De hecho, el Instituto de Estudios Económicos junto con cinco catedráticos de Derecho financiero en un Informe¹⁸ recientísimo denuncian de forma unánime esa inconstitucionalidad del impuesto por razones de forma y de fondo.

En primer lugar, y desde un punto de vista formal o procedimental, la forma en que el Impuesto fue incorporado al ordenamiento jurídico, mediante una enmienda a una proposición de ley, permite cuestionarse si se respetan las garantías y los trámites del procedimiento parlamentario contemplados en los artículos 87 a 89 de la Constitución en relación con el Título V del Reglamento del Congreso de los Diputados (Europa press, 2022). En definitiva, lo que se denuncia es que se ha llevado a cabo una tramitación acelerada limitando el necesario debate parlamentario sobre el mismo que deben llevar a cabo los representantes de los ciudadanos en las Cortes, y en vez de ello se ha incorporado al ordenamiento jurídico a través de una enmienda a otro proyecto normativo distinto (en concreto, la Proposición de Ley que incluía la creación de los denominados gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) que no tiene ninguna relación con el impuesto aprobado, lo que está prohibido por el Tribunal Constitucional, hurtando la posibilidad de debate parlamentario y con ello, de mejora del Texto legal finalmente aprobado. Además, dicha enmienda es incoherente con el resto de la norma en la que se inserta lo que está expresamente prohibido, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Informe IEE)

En segundo lugar, y también respecto a la forma, puede haberse producido un fraude de ley y abuso del derecho en la tramitación parlamentaria a fin de eludir los

¹⁸ Las líneas de este informe pueden verse en la web del Instituto de Estudios Económicos, en concreto: <https://www.ieemadrid.es/2023/01/23/el-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-un-analisis-academico-y-doctrinal-de-su-inconstitucional/> al que nos referiremos con Informe IEE[consultado el 2 de febrero de 2023].

trámites de la modificación de las condiciones de la cesión sobre el Impuesto sobre el Patrimonio. Podemos afirmar que el ITSGF es 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 y que obligan a una modificación de una Ley que debe ser orgánica (Cuatrecasas, 2022). Como se señala acertadamente por los autores del Informe ya citado, el objetivo de armonizar la fiscalidad autonómica prescindiendo de modificar, como hubiera sido adecuado, el bloque de constitucionalidad de la financiación de las Comunidades Autónomas, supone, de hecho, una vulneración de la reserva de ley orgánica contenida en el artículo 157.3 de la Constitución. (Informe IEE, 2023).

En tercer lugar, y desde el punto de vista de su posible inconstitucionalidad este nuevo Impuesto ha supuesto una falta de seguridad jurídica, ya que se aplicó con efectos retroactivos en el año 2022, a pesar de haberse aprobado a falta de 3 días para finalizar el año, con el añadido de que el texto de la enmienda no se dio a conocer hasta el 11 de noviembre de 2022. Por ello, esto pudo dar lugar a que los contribuyentes no pudiesen realizar las actuaciones correspondientes evitando así el menor menoscabo patrimonial posible (Europa press, 2022). De esta forma, la entrada en vigor del impuesto para el ejercicio 2022, cuando la enmienda tuvo entrada en el Congreso de los Diputados en el mes de noviembre de dicho año, constituye una retroactividad de grado medio o impropia, contraria la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de seguridad jurídica (Informe IEE, 2023).

En cuarto lugar, hay que añadir también la posible vulneración que ha podido provocar este Impuesto a principios constitucionales tales como la capacidad económica y la no confiscatoriedad. Ya que se evidencia una clara falta de armonización entre la coyuntura económica actual y los tipos de escala establecidos (Delle Femmine, 2023). En opinión de los autores del Informe que venimos comentando y que compartimos, el impuesto es potencialmente confiscatorio porque puede llegar a generar imposiciones muy superiores al 60% en patrimonios no productivos, frente a los principios de capacidad económica, como parámetro o medida de la imposición, y de prohibición de la confiscatoriedad si la carga tributaria total resulta desproporcionada.

Como vimos en el texto de este TFG el tipo máximo de este impuesto, del 3,5%, es muy alto ya que en el contexto actual muchos de esos activos no tienen rendimientos

que alcancen ese porcentaje, por lo que este tipo podría agotar totalmente el rendimiento y forzar a vender el activo para pagar la cuota. Lo que le convierte en potencialmente confiscatorio por no atender a la capacidad económica real del contribuyente (Informe IEE, 2023).

En quinto lugar, se suma a los anteriores motivos señalados que no cabe justificar este nuevo Impuesto en necesidades de recaudación motivadas por la crisis cuando los niveles de ingresos tributarios se vienen incrementando de forma muy relevante, habiendo alcanzado niveles máximos históricos y muy superiores a la situación anterior a la pandemia.

Por último, la clara invasión a las competencias autonómicas. El artículo 156 de la Carta Magna, protege la autonomía financiera de las Comunidades autónomas, la cual ha sido invadida por medio de este tributo¹⁹. Autonomía financiera no es solo poder establecer tributos, si no, que representa facultades tales como la posibilidad de rebajarlos o incluso suprimirlos. Además, en este ámbito hay que tener en cuenta el principio de lealtad institucional es otro de los motivos que puede esgrimirse en contra de este nuevo impuesto.

¹⁹ De hecho Andalucía y Madrid tienen intención de recurrirlo de constitucionalidad como apunta la noticia https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/01/11/economia/1673440469_965111.html

CONCLUSIONES

Primera. El Impuesto sobre el Patrimonio se trata, sin lugar a dudas, de una figura tributaria especialmente controvertida. Prueba de ello fue su suspensión durante 3 años y posterior restablecimiento en el año 2011. Este tributo genera grandes problemas de doble imposición, ya sea económica con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como jurídica con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con otros tributos, tanto estatales como locales, que pone en entredicho la justicia tributaria de la figura.

Segunda. El Impuesto sobre el Patrimonio cuenta con un gran valor para nuestro sistema tributario ya que, proporciona una mejor gestión de otras figuras tributarias y un control de la evicción fiscal. Por lo tanto, considero fundamental la función de control llevada a cabo por este tributo en relación a otros tributos como el ISD o el IRPF. También, el mismo ejerce una colaboración de manera muy notable en una mejor redistribución de la riqueza, debido a que grava la tenencia de capital.

Tercera. Esta figura tributaria de la forma en la que se encuentra regulada en su Ley estatal, la Ley 19/1991, es imposible de mantener en nuestro sistema tributario por razones como: en cuanto a la valoración de los bienes que forman parte del patrimonio, considero que no puede haber bienes que se valoren en función de un valor de mercado o valores de referencia actualizados y otros (como pueden ser los bienes inmuebles) no ocurra esto. Considero que la reforma que se acometa debería eliminar estas diferencias valorativas, incluyendo bajo un valor aproximado de mercado todos los bienes que conforman el patrimonio del contribuyente.

Por otra parte, respecto a las exenciones, creo que se debería suprimir la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas y la exención a la vivienda habitual, con la primera se lograría aumentar la equidad vertical al emerger los patrimonios más elevados y al mismo tiempo, se seguiría favoreciendo la inversión empresarial y en cuanto a la exención de la vivienda habitual creo que debería ser suprimida para así lograr una equidad horizontal entre sujetos pasivos.

Por último, en lo que respecta al mínimo exento, elevaría aún más su cuantía, configurándose de esta forma como un verdadero tributo dirigido a los grandes patrimonios.

En resumen, considero que para poder permanecer vigente este Impuesto habría que realizar una serie de reformas en los aspectos como el mínimo exento; las reglas valorativas o las exenciones para una mejor adaptación de éste a la coyuntura económica actual.

Cuarta. El IP ha sido suprimido en la mayor parte de los países miembros de la Unión Europea a lo largo de las últimas décadas. Por lo tanto, su eliminación en España no sería una idea descabellada. Si bien, esto parece ser que no va a suceder debido a que la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, en su Disposición derogatoria primera sustituye el carácter temporal que se da al Impuesto en el Real Decreto-ley 13/2011, y establece, a partir del 1 de enero de 2021, su carácter indefinido.

Quinta. El Impuesto sobre el Patrimonio se trata de un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, pero no todas ellas han ejercido competencias normativas provocando desequilibrios regionales respecto a la tributación del mismo. El legislativo tomando como argumento esto, ha decidido aprobar una nueva figura tributaria denominada Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, tributo que pretende acabar con las competencias normativas de los entes regionales bajo el pretexto de lograr una armonización.

Sexta. El ITSGF se dirigirá contra aquellas Comunidades Autónomas que han ejercidos competencias normativas estableciendo un tipo máximo en su escala inferior al estatal o bien, porque hayan establecido bonificaciones en la cuota del IP. Ello pone de manifiesto que no se trata de un impuesto que busque gravar los grandes patrimonios, si no, que lo que busca es gravar a aquellas Comunidades Autónomas, que, haciendo uso de sus competencias, no tributan o lo hacen una manera reducida bajo el concepto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Séptima. Se pone de relieve con la aprobación del ITSGF que hay un conflicto entre partidos políticos históricamente enfrentados. Ello se debe a que el Partido Popular establecido en Galicia, Madrid, Andalucía y Murcia han ejercido competencias normativas bonificando el IP de forma que buscan reducir la presión fiscal. Por su parte, el Gobierno socialista, tratando de evitar esta evasión fiscal, decide crear el ITSGF dejando sin efectos las competencias que la financiación autonómica establece.

Octava. Con la aprobación del ITSGF genera problemas serios constitucionalidad como son: el levantamiento de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas en relación con la forma y con el fondo del impuesto: entre los primeros están la forma en la que se ha incorporado al ordenamiento jurídico mediante una enmienda a una proposición de ley que nada tiene que ver con la materia, que puede generar fraude de ley e inseguridad jurídica al habérselo dado un carácter retroactivo no permitido por el Tribunal Constitucional; entre los defectos que afectan al fondo está que puede atentar contra la capacidad económica real y la no confiscatoriedad, además de atacar de plano la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y otros principios como la lealtad institucional.

BIBLIOGRAFÍA

AEDAF. (2022). *El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su potencial impacto en los territorios forales del País Vasco y Navarra*.

<https://www.aedaf.es/es/cai-y-secciones/derecho-foral-555>

Agencia Tributaria. (2021). *Manual práctico de patrimonio 2021*.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2021.html>

Areses Troncoso, M. C., Arnáiz Arnáiz, T., Pérez Huete, J., Rodríguez Relea, F. J. (2015). *Fiscalidad práctica 2015. IRPF, patrimonio y sociedades* (2ª ed.). Lex Nova.

Armentia Basterra, J. (2020). El impuesto sobre el patrimonio en el País Vasco. *Forum Fiscal*, 268, 15 y ss.

https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak/es_42/adjuntos/Z42%20-%202003%2003%20-%20Javier%20Armentia.pdf

Arribas León, M. (2012). El impuesto sobre el Patrimonio en España. *Revista Nueva Fiscalidad*, 2, 5 y ss.

Cabrillo, F. (2007). La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. *Papeles FAES*, 58. Madrid: Fundación FAES.

Calvo Ortega, R. (2008). La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones. *Nueva Fiscalidad*, 5, 15.

Calvo Vérguez, J. (2021). La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la “casilla de salida”? *Revista Quincena Fiscal*, 6, 10-13.

Cuatrecasas. (2022). *Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y cambios en Patrimonio*. <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>

Cusi, J. M. (2022). La tributación del patrimonio en España: presente y futuro. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 989, 2-4.

De Portillo, J. (2022, noviembre 17). El impuesto solidario a fortunas penaliza a siete comunidades, empresas familiares y no residentes. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2022/11/17/63753adbe5fdeaa3388b473c.html>

Delle Femmine, L. (2023, enero 23). El ‘think tank’ de la CEOE denuncia que el impuesto a los ricos es inconstitucional. *El País*. <https://elpais.com/economia/2023-01-23/el-think-tank-de-la-ceoe-denuncia-que-el-impuesto-a-los-ricos-es-inconstitucional.html>

Durán Cabré, J. y Esteller Moré, A. (2014). La imposición sobre la riqueza en España. *Papeles de Economía Española*, 139, 70-85.

Enciso de Yzaguirre, V. (2009). El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas, Documento número 12/09, Instituto de Estudios Fiscales.

Escribano López, F. (2012). *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas* (3ª ed.). Civitas.

Europa press. (2022, noviembre 17). Los economistas dicen que el impuesto a grandes fortunas puede ir en contra de la capacidad normativa de Comunidades Autónomas. *Europa press*. <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-economistas-dicen-impuesto-grandes-fortunas-puede-ir-contra-capacidad-normativa-Comunidades-Autonomas-20221117125025.html>

Falcón y Tella, R. (2008). El Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros. *Revista Quincena Fiscal*, 10, 6.

Fedea. (2022, noviembre 23). Diez autonomías se verán afectadas por el futuro gravamen a grandes fortunas. *La Información*. <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/comunidades-afectadas-impuesto-grandes-fortunas/2877276/>

García de Pablos, J. F. (2011). La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 254, 19.

Gómez de la Torre del Arco, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 45, 414-415.

Ibáñez García, I. (2012). La opinión del Defensor del Pueblo sobre la “recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Quincena Fiscal*, 3, 7.

IEE. (2023). *El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucional*. <https://www.ieemadrid.es/2023/01/23/el-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-un-analisis-academico-y-doctrinal-de-su-inconstitucional/>

López Espadafor, C. M. (2008). Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad constitucional actual. *Revista de Información Fiscal*, 85, 14-15.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., y Tejerizo López, J. M. (2017). *Derecho tributario* (22ª ed.). Thomson Aranzadi.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., y Tejerizo López, J. M. (2019). *Derecho tributario* (23ª ed.). Thomson Aranzadi.

Martínez Muñoz, Y. (2009). La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas. *Revista Nueva Fiscalidad*, 1, 5 y ss.

Ruiz Ballesteros, J. (2023). *El impuesto a las grandes fortunas -Un análisis sobre su posible inconstitucionalidad y errores-*. <https://www.ruizballesteros.es/el-impuesto-a-las-grandes-fortunas-un-analisis-sobre-su-possible-inconstitucionalidad-y-errores/>

Salto Guglieri, J. (2022, noviembre 28). Descubriendo al Impuesto de las Grandes Fortunas. *Hay Derecho*. <https://www.hayderecho.com/2022/11/28/descubriendo-al-impuesto-de-las-grandes-fortunas/>

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. (2022). *Tributación autonómica medidas* 2022. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-I-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>