

Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España¹

Limits and constitutional problems of the “harmonising” Wealth Tax in Spain

Fecha de recepción del artículo: 12/12/2022

Fecha de aceptación y versión final: 16/12/2022

Sumario: RESUMEN.—ABSTRACT.—I. INTRODUCCIÓN.—II. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA EN CONTEXTO INTERNACIONAL.—III. EL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO SOBRE GRANDES FORTUNAS.—3.1. La olvidada reforma propuesta en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria.—3.2. El Impuesto sobre el Patrimonio en un Estado descentralizado: problemas y propuestas de coordinación.—3.3. La estructura propuesta del Impuesto temporal sobre solidaridad de las grandes fortunas: consideraciones preliminares.—3.4. La oportunidad e idoneidad de la medida de armonización de la imposición sobre el patrimonio.—IV. LA CUESTIONADA COMPETENCIA DEL ESTADO PARA ESTABLECER EL ITSGF EN EL VIGENTE MARCO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL: LUCES Y SOMBRAS.—4.1. La Hacienda Autonómica en la Constitución española: LOFCA y estatutos de autonomía.—4.2. La opción de desarrollar la corresponsabilidad fiscal mediante la cesión de impuestos.—4.3. Funcionamiento de la “delegación” de potestades normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio: las alternativas de control y armonización.—4.4. El olvido de los mecanismos de control del ejercicio de potestades normativas en impuestos cedidos.—V. CONCLUSIONES: UNA NUEVA OPORTUNIDAD PERDIDA PARA REFORMAR LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL.—VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid. <https://orcid.org/0000-0002-5401-6441>.

¹ Este trabajo se enmarca en la Acción estratégica (IPV.Ruiz Almendral) titulada: “Los sistemas financiero y tributario en un entorno multinivel: diseño constitucional, aplicación práctica, distribución de competencias”. Referencia: 2022/00517/001, 2022–2028. Al mismo tiempo, se hace constar el apoyo recibido por el proyecto Prometeo, del que soy investigadora [“La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)”. Prometeo 2021–041, Generalitat Valenciana, Dir.: A. García Prats].

RESUMEN

La aprobación del “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, como una suerte de impuesto “complementario” del Impuesto sobre el Patrimonio plantea dudas acerca de su compatibilidad con la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, más concretamente, con el propio marco de cesión de impuestos. Al mismo tiempo, se aparta de las propuestas de reforma de este tipo de imposición, tanto internacionales, como derivadas de informes nacionales, como es el caso del Libro Blanco para la Reforma Tributaria.

El objeto de estas líneas es examinar algunas de las cuestiones que la creación de esta curiosa figura impositiva suscita a quien firma, examinando la oportunidad del establecimiento del ITSGF en el contexto de la imposición patrimonial y a la luz tanto del contexto internacional más cercano como de las recomendaciones de los trabajos e informes que han examinado esta clase de gravámenes. Se lleva a cabo una valoración de la nueva figura impositiva, a partir de sus elementos centrales, comprobando su relación con el ejercicio realizado de las potestades normativas de las Comunidades Autónomas, así como su idoneidad para cumplir los fines con los que se introduce en el sistema tributario. Finalmente, se contrastará la reforma acometida con el marco legal vigente de cesión de impuestos, con hincapié en la evolución de la propia cesión del IP, y con la finalidad de alcanzar una primera conclusión acerca del efecto que el establecimiento del ITSGF implica, así como las vías alternativas existentes a la opción seguida por el legislador.

PALABRAS CLAVE: impuestos, solidaridad, patrimonio, federalismo fiscal, coordinación.

ABSTRACT

The approval of the “Temporary Solidarity Tax on Wealth”, as a sort of “complementary” tax to the existing Wealth Tax, raises doubts about its compatibility with the financial autonomy of the Autonomous Communities and, more specifically, with the framework of tax devolution itself. At the same time, it departs from the proposals for reform of this type of taxation, both international and derived from national reports, such as the White Paper on Tax Reform.

The purpose of this article is to examine some of the questions raised by the creation of this curious tax figure, examining the appropriateness of establishing the ITSGF in the context of wealth taxation and in the light of both the international context and the recommendations of the studies and reports that have examined this type of taxation. An assessment is made of the new tax, based on its central elements, verifying its relationship with the exercise of the Autonomous Communities’ regulatory powers, as well as its suitability for fulfilling the purposes for which it was introduced into the tax system. Finally, the reform will be contrasted with the current legal framework for the transfer of taxes, with emphasis on the evolution of the transfer of the IP itself, and with the aim of reaching an initial conclusion on the effect that the establishment of the ITSGF implies, as well as the existing alternatives to the option followed by the legislator.

KEYWORDS: taxation, solidarity, patrimony, fiscal federalism, co-ordination.

I. INTRODUCCIÓN

La aprobación del “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas” (ITSGF, en lo sucesivo), como un impuesto “complementario” del Impuesto sobre el Patrimonio (IP, en lo sucesivo), puede plantear dudas acerca de su compatibilidad con la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, más concretamente, con el propio marco de cesión de impuestos vigente desde 1997, que incluye la delegación de determinadas potestades normativas.

En las líneas que siguen se abordarán algunas de las cuestiones que la creación de esta curiosa figura impositiva, paralela al IP, suscita a quien firma. Específicamente (i) la oportunidad del establecimiento del ITSGF en el contexto de la imposición patrimonial y a la luz tanto del contexto internacional más cercano como de las recomendaciones de los trabajos e informes que han examinado esta clase de gravámenes. A continuación (ii), se hará una valoración preliminar de la nueva figura impositiva, a partir de sus elementos centrales, comprobando su relación con el ejercicio realizado de las potestades normativas de las Comunidades Autónomas, así como su idoneidad para cumplir los fines con los que se introduce en el sistema tributario. En tercer lugar (iii), se hará una recapitulación del marco legal vigente de cesión de impuestos, con hincapié en la evolución de la propia cesión del IP, y con la finalidad de alcanzar una primera conclusión acerca del efecto que el establecimiento del ITSGF implica en el sistema de reparto de competencias tributarias, así como las vías alternativas que, en su caso, podrían haberse seguido.

II. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA EN CONTEXTO INTERNACIONAL

Puede afirmarse que España no tuvo un sistema tributario moderno, comparable a los estados de nuestro entorno más cercano, hasta la Transición, a partir de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que sentaría las bases para la aprobación, el año siguiente, de las leyes 44 y 61/1978, del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades. La transformación del sistema tributario español se produjo en un lapso relativamente corto de tiempo. Como muestra la serie más antigua de la que se dispone, los ingresos públicos totales sobre el producto interior bruto (PIB) en 1980 ascendían al 21’9, cantidad que subiría más de diez puntos durante la siguiente década (en el año 1992 ascendía a 33’7 por cien), mientras que en 1965 era de apenas el 14’3 por cien, muy alejada de los países más avanzados entonces² y con los que, gracias al proceso de Transición y la aprobación de la Constitución española en 1978, ahora estamos en condiciones de compararnos.

² Fuente: OECD Revenue Statistics (serie que se inicia en 1965), cap. III, tabla 3.1: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-full-time-series.htm> (acceso último el 28 de noviembre de 2022).

El IP se establece en el año 1977, con la finalidad declarada, según el artículo 1 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma, de ser “un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español”³. Sobre esa primera regulación, se harían después diferentes reformas en la estructura del gravamen, en la que inicialmente no se preveía ni mínimo exento ni medida alguna de coordinación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En ese momento, este gravamen estaba en línea con lo que era frecuente en ese momento en los países de nuestro entorno más inmediato. Hasta 1990, 12 países de la OCDE⁴ aplicaban algún tipo de impuesto sobre el patrimonio neto individual, cifra que en 2017 desciende a 4⁵.

Pronto se empezaría a transformar la estructura del impuesto, para adaptarlo a la capacidad de pago de un tributo que, si bien recae sobre el patrimonio, debe pagarse con renta. Por ello, en el año 1982 se estableció por vez primera un mínimo exento (Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria) que luego sería modificado cinco años más tarde (mediante el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas).

El IP perdería su carácter “excepcional”, y devendría “definitivo”, tras la regulación por la Ley 19/1991, de 6 de junio, con la finalidad, según el preámbulo, de que el impuesto no tuviera únicamente un fin censal o de control, sino que, además, cumpliera “otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Destaca de esta regulación el hecho de que ya en el preámbulo de la Ley 19/1991 se aborde de forma directa lo que ha constituido uno de los principales focos de conflictividad en los impuestos patrimoniales, el de la valoración, defendiéndose entonces la

³ Sobre la evolución del IP en España véase, entre otros, ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España”. Revista técnica tributaria, n. 119/2017, pp. 83-113; así como capítulo V del Libro Blanco: Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (Dir.: J. RUIZ-HUERTA): *Libro Blanco para la Reforma Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2022. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

Citado como “Libro Blanco” en el texto (la autora de este artículo participó en la elaboración de este documento).

⁴ OECD: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No.26, Paris, 2018. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>, pp. 16 y ss.

⁵ A partir de los años 90 algunos estados comenzaron a eliminarlos [Austria (en 1994), Dinamarca (en 1997), Alemania (en 1997), Países Bajos (en 2001), Finlandia, Islandia, Luxemburgo (los tres en 2006) y Suecia (en 2007)]. España de hecho lo eliminó en 2008, reintroduciéndolo en 2011.

noción de estanqueidad, y ello porque: “la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución”⁶.

Un simple vistazo a la sección análisis del BOE permite comprobar las numerosas modificaciones que la Ley 19/1991 ha sufrido a largo de su historia. Entre ellas, interesa resaltar la transformación del fin y la estructura del tributo mediante la reforma acometida en 1993, mediante la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, para declarar exentos “[l]os bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta”, así como las participaciones en determinadas entidades y bajo condiciones relativamente estrictas (art. 4.8 LIP). Más adelante, se estableció, mediante la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, una exención de la vivienda habitual limitada a la cifra equivalente a 150.253,03 euros.

Estas dos reformas, que son sólo una muestra de las muchas que ha sufrido este impuesto, se justifican, según se lee en los respectivos preámbulos de las normas que las aprueban, por relación a la situación económica. Ello sirve de única razón para la rebaja de la presión fiscal, como impulso a la misma, con

⁶ Debe dejarse para otra ocasión el análisis del profundo cambio de perspectiva que se ha venido produciendo en los últimos años acerca de la (no) estanqueidad, culminando en la reforma de la Ley del Catastro (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario), acometida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, y que afectará al IP de forma limitada, a los bienes adquiridos desde el 1 de enero de 2022. Sobre la cuestión de la estanqueidad y su problemática jurídica, sigue siendo una referencia el trabajo de GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Barcelona: Bosch, 2006.

afirmaciones como éstas: “[l]a actual situación económica demanda la adopción de medidas legislativas de diversa índole que coadyuven al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (...) A este respecto, la Ley establece determinados estímulos fiscales” (preámbulo de la Ley 22/1993”; o “[e]stas medidas de fomento resultan necesarias en la actual coyuntura económica, para garantizar el crecimiento estable de la economía española y evitar el afloramiento de presiones inflacionistas” (preámbulo de la Ley 6/2000).

No hay constancia de que ninguna de estas exenciones hayan sido objeto de evaluación alguna. Nótese que la asociación entre reducción de impuestos y crecimiento de la economía se emplea con frecuencia, pese a que la relación dista de ser sencilla, máxime en impuestos patrimoniales⁷. Sin embargo, está muy arraigada en el pensamiento de muchos operadores jurídicos, de manera que suele darse por hecha con frecuencia, algo de lo que dan fe, entre otros muchos, los citados preámbulos de reformas normativas.

Con el mismo fundamento de adaptarse a la situación económica actual, en cada momento, se ha defendido tanto la eliminación como la reintroducción de éste y otros gravámenes. En efecto, como es sabido, en pleno inicio de la Gran Recesión una de las primeras medidas estrictamente tributarias que se adoptaría sería la supresión del IP a nivel nacional, lo que tuvo lugar mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. Un mes antes, en noviembre de 2008, la entonces Presidenta de la Comunidad de Madrid había anunciado su futura eliminación en esta Comunidad. El preámbulo de la norma se limita a justificar esta supresión señalando que “desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado. En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir” (preámbulo Ley 4/2008). Esta supresión supuso de inmediato, no sólo la pérdida de recaudación, sino un incremento del gasto público, al preverse una compensación a las Comunidades Autónomas con la cuantía de 2.100 millones de euros⁸, por la pérdida estimada de recauda-

⁷ Como botón de muestra de la complejidad de esta relación, no lineal, véase este informe: GRAVELLE, J. G.; MARPLES, D. J. (2014): “Tax Rates and Economic Growth”. Congressional Research Service, US Congress, January 2, 2014 (www.crs.gov, R42111).

⁸ En el preámbulo del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, se señala que “lógicamente, la supresión futura de este impuesto o la creación de otro de naturaleza estatal, no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, puesto que ya se les compensó de manera definitiva consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación”.

ción, tal y como quedó recogido en la disposición transitoria sexta de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, referida a los ejercicios 2009 a 2011, y estimada por relación al ejercicio 2008 (“Las Comunidades Autónomas recibirán en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio. Para hacer esto posible, se realizarán los ajustes y correcciones necesarios en los recursos del sistema y se revisará el Fondo de Suficiencia Global con efectos de 1 de enero de 2011, de manera que el importe que corresponda a la compensación estatal de patrimonio integrada en este sea equivalente, en el año 2011, al valor señalado en el párrafo anterior”).

En cuanto a su articulación técnica, la supresión se llevó a cabo mediante una “Bonificación general de la cuota íntegra” del 100 por cien, seguramente para dejar la estructura del impuesto, útil en conexión con otros impuestos, seguir ocupando el hecho imponible y evitar impuestos adicionales autonómicos y, en fin, también para permitir su restablecimiento, como se haría tres años después, tras la evolución negativa del déficit, y a la luz de las consecuencias de la Gran Recesión, momento en el que se aprueba el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. En esta norma se elevan el mínimo exento y la cuantía de la vivienda habitual exenta. La recuperación se pretendía temporal, para los ejercicios 2011 y 2012. Sin embargo, de forma sucesiva, se prorrogaría su vigencia para los ejercicios siguientes mediante las leyes 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; y 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

Este breve y limitado resumen de las diferentes reformas de esta figura, evidencia que el IP, pese a su escaso potencial recaudatorio incluso en los ejercicios de mayor recaudación nacional⁹, ocupa a la vez una posición rele-

⁹ De acuerdo con la información pública, en 2007, último ejercicio antes de su eliminación temporal, la cuota a ingresar total del IP en España ascendió a 2.121 millones de euros. En el ejercicio 2019 esta cifra se reduce a 1.219 millones de euros. De ésta, más de 554 millones corresponde a la Comunidad de Cataluña. De acuerdo con la distribución del patrimonio, esta Comunidad, junto con Madrid, tienen la mayor concentración de patrimonio de España.

Esta información está disponible en los siguientes enlaces (acceso: 2 de diciembre de 2022):

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2007/jrubik0cb8.html

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2019/jrubik611b53e7db302b12949ba276be4a1fd3ade263e9.html

vante en el debate público como señal o indicativo indirecto de a dónde se debe dirigir el sistema tributario.

Esto no sucede sólo en España. Las propuestas y discusiones sobre este tipo de imposición han sido frecuentes en países de nuestro entorno, y en estos momentos estamos asistiendo a una nueva corriente favorable a su reintroducción, en parte tras la influencia de la obra de T. Piketty, así como los trabajos posteriores de E. Saez y G. Zucman, en el contexto post Gran Recesión que, como es sabido, impulsaría también la iniciativa BEPS (en el año 2013)¹⁰. Sin que proceda en este lugar abordar estos trabajos, sí conviene resaltar que las propuestas sobre figuras tributarias específicas a veces desconocen la vertiente práctica de gestión y “practicabilidad” que, en mi opinión, han pesado más en contra del mantenimiento de las figuras tributarias sobre el patrimonio neto. El gravamen sobre el patrimonio neto, mediante una figura de carácter recurrente, anual, y que recaiga sobre toda la riqueza acumulada no es una idea novedosa, pero su implantación ha sido asimétrica en los países de nuestro entorno. El examen comparado de esta figura es así incompleto y fácilmente manipulable en función de la tesis que se quiera defender, a diferencia de lo que sucede con otros tributos, porque rara vez se encuentra ya como una figura separada, pero al mismo tiempo se ha sustituido por medidas encuadradas en otras figuras tributarias, como el IRPF o los impuestos sobre el patrimonio inmobiliario. En efecto, en la actualidad, en todos los ordenamientos de nuestro entorno (OCDE y Estados miembros de la Unión Europea) conviven distintos gravámenes sobre el patrimonio¹¹, al igual que sobre la renta y el consumo.

En los últimos años, y en particular tras la Gran Recesión, se ha planteado, en diversos foros y con diferentes resultados, la necesidad de garantizar que los sistemas tributarios graven correctamente, y de forma equitativa, todas las fuentes de capacidad económica, haciendo hincapié en la mayor facilidad que tradicionalmente han tenido para eludir el gravamen las rentas más elevadas, así como algunos modelos de organización empresarial. Estas circunstancias contribuyen a que la desigualdad de patrimonio sea sustan-

¹⁰ Específicamente en la obra inicial de PIKETTY, T.: *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge-London: Harvard-Belknap, 2014 (original del francés, se cita la versión leída por quien firma este artículo), se da cuenta del incremento sustancial de la desigualdad del patrimonio (pp. 432 y ss.) para, a continuación, en las pp. 527 a 530, exponer una propuesta para un impuesto sobre la riqueza a nivel europeo que, entre otras cuestiones, parece partir de la asunción de falta de movilidad internacional. Incluso en dicha propuesta, los tipos no excederían del 2 por cien para rentas superiores a 5 millones de euros (p. 528). Más elaborada es la propuesta desarrollada por Saez y Zucman, a partir de los diagnósticos de desigualdad (véase: SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts.” *Journal of Economic Perspectives* 34 (4): 2020, pp. 3–26) en SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “Wealth Taxation: Lessons from History and Recent Developments”. *AEA Papers and Proceedings* 2022, 112: 58–62 (<https://doi.org/10.1257/pandp.20221055>, acceso 1 de diciembre de 2022).

¹¹ OCDE: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD... cit.*, pp. 16 y ss.

cialmente superior a la que se aprecia en renta¹². A esto cabe añadir que, bien diseñado, un impuesto sobre la riqueza neta es susceptible de mejorar la progresividad en los tramos altos de renta¹³.

Este debate ha cobrado igualmente relevancia a medida que se tienen mejores datos y análisis acerca de las tasas de pobreza y desigualdad relativa, magnitudes ambas relacionadas, y que en España alcanzan cotas crecientes en la última década¹⁴ (relativas a nuestra riqueza) que son preocupantes, no solo porque evidencian la insuficiente efectividad de los principios de justicia redistributiva a que aspira la Constitución, sino por el conocido efecto depresor del crecimiento futuro que ello supone, lo que constituye uno de los riesgos conocidos de la economía española¹⁵.

Puesto que existen ya impuestos que gravan el patrimonio tanto de forma implícita (como hace nuestro IRPF) como específica —riqueza inmobiliaria— (sería el caso del IBI entre otros), el argumento adicional para el establecimiento de un impuesto general sobre el patrimonio (*Wealth tax*) descansa en la progresividad adicional y en la eficiencia, en la medida en que podría fomentar un reajuste de activos improductivos hacia activos productivos¹⁶. Ya en el Informe MEADE se aportaba el argumento central que justificaría este tipo de tributos “[l]a riqueza da oportunidades, seguridad, poder social, influencia e independencia. Por esta razón se puede argumentar

¹² OECD: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD...* cit., pp. 47-72.

¹³ Véase: Norwegian Ministry of Finance (2022): Prop. 1 LS (2022–2023). Proposition to the Storting (Bill and Draft Resolution). For the 2023 Budget Year. <https://www.regjeringen.no/en/dokumenter/prop.-1-ls-20222023/id2931482/>. (Acceso: 2 diciembre 2022).

¹⁴ Además de los datos citados en los informes del Bde, y que se desprenden de la Encuesta Financiera de las Familias, véase CANTÓ, O.; AYALA, L.: “Radiografía de la desigualdad en España” AYALA CAÑON, L. (Coord.): Desigualdad y pacto social, Observatorio Social de la Fundación “la Caixa”, Barcelona, 2022, pp. 9 y ss. En la misma obra, véase también: DURÁN CABRÉ, J. M.; ESTELLER MORÉ, A.: ¿Se adapta el sistema fiscal español a la demanda social de redistribución?” (pp. 93 y ss.); y LABORDA, J. L.; ONRUBIA, J.; RODADO RUIZ, M. C.: “Fortaleciendo la capacidad redistributiva del sistema fiscal”, pp. 111 y ss.

¹⁵ Véase, entre otros informes anuales de esta misma institución que se han referido al problema de la desigualdad, BANCO DE ESPAÑA: Informe Anual 2021, cap. 2 (“Retos y políticas para un crecimiento sostenible y equilibrado de la economía española”), pp. 150 y ss.

Acceso 2 de diciembre de 2022: https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/21/Fich/InfAnual_2021_Cap2.pdf.

Véase también: CINGANO, F. (2014), “Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth”, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/1815199X>. En cuanto al papel que en España desempeñan el sistema tributario y las transferencias sobre la renta de los hogares, debe verse LÓPEZ LABORDA, J. L.; MARRÍN GONZÁLEZ, C.; ONRUBIA, J.: *Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles*. FEDEA, 2021. En: <https://fedea.net/observatorio-sobre-el-reparto-de-los-impuestos-y-las-prestaciones-entre-los-hogares-espanoles-sexto-informe-2017-y-2018/>.

¹⁶ En este sentido, véase los trabajos de SCHEUER, F.; SLEMRD, J.: “Taxation and the Super-rich”. *Annual Review of Economics*, vol 12(1)/2020, pp. 206. [disponible en: <https://www.nber.org/papers/w26207>, acceso 20 de septiembre de 2022]; SCHEUER, F.; SLEMRD, J.: “Taxing Our Wealth”. *Journal of Economic Perspectives* —Volume 35, Number 1— Winter 2021, pp. 207-230.

que, por muy bien que se conciba un sistema de imposición de la renta o del consumo, la equidad exige que la propia riqueza se incluya en la base de la imposición progresiva”¹⁷, pese a que ello no daría lugar a que se formulara una propuesta específica, como tampoco lo haría el documento técnico que sirvió para las propuestas del Informe Mirrlees (*Dimensions of Tax Design*), que también estimó que había mejores herramientas para lograr la redistribución de la renta que un impuesto anual.

Con todo, en este segundo informe se destacaba la dificultad práctica de la gestión de un tributo de este tipo, además de la escasa evidencia internacional sobre sus efectos, con estas palabras (mi traducción): “[s]e ha argumentado en el pasado que los individuos se benefician directamente de la posesión de la riqueza (en lugar de limitarse a gastarla) y que el estatus y el poder que conlleva significan que la imposición adicional de la riqueza es apropiada. Incluso si se acepta este argumento, es discutible si un impuesto sobre toda la riqueza es la forma correcta de gravar tales beneficios. Es costoso de administrar, podría recaudar pocos ingresos y podría funcionar de forma injusta e ineficiente. Es menos probable que funcione bien en el entorno actual, donde el capital es muy móvil. La mayoría de los países de la OCDE han suprimido los impuestos sobre el patrimonio. Una opción que podría explorarse más a fondo es un impuesto anual dirigido a las propiedades residenciales de muy alto valor, sin reducción para la deuda. Quizá la forma más sencilla de aplicarlo sería mediante la imposición de un impuesto municipal adicional que sólo afectaría a los ocupantes de una propiedad residencial con un valor bruto superior a un gran límite y que se pagaría dondequiera que el ocupante fuera residente o estuviera domiciliado”¹⁸.

En otro orden de consideraciones, una crítica frecuente entre algunos comentaristas es que el IP supone doble imposición. Esta crítica está desenfocada, como se recuerda en el *Informe Lagares*: “[t]écnicamente no puede considerarse que exista doble imposición al gravarse el patrimonio o el consumo de forma simultánea a la renta. No debe perderse de vista que la capacidad para soportar impuestos —la capacidad de pago a la Hacienda Pública— tiene tres manifestaciones distintas: la renta, el consumo y el patrimonio. Si no se tuviesen en cuenta simultáneamente esas tres manifestaciones de la capacidad, quedarían sin gravamen, pese a generar numerosos costes públicos, quienes consumieran

¹⁷ MEADE, J. (Chair of Committee) (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies (mi traducción, tomo la cita de: ARUN ADVANI, A.; MILLER, H.; SUMMERS, A.: “Fiscal Studies Special Issue on a Wealth Tax: Time for Another Look?” en: *Fiscal Studies Special Issue on a Wealth Tax: Time for Another Look? Volume 42 Issue 3-4 Oct 2021*, documento IFS, <https://ifs.org.uk/journals/taxes-wealth-time-another-look>).

¹⁸ *Dimensions of Tax Design*, cap. 8 (“Taxation of Wealth and Wealth Transfers”), por Robin Boadway, Emma Chamberlain, y Carl Emmerson, p. 741. En relación con la justificación constitucional del Impuesto sobre el Patrimonio debe verse la visión crítica de HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 327 y ss.

sin obtener renta previamente o quienes disfrutasen de patrimonios importantes no generadores de rentas fiscalmente gravables. Por todo ello, parecen que podrían resultar necesarias desde el punto de vista de la equidad tanto la imposición sobre el consumo como la que recae sobre el patrimonio, conviviendo ambas con la imposición sobre la renta”¹⁹.

Debe destacarse que, cuando se ha propuesto la eliminación del IP, se ha propuesto una compensación. Así se señala, sorprendentemente en una nota a pie de página, en el Informe Lagares²⁰ (“[e]l Impuesto sobre el Patrimonio perdería la mayor parte de las razones para su existencia si la propiedad inmueble estuviese suficientemente gravada por el nuevo IBI reforzado que propone la Comisión en este Informe”). En dicho Informe, en todo caso, se propone su eliminación (propuesta número 54), con este fundamento: “la existencia de regímenes específicos en IP condiciona su equidad horizontal y su capacidad redistributiva. De las consideraciones anteriores pueden derivarse algunas conclusiones: primera, el Impuesto sobre el Patrimonio no resulta adecuado para conseguir una mejor distribución de la riqueza, que ha sido siempre su objetivo prioritario. La amplitud de las posibilidades de elusión fiscal de este impuesto conculcan fuertemente su teórica contribución a la equidad, haciendo que en la práctica recaiga fundamentalmente sobre las clases medias. Segunda, la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas con amplias competencias normativas ha generado en la práctica diferencias de gravamen tan elevadas que impiden la existencia de una mínima equidad horizontal en este ámbito. Tercera, la recaudación que se obtiene con el Impuesto sobre el Patrimonio es muy poco relevante. Cuarta, la experiencia, propia y comparada, demuestra que el IP acaba recayendo principal sino únicamente sobre la propiedad inmobiliaria convirtiéndose así en un Impuesto sobre Bienes Inmuebles bis”²¹.

Sin duda el problema de la correcta valoración de los activos que integran este tipo de impuestos es el principal argumento en contra de su mantenimiento, tal y como ha resaltado la doctrina en distintas ocasiones. Como afirman en un trabajo reciente (2021) Scheuer y Slemrod, de hecho, la propia experiencia europea no es muy alentadora, puesto que si hasta hace unos años había doce países que mantenían impuestos sobre el patrimonio, en la hora actual sólo tres los mantuvieron²², lo que no significa que hayan renunciado a abordar la desigualdad como problema, sino quizá que se hayan decantado por otros instrumentos. En efecto, en la mayor parte de los estados de nuestro entorno los problemas de administración parecen haber inclinado la balanza

¹⁹ Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014). Citado como “Informe Lagares” en el texto, p. 224.

²⁰ Informe Lagares, *cit.*, p. 227, nota a pie 62.

²¹ Informe Lagares, p. 240.

²² SCHEUER, F.; SLEMRD, J.: “Taxing Our Wealth”. *Journal of Economic Perspectives*—Volume 35, n. 1/ 2021, pp. 207-209.

hacia su eliminación como figura independiente, persistiendo sin embargo la tributación de patrimonio a través de otras figuras, incluso en el marco del impuesto sobre la renta personal, como es el caso de Países Bajos²³. Asimismo, todos los estados de nuestro entorno se mantiene algún tipo de impuesto anual sobre la propiedad inmobiliaria, como nuestro IBI, gravan las transferencias mortis causa, sea mediante un impuesto sobre sucesiones —que tiene un éxito relativo más alto que el impuesto sobre el patrimonio—, y gravan las ganancias de capital²⁴.

La cuestión es si los problemas de gestión y la escasa información podrían superarse con la tecnología actual, recuperando una figura que podría desempeñar un papel relevante en el sistema tributario, como cierre y elemento de legitimidad del sistema, en un momento en el que los datos disponibles no sólo sobre el incremento de la desigualdad sino sobre su impacto sobre las sociedades democráticas son mejores y arrojan resultados más preocupantes relacionados con la inestabilidad y la mayor polarización²⁵. Ahora bien, el problema de examinar estos argumentos en detalle, es que precisamente porque es un impuesto poco frecuente, escasean los estudios amplios sobre sus consecuencias reales, como señalan Scheuer y Slemrod, que en todo caso llaman la atención sobre los estudios, limitados temporalmente y que además excluyen los sistemas forales, de Durán-Cabré, Esteller-Moré, and Mas-Montserrat (2019); y de Agrawal, Foremny y Martínez-Toledano (2020) acerca del efecto de la eliminación y reintroducción del IP²⁶. Es destacable que no existen pruebas inequívocas de que se hayan producido cambios de domicilio de forma masiva como consecuencia o en respuesta al establecimiento del impuesto sobre el patrimonio, aunque sí parecen haberse incrementado las maniobras que pretenden su elusión, fingiendo, en suma, un traslado de domicilio que por tanto es más aparente que real.

²³ Libro Blanco para la reforma tributaria, pp. 630 y ss.

²⁴ SCHEUER, F.; SLEMRD, J.: “Taxing Our Wealth”. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 35, n. 1/2021, pp. 215 y ss.

²⁵ Una discusión reciente sobre la imposición sobre la riqueza, puede verse en este informe de la “Wealth tax Commission”: ADVANI, A.; CHAMBERLAIN, E.; SUMMERS, A.: *A wealth tax for the UK*, 2022. Disponible aquí: <https://www.wealthandpolicy.com/wp/WealthTaxFinalReport.pdf>. Véase la literatura de apoyo aquí: <https://www.ukwealth.tax/evidencepapers>, acceso: 30 de octubre de 2022. Para un resumen de las principales cuestiones, véase igualmente la reciente presentación de ADAM, S.: “The economic arguments for and against a wealth tax”, en *Institute for Fiscal Studies (IFS)*, July 2022 [acceso 2 de noviembre de 2022: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/HMRC-wealth-tax-1.pdf].

²⁶ *Libro Blanco para la reforma tributaria*, pp. 637 y ss.; véase: DURAN-CABRÉ, J.; ESTELLER-MORÉ, A.; MAS-MONTSERRAT, M.: “Behavioural Responses to the (Re)Introduction of Wealth Taxes. Evidence from Spain.” *IEB Working Paper* 2019/04. AGRAWAL, D.; FOREMNY, D.; MARTÍNEZ-TOLEDANO, C.: “Paraísos Fiscales, Wealth Taxation, and Mobility”, 2020. <https://ieb.ub.edu/publication/2020-15-paraiss-fiscales-wealth-taxation-and-mobility>. De este segundo trabajo llama la atención la calificación de un territorio nacional (Madrid) como “paraíso fiscal”, no sólo porque jurídicamente el término no está utilizado con precisión, sino porque se ciñe al examen de una sola figura tributaria sobre la que además se dispone de poder normativo limitado.

III. EL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

3.1. La olvidada reforma propuesta en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria

El *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* dedica el capítulo V al examen de la tributación patrimonial. Se comienza destacando que, en su conjunto, la recaudación de la denominada imposición “sobre la riqueza” (esto es, no solo IP, sino también Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) e Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), no puede desdeñarse al representar el 7 por cien de la recaudación de los países de nuestro entorno, alcanzando más del 10 por cien en EE. UU., Reino Unido o Japón²⁷. Con todo, si se examina únicamente la recaudación del IP en España, su posición es más modesta.

En el análisis realizado, a partir de los mejores datos disponibles en cada momento, y teniendo en cuenta el contexto de la discusión internacional a la que se ha hecho referencia más arriba, no se oculta que la regulación vigente en particular del IP y del ISD, tiene defectos que es urgente corregir, de manera que “la aplicación de estos impuestos, manteniendo su regulación actual, plantea notables problemas. Junto a la obsolescencia que se aprecia en su diseño y características estructurales, el ejercicio de las competencias normativas por parte de las CC. AA. ha dado lugar a una regulación dispar, que está incidiendo en su aplicación efectiva, con implicaciones negativas en relación con la eficiencia y equidad (...). La justificación y el mantenimiento de estos impuestos está directamente relacionada con un diseño moderno y eficiente de los mismos, en estrecha relación con el sistema tributario en su conjunto y con la imposición sobre la renta en particular. Su diseño ha de corregir sus defectos estructurales, sin perjuicio de los ajustes que en su caso pudieran corresponder en los sistemas de financiación autonómico y local, pese a que no constituyen el objeto de este informe” (Libro Blanco, p. 620).

Con todo, se da cuenta en las páginas siguientes (Libro Blanco, pp. 621 y ss.) de que los fundamentos económicos del gravamen de la riqueza no han perdido vigencia teórica en la actualidad, como tampoco en la práctica, formando parte de una de las herramientas recomendadas para mitigar el incremento de la desigualdad, y destacando en particular los datos de desigualdad de patrimonio que se desprenden de la Encuesta Financiera de las Familias que desarrolla el Banco de España²⁸. Entre otros datos destacables, ocupa un lugar

²⁷ Libro Blanco para la reforma tributaria, p. 614, y *vid* nota a pie 603.

²⁸ Herramienta elaborada por el Banco de España cada tres años. La más reciente, disponible en este enlace: https://app.bde.es/efs_www/home?lang=ES

central el deterioro de la posición relativa por edad, lo que ahonda en los datos, ya conocidos, de mayor pobreza relativa de los jóvenes en España. En concreto, y pese a que es una constante que las franjas de edad menores tengan menor riqueza neta media (franjas de menos de 35 y franja 35-44), esta situación se ha deteriorado sustancialmente en España tras la gran recesión, lo que ahonda el problema de inequidad intergeneracional que afecta a buena parte de los países de nuestro entorno, pero que es algo superior en España²⁹.

Partiendo de que la contribución a la equidad del sistema tributario en su conjunto está en el fundamento de esta clase de imposición, en particular el gravamen sobre el patrimonio tendría sentido como herramienta para el gravamen de rentas difíciles de observar, como es el caso de las rentas latentes o las que han eludido la tributación sobre la renta personal (Libro Blanco, pp. 630 y ss.), además de como un potencial incentivo al uso productivo del capital acumulado (pp. 634 y ss.). Con todo, no se ignoran las limitaciones de este tipo de impuestos, que fundamentan los argumentos contrarios a su mantenimiento (pp. 637 y ss.; y, en particular, pp. 664 y ss.), y entre los que se encuentra el riesgo de deslocalización tanto interna como internacional, así como el incentivo a su elusión mediante la creación de sociedades “refugio” (pp. 667 y ss.).

Particular atención merece el examen de los problemas que lleva arrastrando, desde hace años, la propia configuración de la base imponible del impuesto. De este modo, lleva a cabo un balance de algunos de los problemas que presenta la valoración de la base imponible del impuesto, a la luz igualmente del nuevo valor de referencia (Libro Blanco, pp. 671 y ss.), así como de otras formas de riqueza, a las que se refieren las propuestas 98 (criptoactivos) o 101 (valoración de acciones y participaciones en entidades patrimoniales o de mera tenencia). Se llama la atención en el Libro Blanco también acerca de otros problemas estructurales del IP, que contribuyen a su mal funcionamiento en la práctica, fundamentalmente por la obsolescencia normativa que afecta a su regulación, algo sobre lo que también había llamado la atención, entre otros, el Informe sobre la reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 2017³⁰, pero también otros trabajos fuera de España³¹.

Particular atención merecen el tipo de gravamen y el mínimo exento, en conexión con los tipos de gravamen, estableciéndose la propuesta (núm. 103)

²⁹ “hasta 2011, los hogares con sustentadores principales con una edad comprendida entre 55 y 64 años eran los que poseían, en media, niveles de riqueza más altos. En 2014 y 2017 la edad aumenta y son los mayores de 65 años los que alcanzan los mayores niveles de riqueza neta. La tendencia observada en el tiempo transcurrido desde 2002-2017 es a un empeoramiento claro de los niveles medios de riqueza de los más jóvenes a favor de las generaciones más mayores. Esta evidencia es importante a la hora de instrumentar medidas contra la desigualdad”, Libro Blanco, p. 626.

³⁰ Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica: Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica... *cit.*, pp. 55-56.

³¹ Por ejemplo, SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “Wealth Taxation: Lessons from History and Recent Developments... *cit.*, pp. 59-60.

de mantener el límite conjunto con el IRPF, si bien invitando al legislador a “considerar la posibilidad de revisar al alza del límite conjunto IRPF-IP, actualmente situado en el 60 % de la base imponible del IRPF, con una cuota mínima del 20 por ciento. Originariamente el artículo 31 de la Ley del IP estableció un límite conjunto IRPF-IP del 70 por ciento con una cuota mínima del 30, que estuvo vigente desde la entrada en vigor de la Ley del IP hasta el ejercicio 2003. En particular, el Comité sería partidario de elevar la cuota mínima del IP hasta un máximo del 30 por ciento con el fin de incrementar el potencial redistributivo del impuesto”.

Adicionalmente, (núm. 104) se propone que sea el Estado el que establezca un mismo mínimo exento, ascendiendo el mismo a un millón de euros. Ello guarda conexión con las propuestas de ampliar la base del impuesto, revisando las exenciones referidas a la vivienda habitual y a la empresa familiar (pp. 681 y ss.). Sobre esta segunda, se llama la atención acerca del hecho de que “la ausencia de una definición y delimitación clara del concepto de empresa familiar en la regulación inicial del IP y del ISD y la evolución normativa (relajando los requisitos en general para poderse acoger a la exención de participación en la Sociedad) han favorecido el uso de la exención. La evolución normativa ha supuesto que, mientras en el año 1994 las acciones exentas representaban únicamente alrededor del 15 por ciento del total de las acciones en cartera declaradas por los principales poseedores de riqueza (0,01 por ciento), en 2002 dicha fracción hubiera crecido hasta el 77 por ciento” (Libro Blanco, p. 681).

En este punto, se llama la atención acerca del efecto de esta exención, a la luz de la flexibilización de la misma, y la cuantía que supone³², sobre los principios de justicia tributaria, teniendo en cuenta que beneficia mucho más a las rentas más altas. Pero, sobre todo, se llama la atención sobre la ausencia de evaluación alguna acerca de su impacto, de manera que no es posible saber si este tipo de incentivos “ha tenido algún efecto sobre el emprendimiento empresarial y la creación de empleo”, evaluación que sería necesaria si se mantiene (Libro Blanco, propuesta núm. 105). Ciertamente la falta de evaluación, o al menos la insuficiente evaluación, de las medidas tributarias es una constante en nuestro ordenamiento, que tímidamente se empieza a paliar por parte de los trabajos de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF)³³, pero sobre lo que queda mucho por hacer, como se insiste de hecho en el Libro Blanco (Libro Blanco, pp. 44 y ss.; 87 y ss.).

Finalmente, las propuestas de ensanchamiento de la base deberían permitir el establecimiento de una tarifa inferior, situada entre el 0,5 y el 1 por cien (Libro Blanco, propuesta núm. 107). En conexión con ello, se re-

³² Según datos públicos (AEAT) la exención de participaciones habría beneficiado, en 2017, a 13.157 contribuyentes, ascendiendo a 8.978 millones de euros (Libro Blanco, p. 681).

³³ Véase los Spending Review en la propia página web de la institución [<https://www.airef.es/en/spending-review/>].

comienda tener en cuenta la sobreimposición de la vivienda, ajustando en consecuencia el IBI, en coordinación con el IP (Libro Blanco, propuesta núm. 108). Esta propuesta de tipo reducido y ensanchamiento de la base está en línea con la doctrina más avanzada sobre esta clase de tributos. Por ejemplo, la propuesta desarrollada por Saez y Zucman, limitada a un gravamen de los “ultrarricos”, precisamente para evitar problemas de liquidez tradicionalmente asociados a los IP. La propuesta además implica un incremento de la base, y un generoso mínimo exento con la finalidad de que el gravamen recaiga sobre los patrimonios que se encuentran en el 1 por ciento de la distribución de renta, a los que se gravaría con un tipo único también del 1 por cien³⁴.

3.2. El Impuesto sobre el Patrimonio en un Estado descentralizado: problemas y propuestas de coordinación

Las Comunidades Autónomas de régimen común ostentan competencias normativas sobre algunos impuestos cedidos, desde que la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias estableciera por primera vez las reglas generales para la posterior delegación, mediante ley marco del artículo 150.1 CE, de dichas potestades normativas Autónomas. En su momento, la cesión del IP suscitó las críticas de parte de la doctrina, que consideraban que se podía vulnerar con ello el límite del artículo 157.2 CE. La discusión, olvidada en la actualidad, pivotó en su momento sobre la interpretación posible de la STC 150/1990, FJ 3, y la naturaleza de la imposición sobre el patrimonio como impuesto personal³⁵. Por su parte, el IP es un impuesto concertado y convenio desde las primeras normas reguladoras del Concierto económico con el País Vasco y del Convenio con Navarra (respectivamente, Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

³⁴ Propuesta que se realiza a partir de los diagnósticos de desigualdad (véase: SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts.” *Journal of Economic Perspectives* 34 (4): 2020, pp. 3–26) en SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “Wealth Taxation: Lessons from History and Recent Developments”. *AEA Papers and Proceedings* 2022, 112: 58–62 (<https://doi.org/10.1257/pandp.20221055>, acceso 1 de diciembre de 2022) en: SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “Wealth Taxation: Lessons from History and Recent Developments...*cit.*”, pp. 60 y ss.

³⁵ Me permito remitir al lector a RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, pp. 180 y ss., y a las referencias allí contenidas. Véase también RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del estado a las comunidades autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación*. Granada: Editorial Comares, 2001, pp. 430 y ss.

Centrándonos en el sistema común, específicamente para el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya recaudación ya estaba cedida desde 1983³⁶, el marco de cesión, fijado en el artículo 13.Dos de la citada Ley 14/1996, establecía que éstas podrían “regular el mínimo exento y la tarifa”, si bien con el límite de que “[l]a estructura de la tarifa deberá tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo”.

Esta redacción parecía precluir la posibilidad de eliminar la tributación efectiva mediante el uso de las potestades normativas delegadas. Posteriormente, este marco se ampliaría sustancialmente mediante las leyes 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 Autonomía, cuyo artículo 39 no se refería ya a restricción alguna, y 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El resultado de esta cesión es bien conocido, pues ha colocado la figura tributaria al borde de su desaparición, aunque debe destacarse que las políticas específicas de las Comunidades Autónomas son dispares. En el momento de escribir estas líneas, hay siete Comunidades Autónomas que no han regulado su tarifa, por lo que en ellas se aplicaría la tarifa del Estado, si bien dos de ellas (Comunidad de Madrid y, desde 2022, Andalucía³⁷), han bonificado en el 100 % la cuota íntegra, por lo que sólo cinco aplican, en la práctica, dicha tarifa estatal.

Por ello, como es obvio, en España el debate sobre este tipo de imposición no puede desvincularse del comportamiento que, sobre la imposición patrimonial, han tenido las Comunidades Autónomas, tanto las de régimen foral como las del sistema común, con frecuencia excluidas del análisis. En este punto, debe destacarse que, a diferencia de lo que se hizo en el Informe para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica³⁸, en el Libro Blanco para la reforma tributaria no se aborda la normativa de las haciendas forales en este punto, al entender que “la delimitación del encargo no incluye el tratamiento de los sistemas tributarios de los Territorios Forales”, aunque señalando que: “el Comité llama la atención sobre el problema que plantean las diferencias de capacidad normativa en el IP y el ISD, en particular, para las

³⁶ Artículo 1 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. El artículo 12 de esta misma norma previó la delegación de competencias de gestión del IP, si bien articulando igualmente mecanismos de colaboración, con la finalidad de que este tributo pudiera cumplir la función de control que había motivado su establecimiento.

³⁷ Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre con efectos desde 2022

³⁸ Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica (2017), Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017, pp. 80 y ss.

CC. AA. de régimen común limítrofes con los territorios forales. Como es sabido, la competencia fiscal territorial en el ISD en cuenta su origen en las medidas que adoptaron los Territorios Forales para reducir esa carga impositiva en los años noventa del siglo pasado” (Libro Blanco, p. 708).

Como es sabido, tanto en el Informe Lagares (2014) como en el Libro Blanco se proponen medidas de coordinación de la imposición patrimonial, de manera que la preocupación por una mayor coordinación en el ejercicio de potestades normativas y en el propio mecanismo de cesión de impuestos es escasamente nueva. En el Informe Lagares se propuso eliminar el impuesto sobre el patrimonio (propuesta 54), si bien a cambio de reforzar el IBI, armonizar el impuesto sobre sucesiones y donaciones (propuestas 55 y siguientes) y suprimir parcialmente el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (propuestas 62 y siguientes). En 2017, la Comisión del Sistema de Financiación Autonómica ya propuso una suerte de armonización normativa, así como una comisión de control de normas tributarias autonómicas dependiente del CPFF³⁹.

En el Libro Blanco para la Reforma tributaria se recalca la asimetría entre la falta de competencia normativa, en el IRPF, sobre la base del ahorro, y la amplitud de competencias en ISD e IP, en particular tras la reforma de 2001, en parte motivada por la reducción de la tributación efectiva en estas figuras en los territorios forales (Libro Blanco, pp. 712-713).

Es en todo caso revelador el resultado del proceso de consulta pública que se llevó a cabo durante la elaboración del Libro Blanco, a results del cual cinco comunidades autónomas se oponían a una restricción de las potestades normativas en el IP e ISD, pero nueve de ellas eran favorables (Libro Blanco, pp. 719 y ss.), habiendo en todo caso distintas opciones de coordinación (Libro Blanco, pp. 722 y ss.), si bien todas ellas exigen la modificación de la Ley 22/2009 al menos.

La propuesta final, en todo caso, está alineada con las consideraciones formuladas en el Informe Lagares (2014) y la Comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica (2017), señalando que las competencias normativas en estos impuestos cedidos deben ser compatibles con la coordinación en todo el territorio de las bases impositivas y liquidables, y fijando límites mínimos de gravamen efectivo (Libro Blanco, pp. 724-725).

Como es notorio, ni estas propuestas de coordinación contenidas en el Libro Blanco, ni tampoco las consideraciones sobre su estructura (supra) parecen haber tenido influencia alguna en el diseño del ITSGF.

³⁹ Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica (2017), Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017, párrs. 42 y 44, p. 18. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf (acceso 10 de octubre de 2022).

3.3. La estructura propuesta del Impuesto temporal sobre solidaridad de las grandes fortunas: consideraciones preliminares

En lo que sigue me detendré en el funcionamiento mismo del nuevo impuesto⁴⁰, y cuya tramitación está próxima a finalizar, en relación con el vigente IP, y a la luz de las competencias ejercidas por las Comunidades Autónomas.

El texto del impuesto se encuentra en el artículo 3 de la Proposición de Ley 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, que cuenta con veintiocho disposiciones.

1. *La finalidad del impuesto.* La figura se crea con una doble finalidad: “[d]os son las finalidades principales de este nuevo impuesto. La primera de ellas es recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas. La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto”⁴¹.

La primera finalidad es la propia de todo tributo, pues ínsito en el concepto del mismo es el fin de allegar recursos a las arcas públicas (art. 31.1 CE). La segunda finalidad declarada del impuesto es dejar sin efecto práctico las medidas tributarias establecidas por algunas Comunidades Autónomas (fundamentalmente Madrid y Andalucía, aunque el texto no las mencione expresamente, como parece lógico). Esta finalidad armonizadora es llamativa por el propio empleo del término, que en el esquema de reparto de competencias derivado de la Constitución

⁴⁰ La norma reguladora ha sido aprobada en Cortes Generales, pero en el momento de escribir estas líneas no se ha publicado en el B.O.E. Se cita la justificación del texto de la Ponencia, a fecha 16 de diciembre de 2022, y en su versión aprobada en el Congreso, cuya tramitación está finalizando en el Senado. El texto del impuesto se encuentra en el artículo 3 de la “Proposición de Ley 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” (624/000018) (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie B, núm. 271, 23 de noviembre de 2022, Número de expediente 122/000247). A dicho texto se han presentado distintas enmiendas (cuyo texto puede verse en BOCG, Senado, n. 427, 15 de diciembre de 2022 (pp. 78 a 148), de las cuales se refieren a este impuesto (art. tres) las enmiendas 20, 36, 48, 67, 68 y 72.

⁴¹ Página 9 de la “Proposición de Ley 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” (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie B, núm. 271, Núm. exp. 122/000247).

se utiliza exclusivamente para competencias de titularidad autonómica (art. 150.3 CE). Como se verá en lo que sigue, el propio mecanismo de cesión de impuestos es, en sí mismo, un mecanismo con fines de armonización y coordinación, por lo que resulta extraño, por innecesario, la creación de una adicional.

Resulta llamativa la cláusula de “afectación” que se establece en el artículo veinticinco, que establece que el impuesto “se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables”, sin mayores precisiones (artículo 3.Veinticinco). Parece querer reforzarse con ello la finalidad de “solidaridad” que inspira el título del impuesto, pero lo cierto es que la escasa recaudación esperada (1.500 millones de euros), junto a la falta de mayores indicaciones hace que esta afectación no resulte demasiado creíble.

En todo caso, la recaudación obtenida por el nuevo ITSGF vendría dada, en su caso, de los contribuyentes con residencia en la Comunidad de Madrid, así como en la de Andalucía. Ahora bien, dado que como se verá el ITSGF presenta una escala de gravamen inferior al vigente IP, la recaudación podrá ser inferior si las Comunidades Autónomas que ya lo habían regulado se adaptan al nuevo impuesto. Tampoco cabe descartar que las Comunidades que optaron por eliminarlo, lo recuperen, de manera que perciban la recaudación que proceda.

2. Estructura del impuesto: elementos de cuantificación. En la práctica, el diseño del ITSGF (artículo 3, disposiciones tres a once) obedece más bien a la lógica de un impuesto mínimo, que se aplicará sólo en aquellas Comunidades Autónomas que hayan ejercido sus potestades normativas a la baja. Pese a ello, se define como impuesto complementario. De forma innecesaria, se precisa que el impuesto no podrá ser cedido a las Comunidades Autónomas. Lo cierto es que una ley ordinaria no vincula a otra ley; por lo que, al menos en teoría, cualquier otra norma podrá modificar el impuesto y calificarlo como cedible.

A lo largo de la estructura se hace hincapié, de forma reiterada, en que el gravamen sólo alcanzará a los patrimonios netos superiores a 3 millones de euros, cifra que convive con el mínimo exento de 700.000 euros, tal y como se establece en la vigente Ley 19/1991, a la que en este punto no se contiene remisión, aunque si se efectúen remisiones en otros lugares de la estructura del impuesto.

En este punto debe resaltarse que algunas Comunidades Autónomas habían optado por elevar la tributación efectiva del IP por la vía de reducir el mínimo exento, por lo que parece que se está estimulando a éstas a incrementarlo, de nuevo una finalidad contraria de la que parece ser la finalidad de la norma, que según su justificación radicaría en lograr una mayor tributación efectiva. Del mismo modo, el tipo medio del nuevo ITSGF es inferior al existente en algunas Comunidades, como es notoriamente el caso de Cataluña.

Las escalas de gravamen del ITSGF son en parte similares a las del IP estatal, si bien con la sustancial diferencia de dejar exentos de tributación los patrimonios inferiores a las nuevas cuantías:

Escala estatal vigente del IP (art. 30 LIP)

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

Escala estatal del ITSGF (art. 3.Once Texto propuesto)

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

Para evitar la doble imposición, se establece en el artículo quince la deducción de la cuota pagada, en su caso, en virtud del IP. La consecuencia básica, teniendo en cuenta únicamente las tarifas vigentes, es que los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas con tipos de gravamen más reducidos se verían afectados directamente. Partiendo de los datos comparativos que han recopilado recientemente D. Martínez, M. Díaz y C. Marín en un documento publicado por FEDEA⁴², éste sería el caso, en el sistema común, de Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Región de Murcia, Islas Baleares, Comunidad de Madrid, así como de las cuatro haciendas forales.

⁴² MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; MARÍN, C.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”. FEDEA, Apuntes 2022/29, noviembre 2022 [<https://ideas.repec.org/p/fda/fdafen/2022-29.html>].

La siguiente tabla, tomada del mismo documento, recoge los datos comparativos, aunque no parece tener en cuenta las diferentes bonificaciones aprobadas por algunas Comunidades Autónomas, por ejemplo en el caso de discapacidad, o por determinadas actividades económicas, como es el caso, entre otros, de las creadas por Cataluña, Galicia, Asturias o Andalucía, entre otras⁴³.

Tabla: Impacto del establecimiento del ITS GF por Comunidades Autónomas⁴⁴

Comunidad Autónoma	Tipo máximo IP 2022	Tipo máximo ITS GF	Diferencia entre tipo máximo IP y tipo máximo ITS GF	Patrimonio neto a partir del cual operaría el ITS GF (euros)
Cataluña	2,75	3,50	-0,75	16.613.315
Galicia	1,88	3,50	-1,63	8.639.577
Andalucía	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Principado de Asturias	3,00	3,50	-0,50	23.892.291
Cantabria	3,03	3,50	-0,47	26.293.614
La Rioja	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Región de Murcia	3,00	3,50	-0,50	25.032.081
C. Valenciana	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Aragón	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Castilla-La Mancha	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Canarias	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Extremadura	3,75	3,50	0,25	SIN EFECTO
Illes Balears	3,45	3,50	-0,05	209.853.351
Madrid	0,00	3,50	-3,50	3.700.000
Castilla y León	3,50	3,50	0,00	SIN EFECTO
Álava	2,50	3,50	-1,00	13.166.853
Bizkaia	2,00	3,50	-1,50	9.597.712
Gipuzkoa	2,50	3,50	-1,00	13.066.853
Navarra	2,00	3,50	-1,50	10.612.803

⁴³ Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>

⁴⁴ Tabla recogida en: MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; MARÍN, C.: "El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio...". *cit.* p. 5.

Según recogen en el mismo documento de FEDEA⁴⁵ D. Martínez, M. Díaz y C. Marín, a partir de una simulación tomando como patrimonio neto 4, 7,5 y 15 millones de euros, el impacto del ITSGF sería positivo en estos tres grupos de patrimonio para las comunidades de Andalucía y Madrid, de manera que los residentes en las mismas tendrían una cuota a pagar por ITSGF, en cada uno de los tres tramos de patrimonio, de 5.100 euros (para un patrimonio neto de 4 millones), 70.408, para un patrimonio de 7,5 millones, y de 278.364, para un patrimonio de 15 millones de euros. En este tercer tramo de patrimonio, de 15 millones de euros, los contribuyentes residentes en Galicia tendrían una cuota a pagar en concepto de ITSGF de 73.036 euros (que complementaría a la cuota de 205.328 a pagar en la Comunidad de Galicia).

Asimismo, en los territorios forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, la cuota adicional que supondría el ITSGF sería, respectivamente, de 23.564, 67.964 y 21.064 euros, mientras que en el caso de Navarra ascendería a 51.693, en los cuatro casos, también de forma complementaria a las cuotas a pagar en los respectivos territorios forales por IP que, respectivamente, sería de 254.800, 210.400, 257.300 y 226.671 euros.

De acuerdo con la estructura del nuevo ITSGF, sólo deberán presentar declaración aquellos sujetos pasivos con una cuota superior a cero (art. 3. Diecinueve). Dado que la AEAT está gestionando en la actualidad todas las declaraciones del IP en territorio común, se debería haber articulado un sistema para prever un solo modelo de declaración, integrado por los dos impuestos, cuya recaudación se destina a distintas administraciones, tal como se hace con el IRPE.

La norma propuesta prevé igualmente (art. 3.Veinticuatro) que el impuesto sea convenido o concertado con las Comunidades Autónomas del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, lo que corresponderá acordar en la correspondiente Comisión bilateral. En este punto, caben distintas alternativas. La más respetuosa con el objetivo y finalidad que se pretende del ITSGF, pero también con el propio sistema de Concerto y Convenio, es que, en dichas comisiones bilaterales, se acuerde un incremento de los tipos de gravamen coherentes con el nuevo impuesto estatal, de manera que se logre el objetivo de coordinación que se dice pretender. Ello es necesario porque, como se ha expuesto más arriba, lo contrario determinaría que el efecto de coordinación sólo se proyectara sobre Andalucía y Madrid o, en los patrimonios más elevados, Galicia. Sin el mecanismo de concertación o convenio, sin embargo, el ITSGF no podrá aplicarse en los territorios forales (por todas, véase SSTC 9/2019, de 17 de enero, FFJJ 3 y 5; 110/2014, de 26 de junio; y 208/2012, de 14 de noviembre). Al mismo tiempo, de no concertarse el impuesto, se quebraría la lógica de sistemas coordinados o espejo que preside el sistema de convenio o concerto.

⁴⁵ Véase la tabla recogida en: MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; MARÍN, C.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio...” *cit.* p. 6.

3. *Coordinación con el IRPF*: El límite de la cuota íntegra respecto a la base imponible del IRPF se adapta a la existencia de ambos impuestos, sin modificarse los porcentajes (art. 3.Doce). En relación con este punto, el Libro Blanco señalaba que “para el conjunto de las CC.AA., la cuota íntegra para patrimonios por debajo de un millón de euros antes y después de aplicar los topes varía de 46.700,0 miles de euros a 46.270,1 miles de euros. A medida que aumenta el patrimonio, esta diferencia se incrementa de forma llamativa. Para patrimonios comprendidos entre 5 y 10 millones, la diferencia de cuotas es casi de la mitad”. Por ello se formulaba la propuesta de mantener estos límites, pero considerando la posibilidad de elevarlos para retornar al origen de la Ley de 1991: “En particular, el Comité sería partidario de elevar la cuota mínima del IP hasta un máximo del 30 por ciento con el fin de incrementar el potencial redistributivo del impuesto” (Libro Blanco, p. 675).

A falta de un examen más detallado, una vez se comience a aplicar el impuesto, y puedan observarse sus consecuencias prácticas, la primera conclusión es que se ha renunciado a abordar la práctica totalidad de los problemas de coordinación, pero también de definición de la base y estructura de tipos, aprobando una norma que, en lo sustancial, no innova el ordenamiento jurídico, pues se limita a establecer un impuesto clónico del vigente IP, cuya obsolescencia tantas veces se había puesto de manifiesto.

3.4. La oportunidad e idoneidad de la medida de armonización de la imposición sobre el patrimonio

Como ha quedado expuesto, el nuevo impuesto tiene el objetivo (y el efecto) de eliminar en la práctica el efecto de la bonificación de este tipo de tributación en aquellos territorios que habían optado por ejercer sus potestades normativas en sentido negativo, esto es, dejando sin gravamen estas capacidades económicas.

Ciertamente la opción ejercida por algunas Comunidades Autónomas de no someter a gravamen precisamente las capacidades más altas resulta sorprendente a la luz de los datos de distribución de renta que se han expuesto más arriba, y teniendo en cuenta igualmente que ninguna de estas comunidades ha renunciado a percibir los mecanismos extraordinarios de financiación que se han puesto a disposición de las Comunidades Autónomas tanto con posterioridad a la gran recesión como, más recientemente, tras la crisis de la Covid-19, dentro de la estrategia del Estado central de proteger financieramente a todas las autonomías⁴⁶.

⁴⁶ Lo cual en sí mismo entraña riesgos que no deberían desdeñarse, como ya advertimos en CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria”. Presupuesto y Gasto Público. Número 73/2013, pp. 149-162; y CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: más allá de la reforma de la Constitución”. Cuadernos de

Ahora bien, desde la perspectiva estrictamente jurídica no parece que la medida de bonificar la imposición sobre el patrimonio fuera directamente contraria al marco de cesión. Cabe desde luego plantear que pudiera cuestionarse desde la perspectiva del olvidado artículo 19.2 de la LOFCA, que como es sabido contiene un mandato expreso referido al ejercicio de las potestades normativas en impuestos cedidos, de modo que “[e]n el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. Este mandato es similar al que prevén el artículo 3 b) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece que “Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: (...) b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, y al que prevé el artículo 7 b) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que de modo similar prevé, como uno de los “Criterios generales de armonización”, que “La Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria (...) b) Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”.

Sin embargo, como es sabido estos límites han sido invocados ante el Tribunal Constitucional con escaso éxito, de manera que apenas hay cuatro sentencias que los mencionan (SSTC 96/2002, de 25 de abril; 161/2012, de 20 de septiembre; 197/2012, de 6 de noviembre; y 208/2012, de 14 de noviembre). Por otro lado, en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, se aclara expresamente que “el propio tenor del precepto permite concluir a las claras que se refiere al ejercicio de potestades normativas sobre todos los tributos cedidos, en conjunto”.

La pregunta jurídica a la que se dará respuesta en lo que sigue es si el Estado puede adoptar una medida que, en la práctica, anula una competencia previamente delegada, y que se enmarca en el propio sistema de financiación. Incluso si la respuesta es positiva, cabe preguntarse si el instrumento normativo (ley ordinaria) encaja en la arquitectura normativa de la cesión de tributos, y si no habría si necesario el previo acuerdo en comisión mixta.

Información Económica, número 241, julio/agosto 2014, pp. 35-44; y recalca más recientemente LAGO PEÑAS, S.: “Finanzas descentralizadas: el segundo año de la pandemia”. Cuadernos de Información Económica, N.º 281 (marzo-abril 2021), [disponible en: <https://www.funcas.es/articulos/finanzas-descentralizadas-el-segundo-ano-de-la-pandemia>]. Véase también: LAGO PEÑAS, S.: “Las cuentas públicas de la pandemia: balance y perspectivas”. Papeles de Economía Española, n. 173/2022, pp. 127 y ss.

IV. LA CUESTIONADA COMPETENCIA DEL ESTADO PARA ESTABLECER EL ITSGF EN EL VIGENTE MARCO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL: LUCES Y SOMBRAS

Como ha quedado expuesto, la principal duda de constitucionalidad que podría plantear el establecimiento del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es su encaje en la infraestructura jurídica vigente de reparto de la materia tributaria, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional. En lo que sigue se abordará esta cuestión, comenzando con la recapitulación de las reglas básicas que ordenan este reparto de competencias.

4.1. La Hacienda Autónoma en la Constitución española: LOFCA y estatutos de autonomía

Es ya una obviedad resaltar que la Constitución española no definió de forma terminada un modelo de Estado autonómico, sino la opción y el procedimiento para desarrollar el mismo. En coherencia con ello, tampoco la financiación de esas eventuales Comunidades Autónomas está definida de forma acabada en la Constitución, que, de forma simplificada, se refiere a los principios y reglas que habrían de orientar el reparto de competencias en materia financiera y tributaria (arts. 133, 149, 156, 157 y 158 CE).

Por su parte, las disposiciones adicionales primera y tercera, referidas respectivamente a los regímenes forales y a las especialidades de la Comunidad Autónoma de Islas Canarias, tampoco implicaron una mayor precisión, pues como se ha reiterado en la jurisprudencia consolidada, no suponen sin más un traslado inmediato de los regímenes o derechos que existieron en otro momento histórico, pues debe ser la Constitución, y los correspondientes estatutos de autonomía, los que precisen y delimiten el concreto ámbito competencial en materia tributaria [en relación con las normas forales fiscales, véase, inter alia, las SSTC 9/2019, de 17 de enero, FJ 3 a); 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7; 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b); y 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 3; en relación con el régimen especial en materia económica y fiscal de Canaria, véase, entre otras, las SSTC 62/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 109/2004, de 30 de junio, FJ 3, y 164/2014, de 26 de septiembre, FJ 3].

Esta indefinición inicial de la Constitución fue necesaria e incluso deliberada, ante un sistema de reparto de competencias que se debía todavía desarrollar, pero ello explica la particular relevancia práctica que ha tenido, y sigue teniendo, la doctrina del Tribunal Constitucional, en particular en los primeros años de andadura autonómica. Una muestra de esta doctrina es la referida al título competencial “Hacienda general”, al que desde la STC 1/1982, de 28 de enero, el Tribunal Constitucional ha dedicado algo más de cien resoluciones de fondo examinando su alcance y contenido.

De forma simplificada, el Tribunal Constitucional ha reiterado que el título “Hacienda general” tiene como principal virtualidad que permite al Estado establecer conexiones y relaciones entre las distintas haciendas (estatal, autonómica y local), así como delimitar los aspectos básicos de las haciendas de los entes subcentrales. De este modo en el ejercicio de la función estatal de coordinación entre haciendas (art. 156.1 CE), el Estado puede legítimamente dictar, ex artículo 149.1.14 CE, principios y normas jurídicas generales de procedimiento en el ámbito tributario con el fin de “garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema tributario’ (art. 31.1 CE)” [STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 7 D), con cita, entre otras, de las SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 b); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 c); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 c); 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 c), y 43/2019, de 27 de marzo, FJ 3]. En fin, la conclusión constante que se extrae del examen de la doctrina del 149.1.14 CE, es que se trata fundamentalmente de un título de coordinación entre todas las Haciendas territoriales.

En todo caso, la competencia del Estado así descrita es compatible con que las Comunidades Autónomas tengan también, constitucionalmente reconocida, su propia Hacienda, tal y como el Tribunal Constitucional ha reiterado, desde sus primeras sentencias, como se recuerda en la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 b), con cita de otras; “de una lectura conjunta del artículo 156.1 CE sobre autonomía financiera autonómica, del artículo 157.3 CE sobre delimitación de competencias financieras autonómicas mediante ley orgánica y del artículo 149.3 CE (al ser una materia no expresamente atribuida al Estado y por tanto asumible estatutariamente por las comunidades autónomas), se desprende que la hacienda privativa autonómica “es no tanto una competencia que se reconoce a las comunidades autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2; citada, entre otras, en SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6, y 130/2013, de 4 de junio, FJ 5). Y así se ha asumido estatutariamente por las comunidades autónomas competencia sobre su propia hacienda autónoma; en este caso, por Cataluña, en el actual artículo 211 EAC, atribuyendo a la Generalitat competencia exclusiva “para ordenar y regular su hacienda”, “como elemento indispensable para la consecución de su autonomía política” (STC 31/2010, FJ 130), si bien tanto la Constitución (arts. 138, 156 y 149.1.14 CE) como la Ley Orgánica a la que se remite el artículo 157.3 CE para delimitar el ejercicio de las competencias financieras autonómicas (la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas) establecen los límites de tal exclusividad” [STC 65/2020, FJ 4 b)].

En cuanto a los límites mismos de la autonomía financiera, con carácter general, del título contenido en el artículo 149.1.14 CE, en conexión con el

artículo 157.3 CE, resulta que corresponde al Estado la “fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar mediante una Ley Orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida, atribuyéndole no sólo la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, sino también el establecimiento de normas para resolver los conflictos que pudieran surgir, así como la determinación de las posibles fórmulas de colaboración entre las Comunidades Autónomas y el Estado (STC 13/2007, FJ 7; y 76/2014, FJ 4 a)]. Por lo tanto, “junto a la garantía de autonomía financiera, la Constitución otorga al Estado la competencia de coordinar y establecer la financiación de las Comunidades Autónomas, en virtud del título contenido en el artículo 149.1.14 CE en conexión con el artículo 157.3 CE, lo que le otorga un margen de discrecionalidad para la fijación del marco y los límites en que la autonomía financiera puede desenvolverse, mediante una ley orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida; en la actualidad, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas” [SSTC 76/2014, FJ 4 c); y 96/2016]. La conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE supone la competencia del Estado para “la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (STC 31/2010, FJ 130), especificando que la competencia de aquél se desenvuelve, con la coordinación del propio Estado, en un marco de cooperación entre éste y las Comunidades Autónomas (SSTC 31/2010, FJ 135; 134/2011, de 20 de julio, FJ 8).

Como es sabido, en el artículo 157 CE se contiene la definición misma de la Hacienda autonómica y un pergeño de lo que podemos denominar modelo de “federalismo fiscal”. Este precepto ya contiene en su primer apartado todos los recursos con los que, idealmente, podría contar una Hacienda. Dentro del modelo flexible y abierto de descentralización territorial que posibilita la Constitución española, el constituyente dejó establecido que los nuevos entes de base territorial habrían de contar con Hacienda propia. En el listado del artículo 157.1 CE queda esbozado, un modelo de federalismo fiscal, asumiendo la premisa general de que un reparto de materias competenciales entre distintos niveles de gobierno debe ir seguido de un reparto correlativo de los recursos o medios financieros, tanto en la vertiente de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir sobre su asignación)⁴⁷.

Ahora bien, la Constitución ni define ni otorga peso específico a los diferentes recursos, dejando al legislador orgánico, y por tanto estatal, la función de completar el modelo de reparto de competencias financieras y tributarias entre Estado y Comunidades Autónomas, dejando en la práctica en una ley orgánica, fundamentalmente, aunque no sólo, la vigente Ley Orgánica

⁴⁷ CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, pp. 15 y ss.

8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en lo que sigue), el papel de Constitución financiera. La LOFCA ocupa de este modo, en la práctica, el lugar de la Constitución financiera, ocupando la falta de concreción constitucional sobre el sistema de recursos, tal como ha recordado el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, entre otras la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 b): “el artículo 157.1 CE tampoco establece el sistema de distribución de competencias sobre los distintos recursos tributarios de cuyo producto puede ser titular la comunidad autónoma, que habrá que buscar no solo en otros preceptos constitucionales [art. 157.1 b) en relación con el art. 133.2 CE para los propios, y art. 157.1 c) en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14 CE para los impuestos cedidos] sino también en el bloque de la constitucionalidad.

El esquema anterior estaría incompleto si no se recordara que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la LOFCA ocupa un papel preponderante en la distribución de competencias entre Estado y Comunidades autónomas, de manera que constituye “un punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y las facultades que al respecto se reservan a los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las competencias que la Constitución les atribuye” (tempranamente, STC 179/1985, de 12 de noviembre, en doctrina reiterada en numerosas ocasiones, por ejemplo en la SSTC 76/2014, de 8 de mayo, con cita de muchas otras en su FJ 4). De los citados pronunciamientos se deducen las siguientes características de la LOFCA: (i) En primer lugar, se trata de una norma integrante del bloque de la constitucionalidad, lo que significa que constituye parámetro de constitucionalidad en la distribución de competencias en el ámbito que el artículo 157.3 le encomienda. (ii) En segundo lugar, la LOFCA es expresión de la voluntad unilateral del Estado de forma que no está prevista en la Constitución la participación de las Comunidades Autónomas en su aprobación, sin perjuicio de que la propia LOFCA prevea dicha participación en algunos supuestos, como veremos. Así, mediante esta ley el Estado tiene la posibilidad de establecer el marco para el reparto de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas; (iii) En tercer lugar, que este papel preponderante de la LOFCA en relación con la delimitación del poder financiero obedece a que la Constitución renuncia expresamente a delimitar este sistema, lo que ha llevado a algunos autores a afirmar que esta función ha sido “delegada” por la Norma fundamental a una ley orgánica. (iv) Por último, en cuarto lugar, la aprobación de la LOFCA responde a la finalidad de dotar de cierta homogeneidad al sistema, cumpliendo una función de norma armonizadora ex ante, a modo de un artículo 150.3 CE a la inversa. De este modo, tempranamente, el Tribunal sugirió cierta función armonizadora en la LOFCA, en la STC 150/1990, en cuyo FJ. 4 afirma que: “desde una perspectiva estrictamente jurídica, que, como señalábamos en la STC 76/1983 (FJ 3), el artículo 150.3 de la

Constitución constituye una norma de cierre del sistema, aplicable sólo a aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales para el ejercicio de su potestad legislativa, o éstos no sean suficientes para garantizar la armonía exigida por el interés general. Y dado que el Estado, en virtud del artículo 157.3 de la Constitución, puede regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas enumeradas en el artículo 157.1, no sería preciso, en principio, que el legislador estatal acudiera al procedimiento previsto en el artículo 150.3 de la Constitución”.

Se trata así de la norma que delimita la distribución del poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas, especificando qué competencias pueden ser ejercidas por éstas y supliendo así la relativa indefinición de la Constitución. Ahora bien, es preciso introducir aquí una matización esencial, que nos ayudará a comprender mejor dicho papel; la materia tributaria es una materia competencial más pero confluyen en ella una serie de particularidades a las que ya se ha hecho referencia. Pues bien, consecuencia de éstas, y de la escasa atención que a la Hacienda autonómica dedica la Constitución, es la redacción del artículo 157.1 que no hace referencia expresa a competencias, aunque éstas deben entenderse incluidas de manera implícita, según se expuso más arriba. Por otro lado, precisamente para subrayar esa preponderancia, y la caracterización de la LOFCA como una norma de transferencia o delegación específica en materia de financiación autonómica, se acuerda concederle el rango de orgánica. De ahí que, pueda sostenerse que la LOFCA cumple en cierta medida funciones asimilables a las de las leyes del artículo 150 CE.

El papel de la LOFCA es coherente con el papel, secundario en este contexto, que corresponde al Estatuto de Autonomía en materia tributaria. Y ello pese a que en el orden básico de reparto competencial que deriva del Estado autonómico, las reglas constitucionales colocan en un lugar central el Estatuto de Autonomía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 CE, y en todo caso de forma subordinada a la Constitución⁴⁸, como ha reiterado el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias, entre las que cabe citar, a título de ejemplo, la STC 18/1982: “el Estatuto de Autonomía, al igual que el resto del ordenamiento jurídico, debe ser interpretado siempre de conformidad con la Constitución y que, por ello, los marcos competenciales que la Constitución establece no agotan su virtualidad en el momento de aprobación del Estatuto de Autonomía, sino que continuarán siendo precep-

⁴⁸ Un reciente y detallado examen de las consecuencias que sobre el juicio de constitucionalidad tiene la posición del bloque de la constitucionalidad puede verse en: IBÁÑEZ BUIL, P.: *Recurso de inconstitucionalidad y delimitación de competencias. Un estudio de la doctrina constitucional*, Madrid, 2022. [Tesis doctoral leída en la Universidad Autónoma de Madrid, Dir. Tomás de la Quadra-Salcedo Janini, fecha julio 2022. <https://repositorio.uam.es/handle/10486/704155>. Obra pendiente de publicación, se cita con permiso de su autor], pp. 218 y ss.

tos operativos en el momento de realizar la interpretación de los preceptos de éste a través de los cuales se realiza la asunción de competencias por la Comunidad Autónoma” (STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 1).

Pues bien, en relación con las competencias de una Comunidad Autónoma sobre su propia Hacienda, el papel de la norma estatutaria encuentra los límites que se han reiterado, entre otras, en la STC 128/2016, (en relación a la creación de posibles “estructuras de Estado”), en la que se recordó que las competencias sobre su Hacienda serán siempre las asumidas en el propio Estatuto de Autonomía, lo que al mismo tiempo significa que “una Comunidad Autónoma no puede asumir más potestades, competencias en sentido propio o funciones, sobre las ya recogidas en su Estatuto en vigor, si no es mediante modificaciones normativas que quedan extramuros de su capacidad de decisión” (STC 128/2016, FJ 6).

De esta manera, en realidad el problema de la relación entre Estatutos y LOFCA en materia tributaria no se plantea en términos de jerarquía ni de competencia, ya que ambas normas operan en momentos distintos: al Estatuto de autonomía le corresponde habilitar y concretar el ámbito material del poder tributario autonómico y a la LOFCA delimitar las condiciones de su ejercicio. Por eso es también irrelevante que los Estatutos de autonomía hayan sido aprobados antes o después de la LOFCA, pues en cualquier caso el ejercicio de las competencias tributarias por éstos asumidas deberá amoldarse a ésta. Igualmente, con esta interpretación quedan descartadas tanto las tesis que propugnaban que el poder tributario autonómico viene atribuido directamente por la Constitución, de manera que la función que cumple el Estatuto de autonomía en relación con la atribución de dicha competencia no pasa de ser declarativa como las que, en el extremo contrario, han afirmado que es la LOFCA la norma que otorga poder tributario a las Comunidades Autónomas⁴⁹.

4.2. La opción de desarrollar la corresponsabilidad fiscal mediante la cesión de impuestos

A primera vista, la creación del ITSGF no parece coherente con la idea de autonomía financiera, y, específicamente, con el desarrollo de la corresponsabilidad fiscal, que es el motivo en el que se fundamenta la transformación del mecanismo de cesión de impuestos para que éstos sean de normaación compartida⁵⁰.

⁴⁹ Véase referencia a este debate en: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal... cit.*

⁵⁰ Así lo ha señalado, entre otros, J. J. RUBIO GUERRERO, en esa entrada del blog de RIFDE (“De fueros y de huevos. Blog sobre financiación autonómica o local”), titulada: “Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Patrimonios: Consideraciones preliminares”, disponible aquí: <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2022/12/05/impuesto-temporal-de-solidaridad-de.html> (acceso 5 de diciembre de 2022).

Es pertinente, antes de alcanzar una conclusión al respecto, examinar cuál ha sido la evolución de este término, al que no se refiere expresamente la Constitución española.

De acuerdo con el reparto de competencias vigente, el sistema tributario estatal (y local, que es de competencia del Estado) actúa como límite al desarrollo potencial del poder tributario de las Comunidades Autónomas. De este modo, la creación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas encuentra un límite difícil de superar en la redacción de los artículos 6 y 9 de la LOFCA, que tienen el efecto de convertir el sistema tributario del Estado, en su totalidad, en parámetro de control de los impuestos creados por las Comunidades Autónomas. Así lo recordó, por poner un ejemplo, el Tribunal Constitucional en relación con la creación del impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal, afirmando que la norma reguladora (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) “no integra el bloque de la constitucionalidad. Sin embargo, sí constituye un parámetro de control de los impuestos creados por las Comunidades Autónomas, a consecuencia de la aplicación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), precepto que establece que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas” (STC 30/2015, de 19 de febrero, FJ 2).

La dificultad de aplicar cabalmente las prohibiciones de equivalencia del artículo 6 LOFCA explica seguramente que la conflictividad sobre impuestos propios, pese a su escasa recaudación en términos relativos (menos del 2 por cien de los ingresos autonómicos) haya ocupado un lugar relevante en la conflictividad ante el Tribunal Constitucional.

El artículo 6 de la LOFCA refleja el papel preponderante del Estado central a la hora de establecer y regular tributos, sentado que éste no sólo ostenta la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente “el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (por todas, SSTC 101/2013, de 23 de abril, FJ 3; y 26/2015, FJ 4). Dicho modelo de reparto de competencias “se traduce en una preferencia del Estado en la ocupación de los hechos imponible expresamente recogida en el artículo 6 LOFCA, cuyos límites ‘reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos ex novo no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a lo establecido en las leyes del Estado a que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE (...)”.

Así, la finalidad última de los citados límites no es otra que la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE” [SSTC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), con cita de las SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)].

Como se ha reiterado tantas veces⁵¹, estos límites tienen un alto potencial para eliminar en la práctica toda posibilidad de que se pueda desarrollar la imposición propia autonómica, lo que exige que sean interpretados salvaguardando dicha competencia tributaria, reconocida constitucionalmente [arts. 133.2 y 157.1.a)], teniendo en cuenta que “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril). Por ello, tempranamente se afirmó que los límites deberían aplicarse teniendo en cuenta que “la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría ... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14).

Esta realidad propició el desarrollo de la cesión de impuestos como manera de potenciar la denominada “corresponsabilidad fiscal”, noción que no aparece en la Constitución española de forma expresa. El término “corresponsabilidad fiscal” se cita en apenas diez sentencias del Tribunal Constitucional, empezando por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, donde se usa por vez primera, con referencia directa al modelo de financiación aprobado en 1996, en el que por vez primera se delegan potestades normativas en impuestos cedidos; “... no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de “corresponsabilidad fiscal” y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, co-

⁵¹ En este sentido, sin perjuicio de publicaciones posteriores, sigue siendo referencia el trabajo de ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*. Granada: Comares, 1996. Véase también: ADAME MARTÍNEZ, F.D.; AURIOLES MARTÍN, J.; CASTILLO MANZANO, J. I.; JIMÉNEZ AGUILERA, J. D.; JIMÉNEZ RUBIO, D.; MOLINA GARRIDO, C.; RAMOS PRIETO, J. (coord.): “Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica”. *Revista de estudios regionales*, n. 114/2019, pp. 199-244. [Acceso a texto completo el 10.11.2022, en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7073535&orden=0&info=link>]

rrespondiente al quinquenio 1997-2001” STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3). Posteriormente, en la STC 168/2004, de 6 de octubre, se recuerda la conexión de la corresponsabilidad fiscal con la vertiente de los ingresos; “[v]ertiente que implica, en lo que ahora estrictamente interesa, la ‘capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos’ (STC 168/2004, FJ 4). En la STC 204/2011, de 15 de diciembre se desarrolla algo más esta idea, con cita de la STC 289/2000, y señalando que “el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado” (STC 204/2011, FJ 8).

Posteriormente se trazaría, tímidamente, una vinculación entre la corresponsabilidad fiscal y la estabilidad presupuestaria, en la STC 53/2014, de 10 de abril, en la que tras recordar la noción de corresponsabilidad fiscal se afirma que “[a] esta perspectiva debe añadirse la necesidad de garantizar que el sistema tributario en su conjunto, y los distintos subsistemas tributarios que lo integran (autonómico y local), puedan desarrollar la capacidad de sostener los ingresos públicos, dando así cumplimiento a las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria (art. 135 CE)” (STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3). Otra vuelta de tuerca se da en la STC 76/2014, de 8 de mayo, que conecta la corresponsabilidad fiscal con la posibilidad de perder ingresos, señalando que “esta mayor autonomía financiera encuentra su contrapartida en el mayor riesgo que asumen las Comunidades Autónomas al adquirir mayor control sobre sus propios recursos, que al mismo tiempo no se garantizan de forma estática sino en función de la propia evolución de los ingresos públicos. En concreto, el sistema de financiación autonómica prevé, como uno de los ingresos principales de las Comunidades Autónomas, la cesión de tributos del Estado (regulados en los arts. 10 y ss. LOFCA), recurso sobre el que, desde el ejercicio de 1997, las Comunidades Autónomas ostentan además determinadas potestades normativas en el marco de lo dispuesto por la legislación del Estado (por todas, STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3). Pues bien, esta mayor dependencia de la recaudación tributaria, que obedece a lo que las sucesivas leyes de financiación autonómica denominan “corresponsabilidad fiscal”, supone, lógicamente, que buena parte de los ingresos de las Comunidades Autónomas dependa directamente del comportamiento recaudatorio del sistema tributario. Esto tiene como consecuencia inmediata que el sistema de financiación, en su aplicación práctica, no garantice a las Comunidades Autónomas unas cantidades cerradas a futuro, de la misma manera que resulta imposible prever, con una mínima exactitud, los ingresos tributarios que se obtendrán en un determinado ejercicio, pues ello depende como es notorio de diversos factores entre los que adquieren particular relevancia el propio comportamiento de la economía española, que encuentra su reflejo

en indicadores generalmente aceptados como es la estimación del producto interior bruto (PIB) y la estimación de su crecimiento o disminución (STC 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4).

Esta idea del riesgo se reitera en la STC 40/2021, de 18 de febrero, aunque por vez primera, en relación con la financiación de las Entidades locales; “[l]o que reciban las entidades locales en cada ejercicio por este fondo dependerá directamente de lo que se recaude por los tributos “participados”, sin que se les garantice un mínimo, lo que resulta coherente con el principio de “corresponsabilidad fiscal” (por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 65/2020, de 18 de junio, FJ 4)” (STC 40/2021, FJ 5).

También se refieren al principio de corresponsabilidad, sin añadir nada nuevo, las SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3; 4/2019, de 17 de enero, FJ 3; y 22/2019, de 14 de febrero. Finalmente, en la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4, se recapitula la doctrina anterior en conexión con la propia evolución seguida hasta el momento; “[d]entro del marco constitucional flexible y abierto que regula el sistema de financiación autonómica (arts. 156 a 158 CE), completado por la LOFCA ex artículo 157.3 CE y los estatutos de autonomía, se han ido sucediendo diferentes modelos. Como ha señalado este tribunal, a partir del quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas) se pasó de un modelo de hacienda autonómica de transferencias “en las que el grueso de sus ingresos procedían del presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [STC 65/2020, FJ 4, con cita de las SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

La doctrina constitucional recoge así la noción de corresponsabilidad fiscal en su sentido clásico en la doctrina del federalismo fiscal, como herramienta vinculada fundamentalmente a los ingresos y que ha de permitir una mejor equivalencia, y responsabilidad, acerca del nivel de ingresos y del gasto⁵² así como una mejor transparencia del sistema, que al menos en teoría debería permitir que la relación entre los recursos obtenidos y los recursos gastados en un determinado ejercicio fuera visible. En la práctica,

⁵² OATES, W. E.: “An Economist’s Perspective on Fiscal Federalism”, en: AA.VV. (Ed. OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1977, p. 16; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993, pp. 28 y ss; BOADWAY, R. W.: “Recent developments in the Economics of Federalism”, en: AA. VV. (Ed.: H. LAZAR): *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen’s University, 2000, pp. 46 y ss.

sin embargo, el desarrollo del principio se ha vinculado fundamentalmente a los impuestos cedidos, desde el principio una de las piezas esenciales en la financiación de los nuevos entes territoriales, y no tanto a la vía del gasto público autonómico. Además, la práctica se ha alejado del ideal clásico citado, pues el empleo de potestades normativas en impuestos cedidos no siempre se ha ejercido de forma financieramente corresponsable, ni ha limitado en la práctica la dependencia financiera del Estado.

En concreto, la deriva de la última década ofrece —en mi opinión— un panorama de transformación, o incluso involución, de la financiación autonómica. Además del aparente olvido en el que ha quedado el Informe para la reforma del sistema de 2017⁵³, las reformas derivadas de la estabilidad presupuestaria, que podrían haber propiciado una mayor corresponsabilidad fiscal, han pivotado en exceso sobre sistemas de garantía de endeudamiento y control del gasto, realizados desde el Estado central, lo que de hecho ha incrementado la dependencia financiera de las Comunidades Autónomas⁵⁴. Como ha señalado S. Lago Peñas, a raíz de la crisis del Covid-19 el Estado ha desplegado una “extraordinaria protección financiera” en favor de las Comunidades Autónomas, de manera que, pese al incremento sustancial del gasto y la caída de los ingresos tributarios, incluyendo los gestionados por las Comunidades Autónomas, su saldo presupuestario ha caído relativamente poco. Esta protección del Estado con respecto de las Comunidades Autónomas se ha canalizado tanto manteniendo los ingresos a cuenta con datos anteriores a la pandemia como a través de dos fondos extraordinarios (16.000 millones de euros en 2020 y aproximadamente 13.000 en 2021).

Esta protección ha generado como resultado “el claro contraste entre el fuerte crecimiento del déficit de la Administración central y la previsión de mantenimiento del déficit de las comunidades autónomas en cifras equivalentes a las del año 2019. El Estado ha nutrido de fondos extraordinarios a las haciendas autonómicas, de forma que estas han podido afrontar aumentos de gasto en áreas prioritarias afectadas por la pandemia, como sanidad y educación, sin generar déficit”⁵⁵.

⁵³ Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica: *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf.

⁵⁴ Ya criticamos esta desconexión de la estabilidad presupuestaria con la corresponsabilidad fiscal en CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria”. Presupuesto y Gasto Público. Número 73/2013, pp. 149-162; y “Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: más allá de la reforma de la Constitución”. Cuadernos de Información Económica, número 241, julio/agosto 2014, pp. 35-44.

⁵⁵ LAGO PEÑAS, S.: “Finanzas descentralizadas: el segundo año de la pandemia”. Cuadernos de Información Económica, N.º 281 (marzo-abril 2021), [disponible en: <https://www.funcas.es/articulos/finanzas-descentralizadas-el-segundo-ano-de-la-pandemia>]. Véase también: LAGO PEÑAS, S.: “Las cuentas públicas de la pandemia: balance y perspectivas”. Papeles de Economía Española, n. 173/2022, pp. 127 y ss.

Una futura reforma del sistema de financiación autonómica deberá abordar estas cuestiones, como ya se propuso en el postergado informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica (2017). Debería replantearse, en ese contexto, una mejor conexión entre los ingresos y los gastos, de forma que la corresponsabilidad fuera creíble, lo que sin duda redundaría en un mejor debate sobre las reformas fiscales y sus efectos inmediatos y a medio plazo.

4.3. Funcionamiento de la “delegación” de potestades normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio: las alternativas de control y armonización

La cesión de impuestos no se define en el artículo 157.1 de la Constitución, pero su evolución posterior lo ha transformado en un mecanismo de estructura variable, que puede conllevar el reparto de diferentes potestades normativas sobre el mismo tributo entre dos órdenes de gobierno que son el Estado y las Comunidades Autónomas. Desde enero de 1997, una de las potestades objeto de cesión, que se añade a la gestión y al producto o recaudación del impuesto, es la normativa, que hasta ese año había permanecido exclusivamente en manos del Estado. Aquella reforma obedeció a un intento de dotar al sistema de la denominada *corresponsabilidad fiscal*, con el objeto de corregir el tradicional desequilibrio entre el limitado poder tributario autonómico y su más amplio poder de gasto.

Los impuestos cedidos, en su evolución, se han convertido en una figura de geometría variable y altamente flexible. Pues bien, una de las características de la atribución de potestades normativas parciales sobre impuestos estatales es que la normativa autonómica se inserta dentro de la estatal, de manera que pasa a formar parte de la estructura del impuesto cedido, lo que significa que la coordinación en dicho ejercicio de competencias debería constituir, por definición, un elemento de la mayor relevancia para que el impuesto mantenga los perfiles originales otorgados por el Estado.

El Tribunal Constitucional ha tenido ya distintas ocasiones de abordar la adecuación al marco jurídico establecido por el Estado del ejercicio de potestades normativas, entre otras en las SSTC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 9; y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, en las que se expone el armazón jurídico de la cesión de impuestos, integrado por los Estatutos de Autonomía, la LOFCA (arts. 10, 11 y 19 fundamentalmente), la actual Ley general del sistema de financiación (Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y por la que se modifican determinadas normas tributarias), y las leyes individuales de cesión de impuestos a cada Comunidad Autónoma, que adoptan la forma de ley marco del artículo 150.1 CE. En el sistema vigente, dichas leyes específicas de cesión son las leyes 16 a 30/2010,

de 16 de julio. En todas ellas se recoge la delegación de potestades normativas (art. 2.2) en el marco de lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución española, estableciéndose además y de forma expresa un mecanismo de control, consistente en el mandato de que cada Comunidad Autónoma “remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas”.

Se diseña así un marco que expresamente había de permitir su adaptación para lograr un efecto armonizador o coordinador. Es cierto que la ley marco, un instrumento jurídico casi inédito en nuestro Ordenamiento⁵⁶, no tiene unos perfiles jurídicos del todo claros, si bien la interpretación más probable es que contienen un mecanismo de delegación de competencias legislativas. En todo caso, el esquema normativo de atribución de competencias no termina ahí, pues como se ha expuesto la ley marco aparece como eslabón en la cadena normativa necesaria para la cesión de impuestos. Como afirmé en otro lugar⁵⁷, es probable que, teniendo en cuenta el contexto que rodea la reforma de 1997, que el empleo de la ley marco para delegar una serie de potestades normativas sobre impuestos cedidos no fuera una elección excesivamente meditada por el legislador⁵⁸, pero lo cierto es que, al menos en teoría, seguramente constituye el mecanismo jurídicamente idóneo para garantizar dos objetivos cuya concurrencia no resulta sencilla de conseguir: por un lado, otorgar un determinado nivel de autonomía tributaria a las Comunidades Autónomas, que les permita ejercer determinadas potestades en algunos de los principales impuestos del sistema estatal. Y, por otro, garantizar al mismo tiempo un grado de homogeneidad tal que permita al Estado mantener un cierto control sobre los impuestos cedidos (sobre el sistema tributario) que evite distorsiones en su estructura.

Dado el escaso empleo de la ley marco, no hay doctrina acerca de qué mecanismos tiene el Estado para controlar, en su caso, el ejercicio de las potestades normativas atribuidas. El mecanismo de control específicamente previsto en las leyes de cesión, consistente en el examen de los anteproyectos de la normativa autonómica en la Comisión General de las Comunidades Autónomas, no parece coherente con la exigencia del artículo 150.1 de la Constitución⁵⁹, que establece que “s[ic]in perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas”. Este mecanismo de control aparece vinculado a la propia he-

⁵⁶ DONAIRE VILLA, F.J.: *La Ley Marco. Teoría y Práctica Constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2009.

⁵⁷ RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal...* p. 235 y ss.

⁵⁸ Sino una respuesta a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos en su momento por las Comunidades que no aceptaron el modelo de financiación (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura).

⁵⁹ En este sentido: GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998, pp. 73 y ss.

rramienta de cesión, garantizando así que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión, o incluso prever las consecuencias de la falta de ejercicio de las facultades delegadas, como sucedería en este caso.

En todo caso, tampoco parece que esté alineada con el propio texto del artículo 150.1 CE es la previsión, contenida inicialmente en el artículo 63 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 Autonomía, (que crea el “Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”), y posteriormente en el artículo 65 de la Ley 22/2009, de que sea un órgano administrativo (que crea el denominado “Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria”) el que analice e informe sobre los anteproyectos normativos de rango legal que modifiquen la regulación de los tributos cedidos en cada Comunidad Autónoma. Sin duda puede que sea un mecanismo útil, pero que no puede sustituir al que exige el artículo 150.1 CE, que se refiere a un control parlamentario, como por otro lado es propio cuando de lo que se trata es de proyectos de ley de una Comunidad Autónoma. En todo caso, ni el mecanismo de control en el Senado parece haber sido empleado más que ocasionalmente, y siempre como una modalidad de control formal⁶⁰, ni son públicos los informes del citado Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria⁶¹.

⁶⁰ Tras la aprobación del marco de cesión de tributos en 1997, hubo casos puntuales de control [las Comunidades Autónomas de Galicia (13 de noviembre de 2000), Baleares (16 de noviembre de 2000 y 3 de diciembre de 2002), Madrid (5 de septiembre de 2002) y Cantabria (20 de noviembre de 2002) han remitido, en las fechas indicadas, sendos proyectos de ley en materia de impuestos cedidos a la Comisión General de las Comunidades Autónomas]. No nos consta que se hayan enviado más proyectos, ni que dicha Comisión haya emitido algún pronunciamiento de fondo en relación con los mismos. Posteriormente, el artículo 64 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 Autonomía, creó la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria*, entre cuyas funciones estaría la de “Analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo y que modifiquen la regulación de los tributos cedidos” (art. 64.3.b). Aprobado el sistema vigente, el artículo 65 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias creó el *Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria*, entre cuyas competencias está la de “proponer criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de tributos cedidos”. No se tiene constancia de la actividad de estos órganos, ya que los informes no son públicos en su web, salvo error de quien escribe.

⁶¹ La información disponible, salvo error por quien escribe, se limita a la que se puede encontrar en las páginas web de la AEAT (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/sobre-agencia-tributaria/2022/El_Consejo_Superior_para_la_Direccion_y_Coordinacion_de_la_Gestion_Tributaria.html) Y el Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Comision%20Mixta%20de%20Coordinacion%20para%20la%20Gestion%20Tributaria.aspx> (acceso 10 de noviembre de 2022).

En fin, esta estructura normativa diseñada para la cesión de impuestos, tal y como ha recalcado el Tribunal Constitucional (entre otras, SSTC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 2; o 21/2022, de 9 de febrero), implica que en el procedimiento de atribución de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas intervengan, además del correspondiente Estatuto de Autonomía y la LOFCA, otras dos normas, una general, que precisa las condiciones generales de la cesión de tributos, y una última ley que concreta la cesión para cada Comunidad Autónoma, y que adopta la citada forma de ley marco. Pero, adicionalmente, en muchos supuestos la propia norma reguladora del impuesto en cuestión, actúa como marco de la cesión.

Esto tiene la consecuencia de que, “aunque las leyes estatales reguladoras de los tributos cedidos no son parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión”, actuando así como normas de contraste (como recuerda la STC 21/2022, de 9 de febrero, FJ 2; con cita de las SSTC 197/2012, FJ 3, con cita de la STC 161/2012, FJ 3).

Es decir, jurídicamente, el propio ejercicio de las competencias tributarias, por parte del propio Estado, tenía ya como efecto inmediato el potencial de modular el ámbito de competencias autonómicas. Así, por ejemplo, cualquier modificación del mínimo personal o familiar del IRPF estatal, incide automáticamente en las competencias autonómicas, que de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 22/2009 se ciñen a “establecer incrementos o disminuciones” sobre las categorías definidas por la norma estatal. Incluso en el propio IP el artículo 47 establecía el límite de que las deducciones y bonificaciones autonómicas fueran “compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto”, y sin que pudieran suponer una modificación de las mismas.

El esquema de cesión obedece a la idea tradicional de que, entendiendo que la materia objeto de delegación vía ley marco sigue siendo de titularidad estatal, es preciso que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión, o incluso prever las consecuencias de la falta de ejercicio de las facultades delegadas, como sucedería en este caso⁶².

En las primeras regulaciones de la cesión de impuestos se contemplaba en todo caso que la normativa supletoria estatal sería además de aplicación si la Comunidad en cuestión no legislaba. Esta normativa no sólo operaba en defecto de ley autonómica, sino que ostenta además un carácter complementario del marco limitativo de dicha normativa, en tanto que se utiliza en ocasiones como parámetro de control de la normativa autonómica. Así sucedía en el caso del IP, y todavía en la actualidad, en el caso del ISD con res-

⁶² Así lo señalaba S. MUÑOZ MACHADO; en: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I. Madrid: Civitas, 1982, p. 462. En este sentido, en relación con el caso concreto: Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: MEH-IEF, 2002, p. 72.

pecto de las reducciones, entre otros aspectos, y se mantiene igualmente en el IRPF, pues la ley estatal define las categorías del mínimo personal y familiar, como se recuerda en la citada STC 21/2022, de 9 de febrero. Ciertamente la pervivencia de tarifas supletorias planteó el problema de que suponía un desincentivo al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas⁶³, lo que finalmente motivó su supresión.

Finalmente, no debe olvidarse que una última pieza de la cesión de impuestos es la necesidad de acuerdo en Comisión mixta, prevista en la mayoría de los estatutos de autonomía, que prevén que la norma específica de cesión se apruebe previo acuerdo en la misma, comisión a la que por tanto corresponderá acordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal. Con carácter general, y específicamente en la definición y configuración del sistema de financiación autonómica el Tribunal Constitucional ha adoptado una línea cautelosa, con el argumento de que “conferir carácter vinculante a la voluntad autonómica, no sólo anularía la potestad exclusiva del Estado para configurar el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que considere más idóneo, sino que le privaría, tanto de ejercer sus potestades de coordinación (art. 156.1 CE), como de garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución” (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9 y 31/2010, de 28 de junio, FJ 135). No cabe, por tanto, interpretar el principio dispositivo en el sentido de que han de ser las Comunidades Autónomas las habilitadas para elegir el sistema con arreglo al cual deberán financiarse, como pretenden los recurrentes (STC 204/2011, FJ 7).

Ello no es incompatible con que existan en el sistema de financiación elementos de voluntariedad de los que no se podría haber prescindido, pues así viene obligado por el propio modelo de Estado. Expresión máxima del mismo es el carácter voluntario del propio sistema de financiación autonómica, según se expresa en todas las normas que hasta ahora han desarrollado los sistemas de financiación autonómica (la última, Ley 22/2009, disposición adicional cuarta), que se refieren a la aceptación del mismo mediante acuerdo en Comisión Mixta. La tensión existente entre, por un lado, la voluntad de racionalizar la distribución de competencias mediante la igualación de las mismas entre las distintas Comunidades Autónomas y, por otro, la persistencia de la citada asimetría subyacente, que tiene su origen en el principio dispositivo, se manifiesta, en lo que respecta a los acuerdos, en la coexistencia de lógicas multilaterales y bilaterales. Esto encuentra claro reflejo en materia de financiación autonómica. Así, la elevación a rango legal de una serie de materias que hasta este momento venían contempladas exclusivamente

⁶³ En este sentido se pronunció igualmente la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas... *cit.*, p. 33, señalando que “convendría reflexionar sobre...la posibilidad de incentivar el ejercicio de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas mediante la supresión de la normativa estatal supletoria”.

en acuerdos no elimina el papel de estos últimos, sino que los reconduce a una lógica adecuada, ya que parece indiscutible que los acuerdos entre el Estado y las Comunidades Autónomas representan un papel relevante en la articulación de la cesión de impuestos. Dichos acuerdos se producen en dos órganos, el Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones mixtas que obedecen, respectivamente, a una lógica multilateral y bilateral. Así se reconoce expresamente, entre otras, en las SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; y 204/2011, FJ 7, que abordan el papel del Consejo de Política Fiscal y Financiera desempeña en la actualidad como órgano de coordinación de las competencias financieras entre Estado y Comunidades Autónomas.

La anterior cautela no se limita al sistema común. Tampoco las comunidades forales pueden, en fin, decidir sobre su sistema propio de financiación enteramente. En cuanto al contenido de la garantía institucional de foralidad, en su vertiente financiera, el Tribunal Constitucional ha reiterado que tiene una vertiente material, consistente en que es fundamentalmente tributario, implicando en concreto “la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado”, así como una vertiente participativa, lo que implica en concreto que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. Por tanto “la Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido” [para el caso de Navarra, STC 208/2012, FJ 4 b), con cita de la STC 148/2006, de 11 de mayo, FJ 8; doctrina reiterada en la STC 207/2013, FJ 2]. Al hecho de que el régimen foral tenga un contenido sustancialmente tributario es preciso añadir que, en todo caso, las remisiones históricas contenidas en sus respectivos Estatutos de autonomía, “han de ser interpretadas en el actual contexto (...) pero no a su contenido material en cada momento histórico, contenido que, por otro lado, ha experimentado una sustancial transformación en el último siglo” [STC 208/2012, FJ 4 a)]. Se trata así, en suma, de sistemas evolutivos que se enmarcan en la Constitución y en el Derecho de la Unión Europea, y teniendo en cuenta que “en el sistema constitucional de reparto de competencias financieras no caben compartimentos estancos, al margen del ordenamiento jurídico general, de forma que “las Comunidades Autónomas no están habilitadas para elegir de forma unilateral el sistema con arreglo al cual deberán financiarse” (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5, con cita, entre otras, de las SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9; 31/2010, de 28 de junio, FJ 135; y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7)” (STC 101/2013, de 23 de abril, FJ 11). Esto es coherente con el plus de participación que en su definición pueden tener también algunas Comunidades Autónomas, como Islas Canarias, lo que en tal caso deriva de su particular régimen económico-fiscal (por todas, SSTC 16/2003, de 30 de enero, FFJJ 5 a 7; y 62/2003, de 27 de marzo, FJ 4; STC 101/2013, de 23 de abril, FJ 11) y, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, de su carácter de región ultraperiférica.

En concreto en relación con la cesión de impuestos, la necesidad del acuerdo constituye, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, una garantía procedimental, que en todo caso “no impide, limita ni menoscaba la potestad legislativa plena que, de acuerdo con el artículo 66.2 CE, ejercen las Cortes Generales” (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4, y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), en particular en el caso de impuestos cedidos en los que, como también se ha reiterado por el Tribunal, el Estado, titular de los mismos, puede modificarlos o incluso suprimirlos, pues “la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco ... el carácter irrevocable de la cesión” (por todas, STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11).

No obstante, es evidente que este acuerdo no es necesario cuando lo que haga el Estado sea modificar el impuesto en sí, por mucho que de ello pueda derivar la modificación de los términos de la cesión, por formar ello parte de la propia “libertad de configuración del legislador estatal, con respecto de estos impuestos (cedidos)” tal y como se afirmó en la STC 35/2012, de 15 de marzo (FJ 7), que estima parcialmente el recurso de inconstitucionalidad que había sido interpuesto (más de diez años antes) por el Gobierno de la Generalitat de Cataluña en relación con el artículo 24 y la disposición adicional vigésima de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Precisamente en esta controversia se examinaba una cuestión que guarda parecido con la actual, cual es si el ejercicio de sus competencias normativas por el Estado, en aquel caso en relación con el hecho imponible de la tasa sobre rifas. El Tribunal examina el contenido y significado de la cesión de impuestos, y concluye, en su FJ 7, que “si la cesión del tributo no implica, en modo alguno, “la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo” (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5), pues los tributos cedidos son de titularidad estatal (art. 10 LOFCA, art. 45 de la Ley 22/2009), es evidente que forma parte de la libertad de configuración del legislador estatal, con respecto de estos impuestos, la regulación del hecho imponible que se lleva a cabo en el artículo 36 aquí impugnado, lo que es coherente con la propia regulación de las tasas sobre rifas, como parte de los “tributos sobre el juego”, y su configuración en el bloque de la constitucionalidad como impuesto cedido” (STC 35/2012, FJ 7).

En base a lo expuesto, no parece haber fundamento para afirmar que la creación de un impuesto como el ITSGF haya supuesto una alteración ni siquiera de las condiciones de la cesión del IP, por mucho que ese fuera el objetivo e incluso el efecto. Por otro lado, y aunque el esquema de la cesión de impuestos no obedece estrictamente al de una competencia compartida, pues la titularidad sigue siendo estatal, un examen de la doctrina constitucional en este tipo de competencias arroja igualmente la conclusión de

compatibilidad del ITSGF con el orden constitucional vigente. A esta conclusión se llega tras examinar la doctrina del Tribunal Constitucional, dictada ciertamente sobre supuestos distintos, pero con los que se podría encontrar una conexión. Por poner sólo un ejemplo, en las SSTC 182/2013, de 23 de octubre, FJ 8; y 146/2013, de 11 de julio, FJ 4 se recordaba que “es doctrina reiterada de este Tribunal que no puede pretenderse que el previo ejercicio de una competencia autonómica en una materia compartida entre el Estado y las Comunidad Autónoma impida o limite al Estado el pleno ejercicio de sus competencias” (con cita, a su vez, de las SSTC 99/2012, de 8 de mayo, FJ 2, y 207/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), puesto que “si se reconoce que el Estado tiene la competencia para desarrollar las bases en una determinada materia, esa competencia integra la capacidad para modificar la regulación básica, de modo tal que el ejercicio de la competencia autonómica de desarrollo no puede bloquear esa capacidad de revisión por parte del Estado, bajo el argumento de que la nueva normativa básica va contra los dictados de las disposiciones autonómicas previas” [STC 99/2012, de 8 de mayo, FJ 2 b)].

En este supuesto concreto, el esquema de reparto competencial no obedece a las bases-desarrollo, sino que, de hecho, va más allá, porque el Estado no ha perdido la competencia sobre el sistema tributario, pudiendo de hecho utilizar la creación misma de impuestos con una finalidad armonizadora. En efecto, como ya estableció el Tribunal Constitucional en la STC 26/2015, de 19 de febrero, el propio marco jurídico establecido en la LOFCA tiene como finalidad la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, “garantizando así que el ejercicio de las competencias tributarias por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un ‘sistema’ tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

Con todo, cabe preguntarse si éste era el mecanismo más idóneo, así como si no se habría debido actuar, utilizando los mecanismos de control, en otros supuestos de uso cuestionable de las potestades normativas en impuestos cedidos. A esta pregunta dedico el siguiente apartado.

4.4. El olvido de los mecanismos de control del ejercicio de potestades normativas en impuestos cedidos

Hasta ahora, la forma de actuar cuando una norma dictada por una Comunidad Autónoma ha podido rebasar el ámbito de la cesión ha sido siempre el planteamiento de un recurso de inconstitucionalidad, lo que ha dado lugar a situaciones paradójicas, derivadas de la propia lógica de este mecanismo procesal. Es el caso de la controversia resuelta en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, que declaró contrario al ordenamiento una deducción en el IRPF, establecida por la Comunidad Autónoma de Andalucía, para

empresarios y profesionales menores de 35 años. La norma era claramente contraria al marco de la cesión, así como al propio Derecho de la Unión Europea⁶⁴, al exigir que la actividad económica se desarrollara únicamente en la propia Comunidad. El Tribunal concluyó por ello apreciando “la extralimitación competencial de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las Comunidades Autónomas (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta)” (STC 161/2012, FJ 5), pero no se pronuncia, porque ello no formaba parte del análisis, sobre otras deducciones similares que en ese momento mantenían Comunidades como Madrid o La Rioja. La paradoja es que la sentencia resuelve un recurso interpuesto por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, que se dirige sólo frente a la norma andaluza, obviando el resto de medidas. En la fecha actual, esta deducción sigue manteniéndose en la Comunidad de Madrid.

Esta controversia es una muestra de lo inidóneo que resulta que el único mecanismo de control sea el recurso de inconstitucionalidad, pues por definición ésta es una vía de último recurso, no pensada para facilitar el efecto coordinador que se pretende con la delegación de competencias tributarias.

La cuestión no es baladí, porque la realidad es que perviven en la actualidad numerosas medidas adoptadas en impuestos cedidos que son dudosamente compatibles, no ya con el marco de cesión de tributos, sino incluso con el Derecho de la Unión Europea, si bien no han sido objeto de recurso alguno. Como botón de muestra, pueden citarse, en el IRPF, las deducciones autonómicas por donaciones o inversiones realizadas a favor de entidades públicas o sin fin de lucro vinculadas al territorio de la Comunidad Autónoma⁶⁵. Entre muchos ejemplos, pueden citarse las deducciones en el IRPF por inversión en el Mercado Alternativo Bursátil, dudosas en la medida en que se supeditan a que la sociedad en la que se invierta tenga el domicilio fiscal y social en la misma Comunidad Autónoma, las deducciones por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación igualmente supeditada a que la entidad esté domiciliada en la misma Comunidad Autónoma. Del mismo modo, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones subsisten numerosas medidas que otorgan un tratamiento fiscalmente más gravoso a los no residentes. Tal modo de diferenciar resulta incompatible con el Derecho de

⁶⁴ Sobre esta medida, y otras similares: RUIZ ALMENDRAL, V.: “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”. *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 64/2017.

⁶⁵ Un listado de las medidas autonómicas puede verse en la página web del Ministerio de Hacienda, aquí: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2022.pdf> (acceso 30 de noviembre de 2022).

la Unión Europea, algo que si bien se derivaba ya de la doctrina del caso *Barbier*, entre otros⁶⁶, es ya evidente tras el caso *Mattner*⁶⁷, que se refiere al impuesto que grava las donaciones. Con carácter general, hay al menos 26 medidas fiscales diferentes que supeditan su aplicación a que determinadas entidades mantengan su domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma, lo que resulta difícilmente compatible con el Derecho de la Unión Europea y, específicamente, con las libertades comunitarias tal y como han venido siendo interpretadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las últimas dos décadas⁶⁸.

Por poner solo un ejemplo adicional, en la hora actual hay 19 medidas que penalizan (en el AJD) o premian (en ITP) el ejercicio de la opción prevista en el artículo 20.2 de la LIVA, que arbitra la posibilidad de renunciar a la exención en el IVA. Las medidas suelen consistir en un tipo más elevado en la modalidad de AJD para las escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en un tipo reducido en el ITP. La primera Comunidad Autónoma que estableció este tipo de medida fue Aragón, en 2001. Le siguieron Cataluña, Madrid y La Rioja en 2002. En mi opinión, las normas autonómicas descritas, resultan contrarias al régimen del IVA, es que esta posibilidad de renuncia a la exención, lejos de constituir un mero beneficio individual, es uno de los elementos fundamentales para asegurar la neutralidad del impuesto en las operaciones económicas. Dicha finalidad pública se pone de manifiesto en los estrictos requisitos exigidos para que proceda la renuncia, en ausencia de los cuales, ésta quedaría al arbitrio de las partes, lo cual sería contrario a la propia naturaleza de la obligación tributaria. Por ello, el establecimiento de las citadas disposiciones normativas autonómicas, suponen una interferencia en el correcto funcionamiento del impuesto estatal y, en definitiva, una posible infracción del principio de buena fe en el ejercicio de las propias competencias⁶⁹.

⁶⁶ STJUE de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665, en la que se declara contrario a Derecho comunitario, y en concreto a la libre circulación de capitales, la norma holandesa del impuesto sobre sucesiones que supeditaba la aplicación de una reducción a que el causante residiera en el mismo Estado miembro, pero la denegaba si residía en un Estado distinto.

⁶⁷ STJUE de 22 de abril de 2010, C-510/08, *Mattner*, EU:C:2010:216. Véase la doctrina posterior contenida en las SSTJUE 8 de junio de 2016, C479/14, *Hünnebeck*, EU:C:2016:412. Para mayor detalle, inter alia: ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “The Inheritance Tax in Spain from the Perspective of Free Movement of Capital and Right of Establishment”. *Intertax*, Vol. 38, N. 6-7, 2010, pp. 359-370; WEISS, M.: “The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act”. *European taxation*, vol. 56/2016, pp. 444 a 450.

⁶⁸ Con mayores referencias, RUIZ ALMENDRAL, V.: “Tax Decentralization and Tax Reform in Spain in the EU context”. *Revista General de Derecho Europeo*. n. 57/2022 (pp. 37-76). [<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4131775>].

⁶⁹ Esta situación no es nueva. En su momento, me referí a ella en RUIZ ALMENDRAL, V.: “Autonomous Communities taking advantage of the mechanism to ensure the neutrality of VAT”. *International Vat Monitor (IBFD, Holanda)*. Vol. 14, no. 5. Sept/Oct. 2003 (pp. 373-380).

Del mismo modo, si el problema detectado era la deslocalización de algunas personas, incluso si el mismo parece deberse más a movibilidades fingidas que reales, no resulta comprensible que no se haya abordado también la tributación efectiva en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, y que no se haya hecho, además, en coordinación con las haciendas forales, usando los mecanismos de armonización existentes para ello.

En este sentido, también parece haber quedado totalmente olvidadas las reglas de la propia LOFCA, cuya aplicación podría haber contribuido a evitar la eliminación, en la práctica, de un impuesto cedido, pero también las sustanciales asimetrías de presión fiscal con las haciendas forales, pues tanto la LOFCA como las leyes del Concierto y Convenio cuentan, como ha quedado expuesto, con el límite o mandato de que, en materia tributaria, se mantenga “una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. Ciertamente es un límite difícilmente conciliable con la propia descentralización tributaria, así como examinando únicamente la perspectiva local, pero sigue siendo una norma jurídica vigente, y por tanto un mandato de obligado cumplimiento. Nótese que este límite guarda conexión con la idea de solidaridad, y la interdicción de “adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general”, y la obligación de tener en cuenta “la comunidad de intereses que las vinculan entre sí” (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 7). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la concreción del principio de “lealtad constitucional”, que el Tribunal ha aplicado a numerosos supuestos⁷⁰. Ahora bien, es también dudoso que este principio se haya visto cumplido, a la vista de la descoordinación entre algunas medidas autonómicas y estatales, lo que en suma compromete la credibilidad del sistema de reparto de competencias normativas⁷¹.

En cuanto a la previsible conflictividad de esta medida, la realidad es que no hay muchos ejemplos comparados de impuestos de normativa compartida parecidos a los impuestos cedidos, aunque en Canadá hay algún ejemplo parecido. Sin ánimo de exhaustividad, el esquema utilizado recuerda en parte al establecimiento del denominado “Carbon Tax” en Canadá, aunque se trata realmente de un mecanismo de precios a la energía (de tintes parecidos a un tributo). El mecanismo de precios actúa establecimiento el recargo en aquellos territorios que no lo han establecido, logrando así una armonización en los precios a la energía, de acuerdo con lo establecido en la ley (federal) re-

⁷⁰ Por todas, STC 235/1999, de 16 de diciembre, (FJ 13), donde se pone de manifiesto la conexión con el citado principio de *lealtad federal* (*Bundestreue*), procedente del constitucionalismo alemán; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, pp. 248 a 250.

⁷¹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001”. AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas): *El Estado de las Autonomías*, t. IV. Madrid: CEURA, 1997, p. 4016; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de La cesión de impuestos del estado a las comunidades autónomas*. Concepto, régimen jurídico y articulación. Editorial Comares, 2001, p. 552.

guladora (*Greenhouse Gas Pollution Pricing Act*). Este mecanismo armonizador se ha declarado constitucional mediante la Sentencia del Tribunal Supremo Canadiense de 25 de marzo de 2021 [2021 SCC 11]⁷², en respuesta a los recursos interpuestos por las provincias de Saskatchewan, Ontario y Alberta. La cuestión controvertida en este caso era el posible socavamiento, por parte del Estado central, de las competencias sobre recursos naturales, de carácter provincial. Con todo, esta medida de centralización ha generado la protesta, entre otras, de la provincia de Alberta, lo que ha motivado la propuesta de la *Alberta Sovereignty Within a United Canada Act*⁷³ norma que curiosamente tiene algún punto en común con la recién aprobada Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de Defensa de la Autonomía Financiera de la Comunidad de Madrid (BOCM de 21-11-2022).

V. CONCLUSIONES: UNA NUEVA OPORTUNIDAD PERDIDA PARA REFORMAR LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL

La principal conclusión que cabe extraer del establecimiento del ITSGF es que no parece haber sido la consecuencia de una cuidada reflexión, como incluso muestra el apresurado procedimiento para su creación, y la deliberada ausencia de debate parlamentario sobre el mismo. La finalidad de evitar la desaparición de esta figura tributaria no es objetable, pero es evidente que existían otras herramientas para lograr este mismo objetivo.

Resulta igualmente llamativo que, en el contexto actual, y con el caudal de datos e informes —más allá del citado Libro Blanco⁷⁴— acerca de una posible reforma de la tributación patrimonial, ni siquiera se haya intentado llevar a cabo esa tarea. Es sabido que el IP ha sufrido una erosión derivada no sólo del ejercicio descoordinado de las potestades normativas por quienes las tenían delegadas, concertadas o convenidas, sino también por la obsolescencia de su propia normativa. Sólo en el Libro Blanco ya se señalaban distintos problemas —que en absoluto quedan resueltos con el ITSGF— y que no solo merman sustancialmente el potencial recaudatorio del IP sino que impiden que pueda cabalmente realizar los fines redistributivos anunciados, incluso si los mismos son exiguos⁷⁵. Por nombrar sólo algunos de estos pro-

⁷² El documento completo y su resumen están disponibles aquí: <https://www.scc-csc.ca/case-dossier/cb/2021/38663-38781-39116-eng.aspx> (acceso 1 de diciembre de 2022).

⁷³ Véase el texto de la norma, en proceso de deliberación en el parlamento de esta provincia, en: https://docs.assembly.ab.ca/LADDAR_files/docs/bills/bill/legislature_30/session_4/20221129_bill-001.pdf (acceso 3 de diciembre de 2022).

⁷⁴ Por ejemplo, la reciente propuesta en Reino Unido, disponible aquí: ADVANI, A.; CHAMBERLAIN, E.; SUMMERS, A.: *A wealth tax for the UK*, 2022. Disponible aquí: <https://www.wealthandpolicy.com/wp/WealthTaxFinalReport.pdf>.

⁷⁵ Como se destaca en LÓPEZ LABORDA, J. L.; MARÍN GONZÁLEZ, C.; ONRUBIA, J.: *Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles*. FEDEA, 2021, p. 24. En:

blemas, pueden citarse los referidos a los problemas de utilización de sociedades para eludir el impuesto (Libro Blanco, pp. 667 y ss.), las valoraciones (pp. 671 y ss.), los derivados de los límites de gravamen y del mínimo exento (pp. 674 y ss.), la sobre imposición de los bienes inmuebles (pp. 683 y ss.), o los problemas de definición de la “empresa familiar”, pues a la luz de los mejores datos, hay razones fundadas para reconsiderar la exención de las participaciones, teniendo en cuenta su deriva y la creciente flexibilización de los criterios para su aplicación, lo que como se ha constado constituye un importante “agujero negro” de la recaudación que, en este caso, afecta a las CC.AA. que sí aplican el impuesto a sus residentes, y que constituye un generoso beneficio fiscal que, como mínimo, debería haberse evaluado, pues no se ha hecho hasta ahora (Libro Blanco, p. 681). Estas y otras muchas cuestiones podrían haberse abordado en una posible reforma de la tributación patrimonial, en la que como es lógico deberían examinarse igualmente el resto de figuras conectadas, como el ISD o el IBI, como tantas veces se ha reiterado.

Con el establecimiento del ITSGF quizá se haya sentenciado de muerte el propio IP, en la medida en que parece haberse renunciado a abordar la práctica totalidad de los problemas de coordinación, pero también de definición de la base y estructura de tipos, aprobando una norma que, como se ha adelantado, no supone realmente una innovación jurídica, al limitarse a clonar el vigente IP, con todos los problemas que ya se habían detectado.

Al mismo tiempo, la precipitada creación del ITSGF no deja de plantear diversas dudas que deberán ser examinadas también con detenimiento, y que no se han abordado aquí. Por mencionar sólo dos, la retroactividad media o impropia de la norma deberá ser examinada a la luz de la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional (por todas, SSTC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4 y 49/2015, de 5 de marzo, FJ 4), como también sucederá en relación con el requisito de conexión de homogeneidad entre las enmiendas [en particular véase la STC 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b); con cita, entre otras, de las SSTC 119/2011, de 5 julio, FJ 6; y 136/2011, de 13 septiembre, FJ 7].

Desde la perspectiva estricta de la corresponsabilidad fiscal, no puede afirmarse que, en el contexto actual, esta medida suponga una merma excesiva. Todo lo más, quizá sea el reconocimiento de que lo que se pretendía como una evolución de la autonomía financiera, con excesiva frecuencia se ha transformado en un mecanismo que ahonda la desconexión entre los ingresos y los gastos, en contra del propio espíritu que inspiró el artículo 31.2 CE, tras la enmienda defendida por Enrique Fuentes Quintana. En efecto, como ha quedado expuesto, en los últimos años se ha incrementado la dependencia de las Comunidades Autónomas con respecto del Estado

central⁷⁶. Por otro lado, ciertamente la medida contribuye a afianzar una idea que está ínsita en el mecanismo de reparto de materia tributaria, y es que la cesión de impuestos nunca ha implicado la cesión, sin más, de un espacio fiscal, pues éste sigue perteneciendo al Estado. Por tanto, las Comunidades Autónomas no pueden pretender ostentar competencias negativas, con la supuesta finalidad de “proteger” a sus contribuyentes (pues tampoco esto es así: todo contribuyente en una Comunidad Autónoma es, por definición, al menos también contribuyente de algún ente local y del Estado central). En este punto, conviene llamar la atención acerca del hecho de que la cesión de impuestos, y su incorporación como una parte central del sistema de financiación, contribuye a visibilizar la recaudación de forma territorializada, lo cual a su vez puede inducir a la confusión de entender que son las propias Comunidades Autónomas las que aportan más o menos, en lugar de los contribuyentes. Esta confusión tiene consecuencias, y es el sesgo o incluso manipulación del debate entre quienes consideran que aportan y quienes reciben. El mismo contribuyó a alentar el movimiento separatista catalán que acabó con el intento frustrado de ruptura del orden constitucional, pero también este tipo de argumentos se ha esgrimido, con indudable éxito, en procesos de la relevancia del Brexit. El argumento de “España nos roba”, ha sido esgrimido con distinto éxito en los extremos del arco político, para defender una mayor autonomía, siempre sesgada, y sin asumir todas las cargas, entendida como autonomía de ingresos, pero sin renunciar al gasto o a la inversión. También desde esta perspectiva el debate público es mejorable, y a ello debería igualmente contribuir la ya urgente reforma del sistema de financiación autonómica, cuyo análisis excede con creces del objeto de esta contribución.

La creación de un impuesto nuevo podría ser una oportunidad para mejorar la conversación pública acerca del sistema tributario. No ha sido así en este caso. La figura nueva se ha defendido desde algunos sectores como la pieza necesaria para que “al fin paguen los ricos”, como si desde 1977 España no contara con un sistema tributario —mejorable, lógicamente— dirigido precisamente a gravar más a quién más tiene, como exige el artículo 31.1 CE, y con figuras más idóneas para ello, por la mayor dimensión recaudatoria. Del mismo modo, se han escuchado voces alertando de un incremento de desplazamientos por razones tributarias, pese a que en la literatura del federalismo fiscal se ha demostrado, hace ya años, que las razones tributarias no están entre las más importantes para moverse de ciudad, región o país, aunque puedan ser un argumento marginal, y que incluso con la evidencia acumulada en estos impuestos de menor recaudación, los traslados son más aparentes que reales. Tampoco, en fin, el establecimiento de un impuesto tiene un efecto

⁷⁶ CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: más allá de la reforma de la Constitución... *cit.*”, pp. 35-44. LAGO PEÑAS, S.: “Las cuentas públicas de la pandemia: balance y perspectivas... *cit.*”, pp. 127 y ss.

depresor sobre las actividades económicas, en particular si su estructura está diseñada para excluirlas de gravamen.

Reconducir el debate a la mejor evidencia disponible, enmarcar las reformas en un plan de mayor alcance, vincular el sistema tributario adecuadamente con la estructura de gastos y, en el caso de las Comunidades Autónomas, con una mayor y mejor exigencia de corresponsabilidad fiscal, es la única vía de salida a una polarización que también ha llegado para quedarse en materia tributaria y que es, siempre, un juego en el que todos pierden. Por ello, sería deseable que cualquier reforma del sistema tributario se llevara a cabo, no sólo con algo de sosiego y mediante un mecanismo parlamentario que permita una discusión plena, sino fundamentalmente siguiendo la mejor información disponible en cada momento acerca de las diferentes medidas, y sus efectos. El 1 de enero de 2023 hará 25 años desde que las Comunidades Autónomas de régimen común estrenaran nuevas potestades normativas sobre impuestos de titularidad estatal. Quizá sea el momento de reflexionar si este mecanismo de reparto de poder tributario ha logrado los objetivos de incremento de corresponsabilidad fiscal y coordinación para el que fue diseñado.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAM, S.: “The economic arguments for and against a wealth tax”, en Institute for Fiscal Studies (IFS), July 2022 [acceso 2 de noviembre de 2022: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/HMRC-wealth-tax-1.pdf].
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.; AURIOLES MARTÍN, J.; CASTILLO MANZANO, J. I.; JIMÉNEZ AGUILERA, J. D.; JIMÉNEZ RUBIO, D.; MOLINA GARRIDO, C.; RAMOS PRIETO, J. (coord.): “Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica”. *Revista de estudios regionales*, n. 114/2019, pp. 199-244. [Acceso a texto completo el 10.11.2022, en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7073535&orden=0&info=link>]
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España”. *Revista técnica tributaria*, n. 119/2017.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “The Inheritance Tax in Spain from the Perspective of Free Movement of Capital and Right of Establishment”. *Intertax*, Vol. 38, N. 6-7, 2010.
- ADVANI, A.; CHAMBERLAIN, E.; SUMMERS, A.: A wealth tax for the UK, 2022. Disponible aquí: <https://www.wealthandpolicy.com/wp/WealthTaxFinalReport.pdf>.
- AGRAWAL, D.; FOREMNY, D.; MARTÍNEZ-TOLEDANO, C.: “Paraísos Fiscales, Wealth Taxation, and Mobility”, 2020. <https://ieb.ub.edu/publication/2020-15-paraisos-fiscales-wealth-taxation-and-mobility>.

- AIREF (2021): *Informe sobre la actualización del Programa de estabilidad 2021-2024* (www.airef.es).
- ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- ARUN ADVANI, A.; MILLER, H.; SUMMERS, A.: “Fiscal Studies Special Issue on a Wealth Tax: Time for Another Look?” en: *Fiscal Studies Special Issue on a Wealth Tax: Time for Another Look? Volume 42, n. 3-4 Oct 2021*, documento IFS, <https://ifs.org.uk/journals/taxes-wealth-time-another-look>.
- BANCO DE ESPAÑA: Encuesta Financiera de las Familias (https://app.bde.es/efs_www/home?lang=ES). 2022.
- BANCO DE ESPAÑA: Informe Anual 2021. https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/21/Fich/InfAnual_2021_Cap2.pdf.
- BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993.
- BOADWAY, R. W.: “Recent developments in the Economics of Federalism”, en: AA.VV. (Ed.: H. LAZAR): *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen’s University, 2000.
- CANTÓ, O.; AYALA, L.: “Radiografía de la desigualdad en España”, en AYALA CAÑON, L. (Coord.): *Desigualdad y pacto social*, Observatorio Social de la Fundación “la Caixa”, Barcelona, 2022.
- CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988.
- CINGANO, F. (2014), “Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth”, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/1815199X>.
- Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014). Citado como “Informe Lagares” en el texto. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>
- Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica: *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf
- Comisión Europea (2020): Commission staff working document. Country Report Spain 2020. Brussels, 26.2.2020, SWD (2020) 508 final.
- Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación

- de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: MEH-IEF, 2002.
- Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (Dir.: J. RUIZ-HUERTA): Libro Blanco para la Reforma Tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2022 (“Libro Blanco”).
- CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: más allá de la reforma de la Constitución”. Cuadernos de Información Económica, número 241, julio/agosto 2014.
- CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria”. Presupuesto y Gasto Público. Número 73/2013,
- DONAIREVILLA, F.J.: *La Ley Marco: Teoría y Práctica Constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2009.
- DURAN-CABRÉ, J.; ESTELLER-MORÉ, A.; MAS-MONTSERRAT, M.: “Behavioural Responses to the (Re)Introduction of Wealth Taxes. Evidence from Spain.” IEB Working Paper 2019/04.
- DURÁN CABRÉ, J. M.; ESTELLER MORÉ, A.: *¿Se adapta el sistema fiscal español a la demanda social de redistribución?* en AYALA CAÑON, L. (Coord.): *Desigualdad y pacto social*, Observatorio Social de la Fundación “la Caixa”, Barcelona, 2022.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Barcelona: Bosch, 2006.
- GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998.
- GRAVELLE, J. G.; MARPLES, D. J. (2014): “Tax Rates and Economic Growth”. Congressional Research Service, US Congress, January 2, 2014 ([www.crs.gov, R42111](http://www.crs.gov/R42111)).
- HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- IBAÑEZ BUIL, P.: *Recurso de inconstitucionalidad y delimitación de competencias. un estudio de la doctrina constitucional*, Madrid, 2022. [Tesis doctoral leída en la Universidad Autónoma de Madrid, Dir. Tomás de la Quadra-Salcedo Janini, fecha Julio 2022. repositorio.uam.es/handle/10486/704155. Obra pendiente de publicación, se cita con permiso de su autor].
- LAGO PEÑAS, S.: “Finanzas descentralizadas: el segundo año de la pandemia”. Cuadernos de Información Económica, N.º 281 (marzo-abril 2021), [disponible en: <https://www.funcas.es/articulos/finanzas-descentralizadas-el-segundo-ano-de-la-pandemia>].
- LAGO PEÑAS, S.: “Las cuentas públicas de la pandemia: balance y perspectivas”. Papeles de Economía Española, n. 173/2022.
- LAGO PEÑAS, S.: “La reforma de las reglas fiscales: ¿qué se juega España?”. Cuadernos de Información Económica, n. 287, marzo-abril 2022.

- LÓPEZ LABORDA, J. L.; MARÍN GONZÁLEZ, C.; ONRUBIA, J.: *Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles*. FEDEA, 2021. En: <https://fedea.net/observatorio-sobre-el-reparto-de-los-impuestos-y-las-prestaciones-entre-los-hogares-espanoles-sexto-informe-2017-y-2018/>
- LABORDA, J. L.; ONRUBIA, J.; RODADO RUIZ, M. C.: *Fortaleciendo la capacidad redistributiva del sistema fiscal*, en AYALA CAÑÓN, L. (Coord.): *Desigualdad y pacto social*, Observatorio Social de la Fundación “la Caixa”, Barcelona, 2022.
- MARTÍNEZ, D.; DÍAZ, M.; MARÍN, C.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”. FEDEA, Apuntes 2022/29, noviembre 2022 [<https://ideas.repec.org/p/fda/fdafen/2022-29.html>].
- MEADE, J. (Chair of Committee) (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies.
- MIRRLIES, et aliii. Dimensions of Tax Design, cap. 8 (“Taxation of Wealth and Wealth Transfers”), por Robin Boadway, Emma Chamberlain, y Carl Emmerson. 2010.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I*. Madrid: Civitas, 1982.
- Norwegian Ministry of Finance (2022): Prop. 1 LS (2022–2023). Proposition to the Storting (Bill and Draft Resolution) For the 2023 Budget Year (<https://www.regjeringen.no/en/dokumenter/prop.-1-ls-20222023/id2931482/>).
- OATES, W. E.: “An Economist’s Perspective on Fiscal Federalism”, en: AA.VV. (Ed. OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1977.
- OCDE: Revenue Statistics (serie que se inicia en 1965), cap. III, tabla 3.1: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-full-time-series.htm>.
- OCDE: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No.26, OECD Publishing, Paris, 2018. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>.
- PIKETTY, T.: *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge-London: Harvard-Belknap, 2014.
- RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de La cesión de impuestos del estado a las comunidades autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación*. Granada: Editorial Comares, 2001.
- RUBIO GUERRERO, J. J.: “Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Patrimonios: Consideraciones preliminares”. Blog RIFDE (“De fueros y de huevos. Blog sobre financiación autonómica o local”), 5 de diciembre de 2022. <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2022/12/05/impuesto-temporal-de-solidaridad-de.html>.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”.

- Revista Española de Derecho Europeo, n. 64/2017 (<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3738291>).
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Tax Decentralization and Tax Reform in Spain in the EU context”. *Revista General de Derecho Europeo*. n. 57/2022 (pp. 37-76). [<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4131775>].
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Autonomous Communities taking advantage of the mechanism to ensure the neutrality of VAT”. *International Vat Monitor* (IBFD, Holanda, ISSN 0925-0832). Vol. 14, no. 5. Sept/Oct. 2003.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004.
- SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts.” *Journal of Economic Perspectives* 34 (4): 2020.
- SAEZ, E.; ZUCMAN, G.: “Wealth Taxation: Lessons from History and Recent Developments”. *AEA Papers and Proceedings* 2022, 112: 58-62 (<https://doi.org/10.1257/pandp.20221055>).
- SCHEUER, F.; SLEMROD, J.: “Taxation and the Superrich”. *Annual Review of Economics*, vol 12(1)/2020.
- SCHEUER, F.; SLEMROD, J.: “Taxing Our Wealth”. *Journal of Economic Perspectives—Volume 35, Number 1—Winter 2021*.
- WEISS, M.: “The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act”. *European taxation*. Vol. 56/2016.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001”. AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas): *El Estado de las Autonomías*, t. IV. Madrid: CEURA, 1997.