

EL NUEVO IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y SU APLICACIÓN EN ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA

Javier Armentia Basterra (*)

Laburpena

Artikulu honetan, Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zerga berriaren ildo nagusiak azaltzen dira.

Horren ondoren, zerga horrek izan ditzakeen funtsezko arazoak aztertuko dira: jatorria edo helburua, izaera harmonizatzailea, zerga berriak dituen gabeziak, erabat oinarritzen baita egungo Ondarearen gaineko Zergan, hura indarrean jartzea eta Gorte Nagusietan izapidetzea.

Geroago, labur aipatu ondoren Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-erakundeek Fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergari buruz dituzten araugintza-eskumenak, foru-erakundeen zerga-politika aztertzen da Ondarearen gaineko zergari dagokionez, bai eta 2022ko zerga berria foru-lurraldean aplikatzeko aukerak ere.

Resumen

En este artículo se trazan las líneas generales del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Tras ello se procede a analizar los problemas fundamentales que el mismo puede presentar: su origen o finalidad, su carácter armonizador, las carencias que presenta el nuevo tributo al apoyarse totalmente en el actual Impuesto sobre el Patrimonio, su entrada en vigor y su tramitación en las Cortes Generales.

Posteriormente, tras hacer una breve referencia a las competencias normativas de las Instituciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se analiza la política fiscal de éstas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y las posibilidades de aplicar en territorio foral el nuevo Impuesto respecto del año 2022.

(*) Licenciado en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se va a comentar el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su posible aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Para ello, inicialmente se va a comentar las grandes líneas del nuevo tributo (su objeto, características, regulación y entrada en vigor). A continuación, se comentarán las cuestiones o problemas que plantea, o puede plantear, su implantación.

Posteriormente se hará una referencia a las competencias de las Instituciones Forales respecto de este nuevo Impuesto y la problemática que puede derivarse de su efectiva implantación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

II. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

1. FINALIDADES PRINCIPALES DEL NUEVO TRIBUTO.

Las finalidades principales de este nuevo Impuesto, según la exposición de motivos de la ley que lo establece, son las dos siguientes:

a) La primera finalidad es recaudatoria.

La exposición de motivos de la ley señala expresamente que se trata "...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."

b) La segunda finalidad es armonizadora.

En este sentido, la misma exposición de motivos señala expresamente que tiene como objetivo "...disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto."

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL NUEVO IM-

PUESTO.

Las características generales del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas son las siguientes:

a) Es un Impuesto directo.

b) Recae sobre las personas físicas.

c) Tiene carácter temporal.

A este respecto, la exposición de motivos de la ley que establece este nuevo tributo indica que "...se prevé una vigencia de dos años, de manera que resulte aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho Impuesto, si bien se introduce una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión."

A más abundamiento, en la regulación de este tributo se señala que "al término del periodo de vigencia de este Impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del Impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión."

Por consiguiente, este nuevo Impuesto nace con un objetivo temporal de producción de efectos de dos años, si bien es posible que el mismo se pueda mantener una vez transcurrido este plazo.

En el ordenamiento jurídico español no falta ejemplos de leyes que han nacido con una vigencia temporal determinada y, sin embargo, han disfrutado de una larga vida. Un ejemplo claro es el antecedente del actual Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto, que nació con la intención de vivir un poco tiempo y ya vemos que no sólo ha llegado a una respetable edad, sino que incluso, en estos momentos, es complementado por otro Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Tiene carácter estatal no siendo susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

e) Somete a gravamen, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

f) Es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este carácter complementario se consigue, señala la repetida exposición de motivos, "...mediante la deducción en la cuota de este Impuesto (el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas), además de las deducciones y bonificaciones del...(Impuesto so-

bre el Patrimonio)...de la cuota efectivamente satisfecha en...(éste)...Impuesto. De este modo se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3.000.000 de euros se gravan al tipo 0".

g) Configuración similar a la del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta configuración similar la destaca la exposición de motivos de la ley que crea este tributo que a este respecto señala que "...el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un Impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros."

3. REGULACIÓN GENERAL DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se rige por las siguientes disposiciones

Naturaleza y objeto del Impuesto.	El Impuesto que se comenta es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.
Contenido del patrimonio neto.	Es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que es titular la persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyen su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que debe responder.

Ámbito territorial.	El Impuesto se va a aplicar en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Este Impuesto no puede ser cedido a las Comunidades Autónomas.
Hecho imponible.	Lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros. Se presume que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.
Bienes y derechos exentos.	Están exentos del nuevo Impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio.
Sujetos pasivos.	Tienen esta consideración los sujetos pasivos que lo son, y en los mismos términos, del Impuesto sobre el Patrimonio.
Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.	Los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea están obligados a nombrar, antes del final del plazo de declaración del Impuesto, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este nuevo Impuesto. En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo acabado de señalar no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley General Tributaria. La misma obligación tienen los sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del Impuesto, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración y autoliquidación. La designación del representante se comunicará a la oficina competente para la presentación de la declaración, acompañando a la comunicación la aceptación expresa del representante.

Titularidad de los elementos patrimoniales.	<p>Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por los sujetos pasivos o de las descubiertas por la Administración.</p> <p>A estos efectos resultan de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Base imponible.	<p>La base imponible es el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.</p> <p>Este patrimonio neto se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que es titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que debe responder el sujeto pasivo.</p> <p>Para la determinación de la base imponible se aplican las reglas contenidas a este respecto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Base liquidable.	En el supuesto de obligación personal la base imponible se reduce, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros.
Devengo.	El Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio neto del cual es titular el sujeto pasivo en dicha fecha.
Cuota íntegra.	La base liquidable se grava a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	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

Límite de la cuota íntegra.	<p>La cuota íntegra del Impuesto que se comenta, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del primero.</p> <p>A estos efectos resultan de aplicación las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres Impuestos supere el límite señalado del 60%, se reducirá la cuota de este Impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.</p> <p>Si los componentes de una unidad familiar han optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto, de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio y de la cuota de este Impuesto, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por los componentes de la unidad familiar en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este Impuesto.</p>
Impuestos satisfechos en el extranjero.	En el caso de obligación personal de contribuir, y sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales, resulta aplicable en este Impuesto la deducción por Impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.	En el supuesto de que entre los bienes o derechos computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a estos bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
Cuota a ingresar del Impuesto sobre el Patrimonio.	De la cuota resultante de la aplicación de todo anterior se deducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del período impositivo efectivamente satisfecha.
Responsabilidad patrimonial.	Las deudas tributarias por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas tienen la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.
Autoliquidación.	Los sujetos pasivos están obligados a autoliquidar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determine por la Administración tributaria.

Pago de la deuda tributaria.	Podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Patrimonio Histórico Español.
Obligados a presentar declaración.	Tienen esta obligación los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar. Ahora bien, no están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria de este Impuesto resulte a ingresar.

4. VIGENCIA DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

La cuestión de la vigencia del nuevo Impuesto, sobre todo, la relativa a su entrada en vigor, en lo que se refiere a sus efectos para el año 2022, puede ser una de las cuestiones relevantes del análisis de la operatividad práctica, o si se prefiere del juicio de su legalidad.

En efecto, la ley establece expresamente que "este Impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor."

La entrada en vigor del Impuesto se produce el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Como la publicación se ha producido el 28 de diciembre de 2022, la entrada en vigor del nuevo Impuesto se produce el 29 de diciembre de 2022.

Dado que este tributo se devenga el 31 de diciembre de cada año, ello se traduce, en lo que ahora interesa, que este Impuesto temporal va a estar, en principio y como mínimo, operativo los años 2022 y 2023.

Se dice en principio y como mínimo ya que, tal como se ha señalado anteriormente, se prevé una vigencia para el nuevo Impuesto de dos años, en concreto para los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho Impuesto. Ahora bien, existe una cláusula de evaluación de sus resultados al final de su vigencia para valorar su mantenimiento o supresión.

III. CUESTIONES QUE PLANTEA LA LEY DE REGULADORA DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

1. SOBRE SU ORIGEN Y FINALIDAD.

El origen real de este Impuesto es la existencia de Comunidades Autónomas que deciden neutralizar los efectos impositivos del Impuesto sobre el Patrimonio. Ante esta situación, el Gobierno central elabora este nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas que, a su vez, persigue neutralizar los previos efectos neutralizadores adoptados por algunas Comunidades Autónomas.

Este origen se encuentra expresamente recogido en la exposición de motivos de la ley que crea este nuevo tributo. En efecto, tal como se ha señalado anteriormente, la citada exposición de motivos señala expresamente que la ley tiene como objetivo "...disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han defiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto."

En definitiva, lo que se hace es implantar una medida, un nuevo Impuesto, dado que no se está de acuerdo en cómo ejercen sus competencias las Comunidades Autónomas. Y esta medida se adopta respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este origen determina una importante anomalía en la medida en que se adopta una decisión que trata de contrarrestar las decisiones fiscales adoptadas por las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

Se dice que esta medida es un tanto anómala ya que trata de uniformar el tratamiento fiscal de todos los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio, independientemente de las decisiones adoptadas al respecto por la Administración competente, en este caso, las Comunidades Autónomas.

A este respecto cabe preguntarse si también se adoptarán medidas similares respecto de otros tributos sobre los que dispongan de competencias normativas las Comunidades Autónomas y su ejercicio no sea del agrado del Gobierno central.

Es más, si hay un Impuesto fundamental sobre el que gravita buena parte de la redistribución de la riqueza es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es por ello que cabe plantearse qué sucedería si una Comunidad Autónoma adoptara decisiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinaran una tributación efectiva menor que la existente en otros lugares del Estado español. ¿También se van a adoptar decisiones que procuren uniformar el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

O, como dice la exposición de motivos del nuevo tributo, trasladando su argumentación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ¿se va a tratar por el Gobierno central de disminuir las diferencias en el gravamen sobre la renta en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto?

En mi opinión, este origen del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no está exento de no repercutir o incidir en la legitimidad de la medida y, desde luego, puede precisamente condicionar, o puede ser uno de los elementos condicionadores, de su legitimidad.

2. SOBRE SU CARÁCTER ARMONIZADOR.

Se refiere la ley de creación de este nuevo Impuesto al carácter armonizador del nuevo tributo. No vamos a entrar en la clásica discusión sobre los límites y condicionantes de la armonización y de la uniformización, pero lo cierto es que esta referencia que se hace a la armonización tiene evidentes paralelismos con la famosa, y controvertida, Ley de Armonización del Proceso Auto-

nómico (LOAPA), cuyo origen y contenido tantas suspicacias y problemas generó en su momento.

Como se recordará esta ley armonizadora fue declarada inconstitucional en 14 de sus 38 artículos y el Tribunal Constitucional no aceptó ni su carácter orgánico, ni su carácter armonizador.

En principio la armonización es un principio o valor a tener en cuenta máxime cuando existen unos principios generales que las Administraciones tributarias deben respetar. Pero vía armonización no se puede predicar la igualdad del tratamiento fiscal de todos los obligados tributarios, pues precisamente cuando se dispone de competencias normativas es para ejercerlas. Para ejercerlas con responsabilidad, pero para ejercerlas.

3. SOBRE LAS CARENCIAS DEL NUEVO TRIBUTO AL PIVOTAR SOBRE EL ACTUAL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

En otras ocasiones ya he tenido la ocasión de comentar que el actual Impuesto sobre el Patrimonio, a pesar de su denominación, no somete a gravamen el patrimonio de los contribuyentes, sino únicamente parte de él.

En efecto, la actual regulación del Impuesto sobre el Patrimonio deja fuera de gravamen elementos patrimoniales que, de alguna manera, rebajan considerablemente una configuración aceptable y adecuada de un tributo de estas características.

En este sentido, baste con recordar, sin ánimo exhaustivo, las importantes exenciones contenidas sobre elementos patrimoniales relacionados con los bienes afectos al desarrollo de actividades económicas, la exención de los sistemas de previsión social con independencia de que los derechos consolidados del obligado tributario sean de poca o mucha cuantía, la exención de la vivienda habitual independientemente del porcentaje de titularidad sobre la misma, el denominado escudo fiscal sin diferenciar el destino o disponibilidad de los elementos patrimoniales no generadores de renta a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc.

Como he manifestado en otras ocasiones, para tener un Impuesto sobre el Patrimonio, o si se prefiere, sobre parte del patrimonio, en los términos en que el mismo está planteado, es mejor no te-

ner este tributo, pues lleva a la confusión de creer que se dispone de un Impuesto sobre el Patrimonio cuando realmente lo que se tiene es un Impuesto que en ocasiones somete a gravamen algo del patrimonio de algunos obligados tributarios.

Pues bien, el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se asienta sobre la regulación del actual Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, los vicios y las carencias del Impuesto sobre el Patrimonio se trasladan al nuevo tributo.

4. SOBRE LA ENTRADA EN VIGOR DEL NUEVO IMPUESTO.

A dos días de terminar el período impositivo del Impuesto sobre el Patrimonio, en concreto el 29 de diciembre de 2022, y por consiguiente también a dos días del devengo del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se aprueba una ley que establece este último tributo.

Esta situación puede generar problemas jurídicos relevantes en base a la posible vulneración de importantes principios del sistema tributario, no sólo del principio de seguridad jurídica, sino también de otros igualmente relevantes entre los que destaca, especialmente, el principio de la buena fe que siempre debe regir las relaciones entre los poderes públicos y la ciudadanía.

Este principio de la buena fe es fundamental no sólo por la confianza que los poderes públicos deben transmitir a la ciudadanía, sino también por el carácter ético y ejemplificador que la conducta de aquéllos debe trasladar, y ser percibida, por ésta.

Por otra parte, hay que señalar que el objetivo que persigue la ley, en concreto el de conseguir ingresos para el año 2023, se podría haber logrado dotando de efectividad al nuevo Impuesto desde el 1 de enero de 2023 y utilizando formas o fórmulas ya conocidas en el actual sistema tributario.

5. SOBRE LA TRAMITACIÓN DEL NUEVO TRIBUTO.

La tramitación legislativa de este nuevo Impuesto ha tenido su origen en la introducción de una enmienda a un proyecto legislativo que ya se encontraba en tramitación en las Cortes Generales.

Recientemente ha habido una importante polémica sobre esta forma de actuar del Poder Ejecutivo que ha originado la intervención del Tribunal Constitucional que censura, en el caso sometido a su conocimiento, esta forma de proceder.

A este respecto, el Tribunal Constitucional aprecia que la vulneración de los derechos fundamentales alegada por quién presenta el recurso de amparo no carece de prima facie de verisimilitud, atendiendo a la doctrina constitucional sobre el ejercicio del derecho de enmienda y la relación de homogeneidad que ha de existir entre las enmiendas y la iniciativa legislativa que se pretende modificar.

¿Se va a aplicar nuevamente esta teoría del Tribunal Constitucional al nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas? La respuesta a esta cuestión corresponderá, como no puede ser de otra forma, a los propios Tribunales. En la resolución de esta cuestión se adivinan similitudes con el caso recientemente tratado por el Tribunal Constitucional, si bien también es posible apreciar alguna diferencia.

IV. CONCIERTO ECONÓMICO E IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

La ley de creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas contiene, aunque ello no es estrictamente necesario, una disposición en virtud de la cual se establece que la adaptación del Concierto Económico a dicho Impuesto se acordará en la Comisión Mixta del Concierto Económico, donde se encuentran representadas, por una parte, la Administración del Estado y, por otra parte, las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y el Gobierno Vasco.

El Acuerdo alcanzado en dicha Comisión Mixta del Concierto Económico califica al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas como un tributo concertado de normativa autónoma, dotando a las Instituciones Forales de amplia capacidad normativa para regularlo.

Este Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico debe incorporarse a un texto legislativo y ser tramitado ante las Cortes Generales que, en caso de aprobarse, supondrá la modificación del Concierto Económico.

V. SOBRE EL EJERCICIO POR LAS INSTITUCIONES FORALES DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS EN EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

1. SOBRE LA POLÍTICA FISCAL DE LOS TERRITORIOS FORALES DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA.

¿Qué van a hacer las Instituciones Forales respecto al nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas? ¿Lo van a implantar y exigir en los términos establecidos en la ley que lo crea? ¿Lo van a bonificar, o utilizar otras fórmulas, que lo hagan no operativo o efectivo, en términos fiscales?

Estas preguntas deberán responderlas las propias Instituciones Forales competentes en la regulación de esta nueva figura impositiva.

En mi opinión, la solución que debería darse a los interrogantes anteriores pasa por resolver este otro: ¿han notado las Instituciones Forales la necesidad de modificar la tarifa, u otros elementos estructurales, del actual Impuesto sobre el Patrimonio a fin de que las grandes fortunas contribuyan temporalmente con una mayor cuota tributaria?

La respuesta a esta pregunta es importante pues de no haber notado esa necesidad, algo que parece evidente dado que no se ha elaborado ningún proyecto de Norma Foral en dicha dirección, ¿qué explicación tendría aprobar ahora el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con gravamen efectivo sobre un Impuesto sobre el que las propias Instituciones Forales ya disponen de amplia competencia legislativa?

La implantación de este nuevo Impuesto, de hacerse ahora, con efectivo incremento de la cuota tributaria de los obligados tributarios, dejaría en muy mal lugar la política fiscal de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que adoptarían una decisión en base a la política fiscal de otra Administración.

O dicho de otra forma más simple: ¿para qué se quiere y se tiene competencia legislativa en el Impuesto sobre el Patrimonio si no se ejerce y solo se incrementa la presión sobre el patrimonio cuando lo hace el Estado?

En resumidas cuentas, si teniendo competencia

para modificar el Impuesto sobre el Patrimonio, no se hace, no parece que tenga mucho sentido, caso de contarse con una política fiscal propia, copiar un Impuesto complementario del Estado sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

2. SOBRE LAS POSIBILIDADES DE APLICAR EL NUEVO IMPUESTO RESPECTO DEL AÑO 2022.

Otra cuestión que plantea a las Instituciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el nuevo Impuesto es su entrada en vigor, o si se prefiere, su producción de efectos.

Se ha señalado anteriormente que en territorio de régimen común el nuevo tributo va a producir efectos, salvo prórroga del mismo, en los años 2022 y 2023.

¿Puede producir efecto en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el nuevo Impuesto respecto del año 2022?

Para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta lo siguiente:

a) El Concierto Económico no se ha modificado aún. El Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico en el que se califica al nuevo tributo como concertado de normativa autónoma, no modifica por sí solo el texto concertado que requiere de la aprobación por las Cortes Generales de la correspondiente ley ordinaria.

b) De lo anterior se deduce que las Instituciones Forales no van a poder ejercitar su competencia, supuesto que se trate de un Impuesto concertado de normativa autónoma, hasta el año 2023, año en que se supone que se aprobará la ley de modificación del Concierto Económico.

Esto es, las Instituciones Forales no van a tener competencia para legislar sobre el nuevo Impuesto hasta el año 2023, esto es, hasta después de que dicho Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya se haya devengado respecto al año 2022.

c) Desde esta perspectiva y teniendo en cuenta los principios básicos del sistema tributario, difícilmente se va a poder dotar de efectos retroactivos a la exigencia de un gravamen sobre el que se dispone de capacidad nor-

mativa una vez que éste ya se ha devengado.

Se dice que difícilmente se va a poder dotar de efectos retroactivos al nuevo tributo desde la perspectiva de no encontrar importantes contenciosos al respecto cuestionando su legalidad.

d) Es cierto que en este contexto cabe plantearse la operatividad de la disposición del Concierto Económico que expresamente establece que “hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias para la aplicación de este Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio.”

Esta disposición puede llevar a pensar que en el año 2022 el Impuesto que se comenta ha de ser aplicado por las Instituciones Forales aplicando la normativa de régimen común. En efecto, dicha disposición del Concierto Económico puede llevar a pensar que en tanto no se hayan aprobado por las Instituciones Forales las disposiciones legales correspondientes, se aplica la normativa de régimen común.

Esta interpretación, no necesariamente pacífica pues la disposición citada anteriormente hay que contextualizarla respecto al momento en que se aprobó el texto concertado de 1981, está sujeta a un condicionante relevante. Este condicionante no es otro que la expresión “hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias...”

En base a la utilización de este condicionante, las Instituciones Forales pueden ejercer su competencia enervando los posibles efectos distorsionadores de los principios generales del sistema tributario.

3. SOBRE EL CARÁCTER DE UN IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Finalmente se quiere hacer notar la curiosa situación en que se encuentran las Instituciones Forales respecto de este nuevo tributo.

El Concierto Económico contempla el actual Impuesto sobre el Patrimonio como un tributo concertado en el que las Instituciones forales disponen de amplia capacidad legislativa.

El Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico establece que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas también va a ser un tributo concertado de normativa autónoma y que el mismo es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta situación lleva a la paradoja, o al absurdo, de que si las Instituciones forales activan el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas estarían complementado un Impuesto sobre el que también tienen amplias competencias, de tal suerte que para llegar al mismo resultado estarían activando dos tributos.