

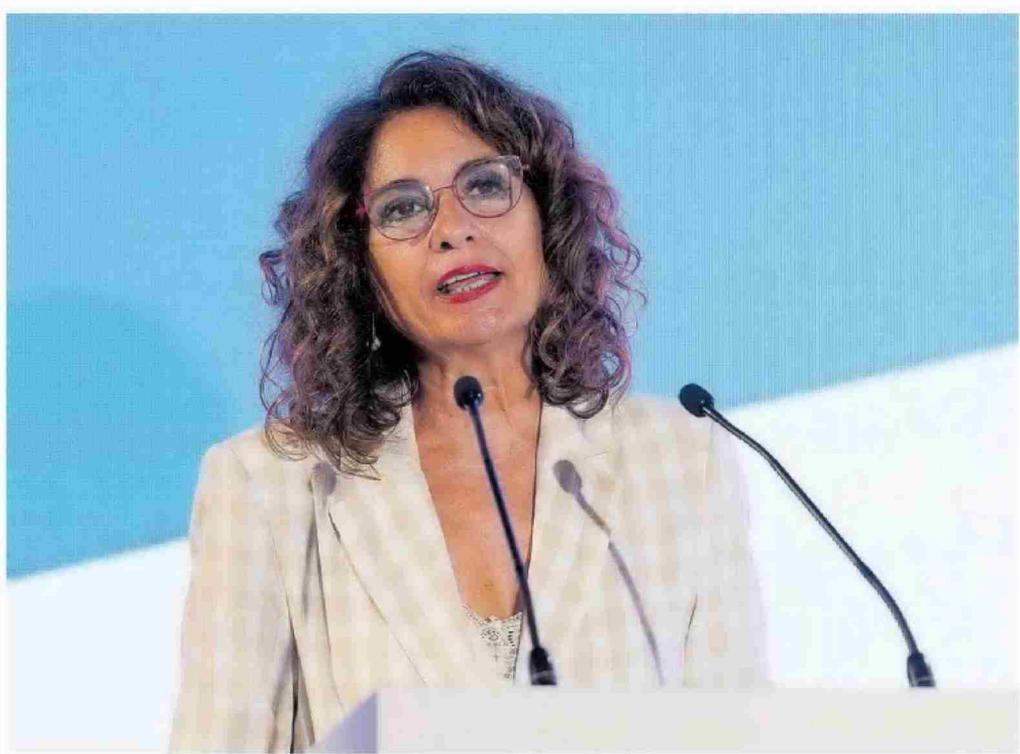
Hoy está previsto que el pleno del Tribunal Constitucional delibere sobre la ponencia del recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid contra el impuesto temporal sobre las grandes fortunas (ITSGF), y ha comenzado a circular un documento, cierto o no, con el texto de la misma. Según ese texto, en el recurso se parte de que, puesto que la ley entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, el impuesto se devengó el 31 de diciembre, y que la Abogacía del Estado califica el impuesto como instantáneo. La propuesta de la supuesta ponencia asume ambas interpretaciones, si bien sobre el carácter instantáneo lo hace por considerar que no tiene periodo impositivo, como no lo tiene, dice, el impuesto sobre el patrimonio, y porque el hecho imponible no se va generando a lo largo de un periodo de tiempo, sino que se agota en el mismo día 31 de diciembre.

Que el ITSGF se devengase el 31 de diciembre de 2022 no lo dice expresamente la ley que lo crea, aunque así resultó de la orden ministerial que estableció los plazos de declaración. Con la asunción por la ponencia de que se devengó en 2022, y las consideraciones sobre la retroactividad, se está dando por contenido de la ley algo que no está en la misma, hurtando la competencia a los tribunales ordinarios para pronunciarse sobre la corrección o no de que se devengase en esa fecha.

Sobre la inexistencia de periodo impositivo, y la conclusión apodíctica de que es instantáneo, cabe tener en cuenta que un tributo es periódico porque se devenga periódicamente, así de sencillo, y porque la ley dispone que así sea, y para el ITSGF se dispone que se devengará el 31 de diciembre de cada año, esto es, periódicamente, como ocurre en el impuesto sobre el patrimonio. Y cuando la ley establece el devengo periódico es porque crea una ficción legal.

La supuesta ponencia identifica una posibilidad para los periódicos, la de que el hecho imponible se va generando a lo largo de un periodo de tiempo, y esa ficción es la que se produce en los impuestos sobre la renta, en que se considera un único hecho imponible todas las obtenidas a lo largo del periodo impositivo. Pero también son periódicos aquellos tributos en los que la ficción consiste en considerar un presupuesto de hecho aperiódico, que se fracciona en periodos temporales cuya culminación comporta el devengo. La titularidad de un inmueble, de un vehículo, se extiende desde que se adquiere hasta que se transmite, y la ley establece que los titulares que lo sean cada 1 de enero realizan el hecho imponible de los impuestos sobre bienes inmuebles, o sobre vehículos de tracción mecánica. Un hecho que se agota por sí mismo, la propiedad, que lo es una mientras no se transmite, la ley lo fracciona en periodos anuales para exigir anualmente el impuesto.

Tanto el impuesto sobre el patrimonio como el ITSGF se devengaban periódica-



La ministra de Hacienda, María Jesús Montero. PABLO MORENO

¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas?

Por Germán Orón Moratal. La ley del tributo no lo fija expresamente, lo que significa que son los tribunales ordinarios los que deben establecerlo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Jaume I de Castellón

mente, cada 31 de diciembre, y gravan el patrimonio que se tiene en esa fecha, presumiéndose, además, que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida

patrimonial. Y no solo eso, hay bienes o derechos que se valoran atendiendo a valores medios del último trimestre (valores negociables en mercados organizados, saldos en cuentas financieras, por ejemplo), y no del día 31.

Los tributos instantáneos no se devengan en la fecha que fija de forma expresa la ley, se devengan cuando se realiza el hecho que el tributo grava (compraventa, donación, sucesión, prestación de servicios...), mientras que los periódicos se devengan en la fecha o momentos que fija la ley, que depende del tipo de ficción. Así, en los que gravan la renta, además de la fecha determinada en la ley, es relevante el fallecimiento o la extinción de la sociedad. En los periódicos que fraccionan en el tiempo hechos que pueden ser más o menos prolongados, se atiende a las circunstancias que concurren en la fecha que fija la ley para identificar el hecho imponible y el obligado, y no son habituales los periodos impositivos cortos, aunque en algunos casos sí se prevé reducción de cuotas.

El ITSGF no tiene fijado en la ley un 31 de diciembre concreto como el del primer devengo. La ley de 6 de junio 1991 que creó el impuesto sobre el patrimonio aún vigente entró en vigor el 1 de enero de

1992, y fue aplicable en 1991 el extraordinario sobre el patrimonio que se creó por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, que también se devengaba el último día de cada año natural, y por alguna razón, quizás de técnica legislativa y conocimiento claro de conceptos, esa ley estableció en su disposición transitoria primera: "En cualquier caso, el impuesto sobre el patrimonio se entenderá devengado por primera vez el 31 de diciembre de 1977", y en su disposición final quinta, que "la presente ley entrará en vigor el día siguiente de su publicación".

En conclusión, pues, si el ITSGF no tiene fijada expresamente fecha del primer devengo, son los tribunales ordinarios quienes, si tienen ocasión, a la vista de lo establecido sistemáticamente en el ordenamiento, deberían pronunciarse sobre el momento del devengo y cuándo es exigible, valorando con mayor profundidad de lo que se hace en la supuesta ponencia si es periódico o instantáneo, y a la luz del artículo 10 de la Ley General Tributaria decidir si el devengo primero procede que fuese el 31 de diciembre de 2022 o de 2023, y todo ello al margen de la constitucionalidad del resto de aspectos que se desprende de la presunta ponencia.



Los tributos instantáneos no se devengan en la fecha que fija de forma expresa la ley, sino cuando se realiza el hecho que el impuesto grava