José Suárez, Alejandra Flores

El Gobierno presenta las enmiendas por las que se introduciría el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio

El pasado 29 de septiembre de 2022 el Gobierno presentó su plan de Medidas Fiscales con el objetivo de garantizar "*la justicia social y la eficiencia económica*". El plan presentado por la Ministra de Hacienda y Función Pública pretendía avanzar hacia un sistema tributario "*más justo*" con un aumento de contribución por parte de los grandes patrimonios y las grandes empresas.

Este plan se ha materializado a través de la inclusión de una serie de enmiendas (la "**Enmienda**") a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (la "**Proposición de Ley**"). En lo que afecta a esta nota relativa a la fiscalidad patrimonial, el Gobierno propone la introducción de un nuevo impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio ("**IP**") de carácter estatal y no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, que se denomina Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas ("**ISGF**"), así como una modificación de la normativa del IP en lo que afecta a los no residentes titulares de participaciones en sociedades con componente inmobiliario.

De acuerdo con la adición que se propone incluir en la exposición de motivos de la Proposición de Ley, dos serían las finalidades del ISGF: (i) recaudatoria, a fin de exigir en tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, y (ii) armonizadora, para evitar las diferencias de gravamen del IP en las diferentes comunidades autónomas, especialmente entre aquellas que han optado por reducir sustancialmente o eliminar la tributación del IP y las que no lo han hecho. Según veremos después, y prescindiendo totalmente de valoraciones políticas, es posible que en relación con este objetivo el texto contenido en la Enmienda haya ido más allá de lo estrictamente deseado o deseable.

La presente Nota Jurídica se referirá tanto a las principales características del ISGF como a la modificación que se propone introducir en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ("**Ley del IP**"), debido a la relación estrecha que, según se verá, guarda el IP con el ISGF.

Si bien será necesario esperar a la finalización de la tramitación parlamentaria de la Enmienda y de la Proposición de Ley, consideramos que es bastante probable que el ISGF y la modificación del IP se aprueben en los términos contenidos en las respectivas enmiendas presentadas.

I. ISGF

1. Descripción del impuesto

Si bien a continuación se detallan con mayor grado de detalle las características configuradoras del impuesto, para su correcta comprensión es importante tener presente que el ISGF es un impuesto sobre el patrimonio suplementario al IP y que solo entra en juego de manera efectiva cuando el IP pagado a la comunidad autónoma o al Estado se sitúa por debajo del importe que arrojan las reglas de cuantificación del ISGF. Por este motivo, el ISGF tiene un efecto ecualizador de la imposición patrimonial.

En la gran mayoría de sus aspectos, la regulación del ISGF se remite de manera total o parcial a la regulación estatal del IP, o bien incorpora la literalidad de preceptos de la Ley del IP, hecho que consideramos relevante a los efectos de la interpretación y aplicación de ISGF.

- Ámbito de aplicación, sujetos pasivos y obligación de nombrar representante

El ámbito subjetivo y objetivo del ISGF es idéntico al del IP. Esto implica que quedan sujetos a él los residentes por obligación personal -por su patrimonio mundial-, y los no residentes por obligación real -es decir, por los bienes y derechos situados, que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en España-.

Debe tenerse en cuenta que, dada la configuración del ISGF, en el que la existencia de cuota efectiva depende de la cuantía satisfecha por el IP, el mismo afectará también a los no residentes que tributan en el IP por obligación real pero de acuerdo con alguna de las normativas autonómicas en virtud de la disposición adicional cuarta de la Ley del IP (siempre que estuvieran tributando por el IP por un importe inferior al que determinaría el ISGF).

Dentro de los contribuyentes por el ISGF por obligación real se encuentran los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del IRPF (conocido popularmente como "Régimen Beckham"). Estos contribuyentes, de acuerdo con la interpretación de la Dirección General de Tributos (consulta V0339-16), pueden aplicar la normativa autonómica del IP de la comunidad autónoma donde residen y, en consecuencia, podrían estar tributando por un importe inferior al que correspondería por el ISGF.

Al igual que sucede con el IP, los sujetos pasivos del ISGF que no sean residentes de otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo estarán obligados a nombrar un representante con residencia en España.

Por lo que respecta a la aplicación de la red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, cuando en su ámbito incluyan el IP, dada la configuración del ISGF, el mismo entrará dentro de la definición de impuesto cubierto por el CDI, con el efecto que puede tener con relación a la tributación o no del patrimonio en España por el ISGF.

Por lo que respecta al ámbito territorial de aplicación, el ISGF se aplicará a todo el territorio español. En relación con la aplicación del ISGF en los territorios forales, la Enmienda establece que la adaptación del Concierto Económico del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se acordará, respectivamente, en la Comisión Mixta del Concierto Económico del País Vasco y en la Comisión del Convenio con Navarra.

A estos efectos, cabe destacar que, la Comisión Mixta del Concierto Económico del País Vasco está constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado y que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico deberán adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes. Por tanto, podría ser que en la Comisión no se alcance la unanimidad requerida para para su aprobación o que no sea posible su aplicación ya en el ejercicio 2022.

En lo que respecta a Navarra, si bien el Convenio establece que, en caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del Convenio a las modificaciones realizadas, consideramos que pueden alcanzarse conclusiones similares.

- Titularidad sobre el ISGF y competencias para la aplicación del mismo

La titularidad sobre el ISGF le corresponde al Estado, no pudiendo ser cedido a las comunidades autónomas.

Igualmente le corresponden a la Administración del Estado las competencias de "*gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión*". Esto implica que los criterios de interpretación aplicables para la determinación y revisión de la deuda tributaria serán los emanados por la Dirección General de Tributos y otros órganos de la Administración tributaria estatal.

- Hecho imponible y mínimo exento

El ISGF se configura como un impuesto suplementario del IP que grava el patrimonio neto de personas físicas superiores a 3.000.000 euros a fecha del devengo del impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, al igual que sucede con el IP, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros para los contribuyentes que tributan por obligación personal. Si a esto le añadimos la exención de hasta 300.000 euros sobre la vivienda habitual (art. 4.Nueve de la Ley del IP), ello implica que, para los residentes, con carácter general, el impuesto se exigirá para titularidades patrimoniales netas individuales superiores a 3.700.000 ó 4.000.000 euros.

El mínimo exento de 700.000 euros no resulta aplicable a los contribuyentes por obligación real (incluyendo, por tanto, a aquellos que tributan por obligación real bajo el "Régimen Beckham").

- Titularidad de los elementos patrimoniales y base imponible

Tanto a los efectos de determinar los bienes y derechos atribuidos a cada uno de los sujetos pasivos, como para la determinación del valor de cada uno de ellos y la base imponible del ISGF, la regulación propuesta se remite a las reglas contenidas en la Ley del IP.

- Devengo

El devengo, al igual que en el IP, tendrá lugar el 31 de diciembre de cada ejercicio. El primer devengo, según se señalará más adelante, previsiblemente tendrá lugar el 31 de diciembre de 2022.

- Escala

Aunque la definición del hecho imponible hace referencia a un patrimonio neto superior a 3.000.000 euros, lo cierto es que la escala de gravamen del ISGF se aplica desde el primer euro de base liquidable, si bien a un tipo 0% hasta 3.000.000 euros (se trata por tanto de una "exención con progresividad" sobre los primeros tres millones).

Por encima de 3.000.000 y hasta 5.347.998,03 euros de base liquidable el tipo de gravamen se establece en el 1,7%; entre 5.347.998,04 y 10.695.996,06 euros de base liquidable se aplicará el 2,1%; y por encima de 10.695.996,07 euros se aplicará el 3,5%.

Es decir, a partir de una base liquidable de 3.000.000 euros la tarifa del impuesto es idéntica a la recogida en la Ley del IP (art. 30 de dicha ley).

- Exenciones y bonificaciones

En materia de exenciones, la Enmienda establece que serán de aplicación las mismas exenciones que en la Ley del IP (art. 4 de la Ley del IP).

Estas exenciones incluyen, entre otros, los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas, determinados objetos de arte y antigüedades, planes de pensiones, determinados derechos de la propiedad intelectual e industrial, y la vivienda habitual del contribuyente (hasta 300.000 euros).

También quedan exentos en los mismos términos que en la Ley del IP los bienes que constituyen una empresa individual (art. 4.Ocho.Uno de la Ley del IP) y las participaciones en entidades que califiquen como empresa familiar (art. 4.Ocho.Dos del mismo texto).

No obstante, dado que en algunas comunidades autónomas existen determinadas interpretaciones más flexibles de ciertos requisitos de la empresa familiar (por ejemplo, el criterio expresado por la ATC de Cataluña en su consulta V63/15, de 7 de abril de 2015, relativo al cumplimiento del requisito de empleado laboral a tiempo completo para las actividades de arrendamiento en un grupo de empresas, que contiene un criterio más laxo que el determinado por la Dirección General de Tributos -consulta V0984-16, de 14 de marzo de 2016, por ejemplo-), y que la comprobación del ISGF, según hemos señalado, es competencia estatal, podría darse el caso de exigencia de cuota por este impuesto sobre participaciones consideradas exentas por una comunidad autónoma.

La única bonificación en la cuota que prevé la normativa del ISGF es la correspondiente a los bienes y derechos localizados en Ceuta y Melilla en los mismos términos que en el IP.

Por todo lo anterior, el "efecto ecualizador" del ISGF implicará que, en determinadas situaciones, las bonificaciones en la cuota establecidas por las comunidades autónomas queden total o parcialmente anuladas. Esta consideración afecta no solo las bonificaciones aplicables a la generalidad de los contribuyentes, como sería el caso de Madrid (100%), Andalucía (100%) y Galicia (25%), sino también las que, con propósitos extrafiscales, han decidido favorecer determinados colectivos o conductas, como podría ser el caso de la bonificación para patrimonios protegidos de personas con discapacidad aplicable en Aragón, Asturias y Cataluña, la bonificación del 95% para propiedades forestales de Cataluña, la bonificación del 90% por la titularidad sobre bienes de consumo cultural prevista en Baleares y determinadas bonificaciones en la cuota por la creación de empresas y determinadas actividades en Galicia. No se olvide, todas ellas han sido establecidas al amparo del artículo 47.1 de la citada Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas, actualmente en vigor.

- Deducciones en la cuota e impuestos satisfechos en el extranjero

De la cuota a satisfacer por el ISGF se detraerá la cuota del IP satisfecha, en su caso, por el contribuyente, hasta anularla.

Igualmente será de aplicación la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en la Ley del IP para los contribuyentes por obligación personal.

- Límite de la cuota íntegra

Se establece una regla de limitación conjunta del IRPF, IP e ISGF similar a la contenida en el artículo 31 de la Ley del IP.

Como es sabido, en aplicación de esta regla, el IP -y ahora también el ISGF- podrán ser reducidos hasta un mínimo del 20% de su importe original a los efectos de conseguir que la tributación conjunta por el IRPF, el IP y el ISGF no supere el 60% de la suma de determinados rendimientos del contribuyente. En este sentido, si bien el primer párrafo del número 1 del apartado Doce del artículo cuya adición se propone hace referencia al "*60 por 100 de la suma de las bases imponibles*" del IRPF, dada la remisión contenida en el segundo párrafo del mismo número a la

normativa del IP, y vista la finalidad de la figura tributaria, parece poco lógico entender que el límite del 60% opera de forma distinta a como lo hace en el IP.

Respecto de las reglas del IP, en particular, debe recordarse que las ganancias patrimoniales a largo plazo no se integran en esa suma de rendimientos (son "rentas buenas"), que la cuota correspondiente a activos improductivos no puede ser objeto de reducción, y que para la aplicación de esta regla es necesario referirse a todo el año natural, pues se refiere a rendimientos sometidos al IRPF obtenidos a lo largo de su periodo impositivo (año natural).

- Gestión del ISGF y régimen sancionador

Como se ha señalado, las competencias de "*gestión, liquidación, recaudación e inspección serán estatales*".

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar autoliquidación y a ingresar, en su caso, la deuda tributaria en los plazos que reglamentariamente se determinen. Solo están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, de acuerdo con las normas de este impuesto, y una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones que procedieran, resulte a ingresar. Al igual que sucede en el IP, el pago de la deuda podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

No obstante, aquellos sujetos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el IP a ninguna Comunidad Autónoma, no están obligados a presentar la declaración, salvo que se genere cuota a ingresar.

Las infracciones relativas a este impuesto se calificarán y sancionarán de acuerdo con las reglas generales de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Vigencia del ISGF y entrada en vigor

El ISGF será aplicable los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor. Al término de la vigencia del impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados y, proponer, en su caso, el mantenimiento o supresión de este.

En la medida en que el devengo se produce a 31 de diciembre, si la Proposición de Ley es aprobada antes de dicha fecha -lo que previsiblemente sucederá-, el ISGF tendrá efectos ya este ejercicio 2022.

2. Valoración del ISGF

Dejando al margen valoraciones políticas, así como la posibilidad de que las comunidades autónomas que se sientan agraviadas por la medida puedan interponer recursos de inconstitucionalidad, lo cierto es que la aplicación del ISGF plantea ciertos interrogantes y situaciones de difícil compatibilización con otros principios constitucionales y jurídicos.

En primer lugar, resulta sorprendente el vehículo y el procedimiento empleado para la incorporación del ISGF al ordenamiento jurídico. Será necesario atender a la doctrina del Tribunal Constitucional para determinar si este procedimiento es admisible.

En segundo lugar, aunque el impuesto se devenga el 31 de diciembre, en el devengo correspondiente a 2022 se aplicarán normas propias del IP que hacen referencia a todo el año natural 2022 y, por tanto, a situaciones eventualmente ya consolidadas.

Así, en el caso de la exención por empresa familiar del art. 4.Ocho.Dos, la normativa del IP "permite" que ciertos requisitos no se cumplan durante el año natural durante un máximo de 90 días. Dado que la regulación del ISGF se ha publicado y previsiblemente se aprobará en un momento en el que han transcurrido sobradamente más de 90 días del año 2022, habrá supuestos en los que el contribuyente no pueda cumplir los requisitos a final del año. Esta situación puede constituir un supuesto de aplicación retroactiva y puede afectar gravemente a la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente afectado.

Lo mismo podría suceder en relación con la aplicación de la regla de limitación conjunta del gravamen por IRPF, IP e ISGF, donde el umbral del 60% del artículo 31.2 de la Ley del IP se calculará sobre rentas mayoritariamente ya generadas antes incluso del anuncio del Gobierno de 29 de septiembre, aunque no devengadas a efectos tributarios. Piénsese, por ejemplo, en acuerdos de distribución de dividendos o en la percepción de intereses por la persona física. En aquellos casos en los que el contribuyente tiene la facultad legítima de modular sus ingresos "malos", la aplicación del ISGF puede igualmente suponer una aplicación retroactiva y una merma de la seguridad jurídica.

En tercer lugar, es evidente que la regulación del ISGF y, en particular, su efecto ecualizador de la cuota implica una afectación -mayor o menor, efectiva o simplemente potencial- a las competencias normativas de las comunidades autónomas. En este sentido, el artículo 47.1 de la citada Ley 22/2009 dispone que las comunidades autónomas podrán asumir competencias en relación con (i) el mínimo exento, (ii) el tipo de gravamen, y (iii) las deducciones y bonificaciones en la cuota.

En virtud de la aplicación de un tipo 0% sobre los primeros 3.000.000 euros de base liquidable, es poco previsible que se produzca una afectación a los mínimos exentos aprobados por las distintas comunidades autónomas (a día de hoy ninguna comunidad autónoma ha aprobado un mínimo exento superior a 3.000.000 euros). No obstante, tal afectación sí se producirá en los casos en que las comunidades autónomas hayan aprobado escalas de gravamen inferiores al estatal (por ejemplo, el caso de Galicia) o hayan aprobado deducciones o reducciones en la cuota, ya sean generales (Madrid, Andalucía y Galicia) o con fines específicos (Aragón, Cataluña, Galicia, Islas Baleares y Principado de Asturias). Este efecto podría ser contrario a los principios inspiradores de la Ley 22/2009, del sistema de financiación de las comunidades autónomas y de su ámbito de autonomía, así como a la independencia política de cada región.

En cuarto lugar, consideramos que no queda suficientemente clara la regla de limitación conjunta del IRPF, IP e ISGF. En particular, no se señala un procedimiento u orden para hacer las comparaciones y la redacción propuesta podría dar lugar a interpretaciones bajo las cuales pudiera considerarse siempre exigible el 20% del ISGF. Atendiendo a la finalidad del impuesto anunciada por el Gobierno y al carácter suplementario del ISGF, parece que lo más coherente sería actuar de la siguiente manera: (i) determinar el resultado de la reducción considerando exclusivamente el IRPF y el IP; (ii) determinar, de manera separada a lo anterior, el resultado de la reducción considerando exclusivamente el IPRF y el ISGF; y (iii) comparar ambos resultados y, en función de los mismos, determinar cuál deberá ser la cuota a abonar por cada impuesto patrimonial.

Por último, según indicábamos líneas arriba, los no residentes no podrán beneficiarse de la exención de 700.000 euros, lo que podría tener un impacto de 24.500 euros al año en el peor de los casos. Consideramos que esta previsión probablemente esté incurriendo, de nuevo, en los vicios de ilegalidad que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Supremo

denunciaron en relación con el IP y que condujeron a la incorporación de la disposición adicional cuarta en la Ley del IP.

Por lo anterior, consideramos que es muy probable que buena parte de los contribuyentes afectados por el ISGF consideren conveniente impugnar sus autoliquidaciones, especialmente si cabe las del año 2022, con el objetivo último de que el impuesto se considere contrario a Derecho.

II. IP

La Enmienda también propone modificar la Ley del IP para establecer que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad -residente o no-, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50% de forma directa o indirecta por inmuebles situados en territorio español.

Para realizar el cómputo del activo, se establece que los valores netos de todos los bienes contabilizados se sustituirán por los valores de mercado determinados a fecha de devengo del impuesto (similar a las reglas del art. 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores), a excepción de los bienes inmuebles, cuyos valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del IP.

Debido a la remisión del ISGF a la normativa del IP para la determinación de los bienes sometidos a tributación y su valoración, este criterio será igualmente aplicable al ISGF.

El efecto de la norma, no obstante, dependerá de la propia redacción de los convenios para la eliminación de la doble imposición y si contienen esta cláusula en el artículo regulador del patrimonio y de cuáles son sus términos.

CONTACTOS

José Suárez
Socio de Fiscal
jsuarez@perezllorca.com
T. +34 91 423 67 41

www.perezllorca.com | Madrid | Barcelona | Londres | Nueva York | Bruselas

YA DISPONIBLE | **Nueva App Pérez-Llorca**

DISPONIBLE EN App Store
DISPONIBLE EN Google Play

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 11 de noviembre de 2022 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.