

GUÍA SOBRE EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

Esta guía proporciona una descripción general sobre la introducción del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas



1. Introducción

2. Naturaleza y objeto del impuesto

3. Hecho imponible y devengo

4. Exenciones

5. Sujetos pasivos

6. Cuantificación del Impuesto

7. Problemática actual

1. Introducción

Con el fin de armonizar la fiscalidad patrimonial entre las distintas Comunidades Autónomas, implementar medidas de apoyo para los colectivos más desfavorables y hacer frente a la crisis energética e inflacionista actual, en el mes de noviembre, los Grupos Parlamentarios Socialista y de Unidas Podemos presentaron varias enmiendas relevantes a la **Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito**, entre ellas

- La creación del **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas** (en adelante, "IGF"), el cual afectará a las personas físicas que tengan un patrimonio neto superior a 3 millones de euros (alrededor de 23.000 contribuyentes) y será complementario al Impuesto sobre el Patrimonio

2. Naturaleza y objeto del impuesto

Centrándonos en la presente guía en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, lo podríamos calificar como un tributo de carácter directo, de naturaleza personal, de competencia exclusiva del Estado (en principio), y complementario al Impuesto

sobre el Patrimonio, cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad por parte de las personas físicas, en el momento del devengo, de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

En la propuesta de la Exposición de Motivos de la Proposición de Ley, se remarca que dicho impuesto tiene una **finalidad recaudatoria**, anexa a la actual coyuntura económica, y **armonizadora**, para disminuir las diferencias de gravamen en el Impuesto sobre el Patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, ya que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, conocida como Ley de Cesión de Tributos permite a las Comunidades Autónomas aprobar distintos mínimos exentos al previsto en la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio (700.000 euros), escalas de gravámenes, y bonificaciones, siendo Canarias, Castilla-León, Castilla-La Mancha, y la Rioja las únicas que han mantenido la normativa estatal hasta el momento.

Así pues, la intención del Gobierno es establecer un gravamen mínimo común que permita homogeneizar la tributación entre las Comunidades Autónomas, remitiendo también, tanto a la Comisión Mixta del Concerto

Económico con el País Vasco como a la Comisión del Convenio Económico con Navarra, la adaptación normativa al nuevo impuesto.

3. Hecho imponible y devengo

Tal y como se ha comentado anteriormente, el hecho imponible del impuesto estará constituido por la **titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros**, con la presunción de que formarán parte del patrimonio sujeto todos aquellos bienes y derechos que hubiesen pertenecido al sujeto pasivo en el momento anterior al devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

El **devengo del Impuesto** para determinar el patrimonio neto del que es titular el sujeto pasivo y la cuantificación de la base imponible se producirá el **31 de diciembre de cada ejercicio**, con período de autoliquidación e ingreso entre los meses de mayo y junio del ejercicio siguiente.

No obstante, cabe reseñar que la intención legislativa es que el Impuesto sea **temporal** y esté vigente durante dos ejercicios, aunque, cabe destacar, que se incorpora una **cláusula de revisión** para evaluar su continuidad o supresión al final del período de vigencia.

Dicho lo cual, la intención del Gobierno de coalición es que el impuesto esté vigente ya para este ejercicio, siendo la primera autoliquidación entre mayo y junio de 2023.

4. Exenciones

La enmienda declara exentos todos aquellos bienes y derechos **exentos del Impuesto sobre el Patrimonio** (véase el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), como pueden ser los bienes del Patrimonio Histórico, los objetos de arte y antigüedades, la vivienda habitual hasta 300.000 euros, las participaciones en empresas familiares o los derechos de contenido económico vinculados a sistemas de previsión social.

5. Sujetos pasivos

Tal y como se viene configurando el Impuesto, la delimitación de los sujetos pasivos está directamente vinculada con la definición de los sujetos pasivos del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Así pues, el "IGF" afectará, **por obligación personal**, a las **personas físicas residentes en España por su patrimonio mundial** y, **por obligación real** (únicamente presentarán autoliquidación cuando la cuota sea a ingresar), a las **personas físicas no residentes que sean titulares de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercerse o deban cumplirse en territorio español**, sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios para evitar la Doble Imposición que atenúen o descarten este gravamen.

Respecto a **estos últimos**, según la redacción propuesta y a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, **no podrán aplicar ningún mínimo exento** en la valoración de su patrimonio neto sujeto a gravamen.

Asimismo, los **sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea**

o en un Estado del Espacio Económico Europeo, así como, los **sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado no perteneciente a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo** (salvo si regresasen antes del fin del plazo reglamentario de declaración del impuesto) **estarán obligados a nombrar**, antes del fin 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 impuesto.

Finalmente, cabe añadir que 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 aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

6. Cuantificación del Impuesto

En la enmienda presentada, observamos que la configuración del "IGF" en sus elementos cuantitativos esenciales coincide, en gran medida, con la del Impuesto sobre el Patrimonio (exenciones, bases imponible y liquidable, tipos de gravamen, límite de la cuota íntegra...)

Concretamente, la **base imponible** estará constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, que se determinará (siguiendo las reglas de valoración de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Por su parte, la **base liquidable**, en caso de **obligación personal** y en concepto de **mínimo exento**, **se reducirá en 700.000 euros**.

La **escala de gravamen**, mostrada a continuación, será única y aplicará para bases liquidables superiores a 3.000.000 de euros.

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euors)	Resto Base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
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

Resulta curioso que dicha escala de gravamen tiene una configuración muy coincidente con la tributación derivada de los últimos tramos de la escala de gravamen de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a partir de los 3.000.000 de euros de base liquidable.

A continuación, se detalla **la escala de gravamen de la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio**:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euors)	Resto Base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
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

Respecto la **cuota íntegra** del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, señalar que está previsto un límite en términos similares a los establecidos en el artículo 31 de la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Concretamente, en beneficio de las **personas sujetas por obligación personal**, se ha previsto **que la cuota íntegra del "IGF", conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrán exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del "IRPF"**.

En el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite expuesto, se reducirá la cuota del "IGF" hasta alcanzar el límite correspondiente, **sin que la reducción pueda exceder del 80%**, es decir, respetando, en todo caso, una tributación mínima del 20% de la cuota del "IGF".

Asimismo, se sobreentiende que no se aplicará en el cómputo la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales con más de un año de período de generación ni la parte de la cuota íntegra correspondiente a dicha base, así como, la regla sobre los elementos patrimoniales no susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF.

En cuanto las **deducciones y bonificaciones** en la cuota, se determina que será aplicable, en primer lugar, una **deducción por impuestos satisfechos en el extranjero**, sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios y Tratados internacionales y en los mismos términos que los establecidos en el artículo 32 de la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio, **en el caso de obligación personal de contribuir**; en segundo lugar, una **bonificación** regulada en el artículo 33 de la Ley estatal del Impuesto sobre el **Patrimonio por los bienes o derechos situados o que debieran ejercerse en Ceuta y Melilla**; y finalmente, una **deducción relativa a la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio efectivamente satisfecha**.

Dicho lo cual, a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, no se aplicarán deducciones y bonificaciones autonómicas, ya que, hasta día de hoy, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, lo que implica que el "IGF" tendrá una mayor incidencia en aquellos contribuyentes que se benefician de la normativa de las Comunidades Autónomas en relación con el

Impuesto sobre el Patrimonio, como por ejemplo, en la Comunidad de Madrid o Andalucía, cuya bonificación en el "IP" es del 100%.

Con las mismas consecuencias, ocurrirá un efecto similar con los contribuyentes residentes, por ejemplo, en el Principado de Asturias, Cantabria, o Cataluña, ya que la escala de gravamen en los últimos tramos de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio tiene unos tipos marginales máximos inferiores a los establecidos en el "IGF", sin tener en cuenta los supuestos concretos de cada contribuyente y su situación patrimonial en la cuantificación del impuesto.

De forma sintética y con la intención de clarificar los conceptos expuestos sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se expone la siguiente tabla-resumen sobre su procedimiento de cuantificación:

IMPUESTO SOBRE GRANDES FORTUNAS ("IGF")
+ Valor de los bienes y derechos del sujeto pasivo
- Exenciones (artículo 4 Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio)
- Cargas y gravámenes de naturaleza real (que disminuyan valor bienes)
- Deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo
Base imponible (BI)
- Mínimo exento obligación personal (700.000 €)
Base liquidable (BL)
x Escala de gravamen a partir de 3.000.000 €
Cuota íntegra (BL x escala de gravamen)
- Límite cuota íntegra IRPF + IP + IGF
- Deducción por impuestos pagados en el extranjero
- Bonificación por bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla
- Cuota efectivamente satisfecha Impuesto sobre el Patrimonio
Cuota a pagar Impuesto grandes fortunas

7. Problemática actual

Expuesto lo anterior, resulta interesante enfatizar que esta enmienda que ha introducido el impuesto objeto de estudio, presenta una serie de dudas, desde el punto de vista constitucional, que deberán ser resueltas en un futuro próximo (para evitar la eventual impugnación de autoliquidaciones) sobre si la tramitación de esta proposición de ley respeta las garantías del procedimiento parlamentario previsto en la Constitución y en los Reglamentos de las Cámaras, la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el principio de seguridad jurídica en relación con su vigencia, el principio de irretroactividad, o el principio de no confiscatoriedad por el impacto fiscal a las grandes fortunas a través de la complementariedad entre el prolongado Impuesto sobre el Patrimonio y el reciente Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

En conclusión, como se ha visto a lo largo de este análisis del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, es importante resaltar que el contenido de la futura Ley, cuya aprobación total está a expensas de salir adelante a finales de diciembre (quizás con modificaciones), suscita varias dudas sobre su

conciliación jurídica y constitucionalidad en relación con la legislación vigente, especialmente en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que es previsible que despierte una gran conflictividad en los tiempos venideros en materia tributaria.

Aunque esta publicación ha sido preparada con especial cuidado, REY QUIROGA Fiscalistas no acepta ninguna responsabilidad por las consecuencias de cualquier uso de esta publicación sin la consulta formal o participación adicional de REY QUIROGA Fiscalistas

