

## **1. EL NUEVO IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**

### **La creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.**

El Ministerio de Hacienda y Función Pública había anunciado el pasado mes de septiembre la introducción de un nuevo impuesto "sobre las grandes fortunas" como medida "para la justicia social" y el aumento de la progresividad. En el momento de redactar estos Apuntes el proyecto de ley ya ha pasado el trámite parlamentario del Congreso de los Diputados.

La regulación de la nueva figura se ha incluido finalmente como **enmienda** conjunta del Grupo Parlamentario Socialista y del Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, en la **Proposición de Ley "para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito"**, a cuyo nombre se ha añadido la expresión "y por la que se crea el **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas**, y se modifican determinadas normas tributarias". El texto de la enmienda se hizo público el jueves 10 de noviembre. Nos referiremos en este texto al nuevo impuesto por sus siglas, como **ITSGF**, cuya recaudación (según la disposición 25ª) "se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables".

Según el artículo 134.7 de la Constitución Española "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea". Por tanto, el ITSGF necesitaba para su creación de una iniciativa normativa diferente de la Ley de Presupuestos.

La nueva figura tendrá **carácter temporal**, puesto que se dice que **sólo se exigirá en los dos primeros ejercicios en que, a partir de "su entrada en vigor"** (hay que entender a partir de la entrada en vigor de la ley que lo regula), **se devengue el impuesto**. Dado que el devengo se produce a 31 de diciembre de cada año, **si la futura ley entra en vigor antes de 31 de diciembre de 2022, el ITSGT será exigible para el período impositivo 2022** (con plazo de pago finalizando en junio de 2023) **y para el período impositivo de 2023** (con plazo de pago finalizando en junio de 2024).

Ello, no obstante, la disposición 23ª del texto regulador 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".

En la exposición de motivos introducida en la Proposición de Ley se acude a una doble justificación de la nueva figura: la **finalidad recaudatoria** "en tiempos de crisis energética y de inflación"; y la **finalidad armonizadora**, "con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA", en especial en las comunidades que han suprimido total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio (**IP**).

En todo caso, la evolución de la recaudación gestionada por el Estado, que hasta el mes de septiembre incluido supera en más de 27.000 millones de euros la recaudación de 2021 a la misma fecha (es casi un 20% superior), pone de manifiesto que **la creación de la nueva figura tributaria no responde a motivos económicos**, de necesidades financieras del Estado, sino que sólo se justifica por razones de la segunda índole (armonizadora).

**El ITSGF se plantea como un nuevo impuesto estatal "superpuesto" al IP, que seguirá vigente**, buscando asegurar la recaudación de este último. Para ello, **el ITSGF replica la estructura del IP** (ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponibles y liquidable, devengo, tipos de gravamen, límite de cuota íntegra), pero **se dirigirá exclusivamente a patrimonios netos** (de cargas y deudas) **superiores a 3 millones de euros** (el tramo de patrimonio por debajo de esa cifra se grava a tipo cero). Al preverse también un mínimo exento de 700.000 euros, el patrimonio neto realmente gravado será el que exceda de 3.700.000 euros; y dado que para el ITSGF se contemplan las mismas exenciones que para el IP, la vivienda habitual del contribuyente no tributará hasta un importe de 300.000 euros, por lo que en muchos casos el nuevo impuesto gravará el patrimonio a partir de 4.000.000 euros.

### **Tipos impositivos**

**Los tipos impositivos previstos son los mismos de la parte superior de la tarifa estatal vigente del IP**, comenzando en 3.000.000 euros (cifra comprendida dentro del sexto tramo de dicha tarifa); concretamente, en el ITSGF se establece un tipo del **1,7%** para el tramo de patrimonio entre 3.000.000 euros y 5.347.998,03 euros; del **2,1%** para el tramo entre 5.347.998,03 euros y 10.695.996,06 euros; y del **3,5%** para el tramo superior a 10.695.996,06 euros.

El diseño anunciado para el ITSGF se completa permitiéndose deducir la cuota del IP para determinar la cuota a pagar por el ITSGF.

Dada la finalidad indicada y **como ya ocurre en el IP, operará un límite conjunto con el IRPF**, de manera que, con ciertas precisiones, **la suma de cuotas íntegras del ITSGF, del IP y del IRPF no puede exceder de un 60% de la base imponible del IRPF** (sin incluir en ella el saldo positivo de las ganancias de patrimonio obtenidas a más de un año).

La enmienda mantiene el límite en el 60%, aunque se pensó que el porcentaje podría elevarse al 70% de acuerdo con las recomendaciones del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. La reducción del ITSGF si se excede el límite no puede superar el 80% de su cuota, o lo que es igual, habrá de ingresarse en todo caso un 20% del importe del ITSGF (como ya ocurre en el IP).

## Exenciones

**En el nuevo impuesto se prevén las mismas exenciones aplicables en el IP, por lo que también podrán aprovecharse los incentivos a la empresa familiar** -exención en un 95% (o porcentaje superior decidido por cada comunidad autónoma) de los activos empresariales y de acciones o participaciones en sociedades familiares, bajo ciertas condiciones-.

## Aspectos territoriales

El ITSGF se exigirá en todo el Estado, **excluidos País Vasco y Navarra**, que cuentan con su propia imposición sobre el patrimonio -se trata de impuestos concertados con el Estado, pero de normativa autónoma-. Sin embargo, la Disposición 24ª del texto regulador del ITSGF prevé la adaptación al nuevo impuesto del Concierto Económico con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra mediante acuerdo en las correspondientes comisiones, prueba, como se indica más adelante, de la invasión de competencias autonómicas que supone la nueva figura.

## Residentes en Ceuta y Melilla

No están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, cuando esa circunstancia se deba a la falta de cesión del rendimiento del IP. Es el caso de los residentes en Ceuta y Melilla.

## No residentes en España

Por otra parte, **el ITSGF se exigirá también a las personas físicas no residentes en España**, sin que para ellas opere el mínimo exento de 700.000 euros. En estos casos será de aplicación, si lo hay, el correspondiente **convenio** para evitar la doble imposición.

En relación con la tributación de los no residentes es importante destacar que, mediante otra enmienda a la Proposición de Ley que introduce el ITSGF, se modifica el artículo 5.Uno de la Ley del IP (cuyas previsiones ya se ha dicho también operan en muchos aspectos para el nuevo impuesto patrimonial), de manera que **se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no cotizadas, cuyo activo esté constituido en al menos el 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.**

## Cesión a las Comunidades Autónomas

**El nuevo impuesto “no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”** y por tanto no será graduable por ellas. En definitiva, el efecto práctico del ITSGF será evitar la aplicación de las bonificaciones autonómicas en el IP en las comunidades de Madrid (100% de bonificación), Andalucía (100%) y Galicia (25% en 2022, 50% en 2023), aunque sólo para patrimonios netos de más de 3 millones de euros. Porque los contribuyentes del ITSGF en Madrid y Andalucía no deducirán nada como cuota del IP (al estar bonificada al 100%) o sólo deducirán la cuota parcialmente bonificada en el caso de Galicia, para el cálculo de la

cuota del ITSGF. En cambio, los contribuyentes del resto de CCAA de régimen común (y en su caso del País Vasco y de Navarra), restarán la cuota no bonificada del IP, que normalmente será superior a la del ITSGF (por ser similares las tarifas de ambos impuestos y gravar el IP también el tramo de patrimonio por debajo de 3 millones de euros), manteniéndose en definitiva lo que vienen satisfaciendo por el IP.

En el ejercicio de sus competencias, las CCAA han aprobado sus propias tarifas del IP autonómicas, todas ellas con tipos marginales máximos inferiores al 3,5% previsto en el ITSGF para el tramo de patrimonio superior a 10 millones de euros. Ocurre así que, **para patrimonios muy relevantes, el nuevo impuesto aumentará la tributación de los contribuyentes de cualquier comunidad.**

Por otra parte, los contribuyentes con patrimonio neto inferior a 3 millones de euros de Madrid, Andalucía y Galicia continuarán aplicando las bonificaciones autonómicas en el IP, sin quedar sujetos al ITSGF.

#### **Entrada en vigor**

Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se **devengue a partir de la fecha de entrada en vigor.**

Por tanto, si la fecha de entrada en vigor que finalmente se establezca en la publicación de la Ley se produce en cualquier momento de 2022, fecha de devengo del ejercicio 2022, el primer ejercicio en el que sería aplicable el impuesto sería 2022, con pago en 2023.

**PARA MAYOR INFORMACION, CONSULTE CON NUESTRO EQUIPO DE PROFESIONALES**