



CIRCULAR FISCAL 1/2023

10 de enero de 2023

IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y OTRAS MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

I. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

El Boletín Oficial del Estado del pasado 28 de diciembre publicó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y se modifican determinadas normas tributarias.

Según menciona el Preámbulo de la Ley, se crea el Impuesto temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante “Impuesto sobre las Grandes Fortunas”) que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, con el objeto de gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000€.

La finalidad del nuevo impuesto es doble: por un lado tiene una finalidad recaudatoria a fin de exigir en el contexto actual de crisis energética e inflación un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica y por otro armonizadora con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas.

Como es sabido, este impuesto ha suscitado muchas críticas principalmente por: (i) la forma en que se ha aprobado a través de una enmienda presentada durante el mes de noviembre en la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley para el establecimiento de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito, sin periodo de información pública, (ii) por la falta de coordinación con las Comunidades Autónomas y (iii) por su creación a final del año 2022, con efectos del propio ejercicio 2022, sin conceder a los contribuyentes un margen de tiempo razonable para tomar decisiones o bien reorganizar su patrimonio.

El Impuesto sobre 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, base imponible y liquidable, devengo, tipo de gravamen así como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental radica en el hecho imponible que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000€.

Las principales características del nuevo impuesto son las siguientes:

1. Naturaleza y objeto del Impuesto.

El Impuesto sobre las Grandes Fortunas es un impuesto directo, de 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€.

2. Ámbito territorial

El nuevo impuesto se aplicará 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 y Convenios Internacionales. El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

3. Hecho imponible

Constituye el hecho imponible la titularidad por el sujeto pasivo de un patrimonio neto superior a 3.000.000€.

Se presumirá 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.

4. Bienes y derechos exentos

Están exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, se mantienen a los efectos de este impuesto las siguientes exenciones:

- ✓ Participación en empresas familiares.
- ✓ Objetos de arte y antigüedades que no excedan de los importes establecidos en la Ley de Patrimonio histórico.
- ✓ Bienes integrantes del Patrimonio histórico.

5. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de este impuesto son los siguientes:

- ✓ Personas físicas residentes en territorio español sujetas por obligación personal que posean un patrimonio neto mundial superior a 3.000.000€.
- ✓ Personas físicas no residentes en territorio español sujetas por obligación real que posean un patrimonio neto situado en España o que pueda ejercitarse en España superior a 3.000.000€, sin perjuicio de lo dispuesto en materia del Impuesto sobre el Patrimonio en el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición.
- ✓ Personas físicas residentes en territorio español acogidas al régimen fiscal especial de Impatriados, previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF (régimen conocido como “Ley Beckham”) sujetas por obligación real que posean un patrimonio neto situado en España o que pueda ejercitarse en España superior a 3.000.000€.

6. Representantes de los sujetos pasivos no residentes

Los sujetos pasivos del impuesto que no sean residentes en la Unión Europea están obligados a nombrar un representante, persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria antes del fin del plazo de declaración.

7. Devengo y presentación de la declaración

El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

La forma, plazo y modelo de declaración están pendientes de aprobación.

8. Vigencia

En principio, este impuesto aplicará de forma temporal para los ejercicios 2022 y 2023. En consecuencia, afectará a las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio a presentar en junio de 2023 y 2024.

9. Base imponible y base liquidable

La base imponible será el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo. Para determinar la base imponible serán de aplicación las reglas contenidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las personas físicas residentes en territorio español sujetas por obligación personal aplicarán una reducción adicional en concepto de mínimo exento de 700.000€, por tanto en este caso el importe exento del Impuesto será 3.700.000€.

10. Cuota íntegra

La base liquidable del impuesto se gravará a los tipos de la siguiente escala:

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

11. Límite de la cuota íntegra

En el caso de personas físicas residentes en territorio español sujetas por obligación personal, la cuota íntegra de este impuesto junto con las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio no podrá exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF (límite conocido como “escudo fiscal”).

En caso de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el citado límite del 60%, se reducirá la cuota del Impuesto sobre las Grandes Fortunas hasta alcanzar el citado límite, sin que la reducción pueda exceder del 80%. Por tanto, al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, se establece una cuota mínima no reducible equivalente al 20% de la cuota íntegra del propio Impuesto sobre Grandes Fortunas.

Cabe destacar que a las personas físicas no residentes en territorio español y aquellas acogidas al régimen de impatriados (Ley Beckham) no les resulta de aplicación este límite del 60% de la base imponible del IRPF.

A efectos de calcular este límite, resultan de aplicación las reglas sobre el límite de la cuota íntegra previstas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es:

- No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro del IRPF derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, ni la parte de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a dicha parte de la base imponible del ahorro.

- No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que por su naturaleza o destino no sean susceptibles de generar rendimientos gravados por la Ley del IRPF (bienes improductivos).

Por último, cabe mencionar que según la redacción actual de la Ley, el cálculo del límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre las Grandes Fortunas se realiza partiendo de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, que no coincide con la cuota bonificada en aquellas Comunidades Autónomas que tienen bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio (Madrid y Andalucía al 100% en 2022 y Galicia al 25% en 2022 y al 50% en 2023).

Ello va a suponer que los contribuyentes residentes en estas Comunidades Autónomas que apliquen este límite, tributen por una cuantía inferior en el Impuesto sobre las Grandes Fortunas a la que correspondería de realizar el cálculo del citado límite partiendo de la cuota bonificada del Impuesto sobre el Patrimonio.

12. Impuestos satisfechos en el extranjero

Las personas físicas residentes en territorio español sujetas por obligación personal podrán aplicar la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los mismos términos que en el Impuesto sobre el Patrimonio.

13. Deducción de la cuota a ingresar del Impuesto sobre el Patrimonio

Una vez calculada la cuota del Impuesto sobre las Grandes Fortunas según lo indicado anteriormente, el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio efectivamente satisfecha. Por tanto, las Comunidades Autónomas más afectadas por este nuevo Impuesto son aquellas que tienen bonificado al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio como Madrid y Andalucía.

II. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO ESTATAL

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introduce una modificación importante en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que afecta a las personas físicas no residentes que poseen inmuebles en España de forma indirecta a través de sociedades no residentes.

La Dirección General de Tributos había confirmado recientemente a través de diversas consultas que los no residentes no quedaban sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio por los inmuebles situados en España que tuvieran de forma indirecta a través de sociedades no residentes (consulta V1947/2022 de 13 de septiembre de 2022, consulta V2646/2021 de 3 de noviembre de 2021, consulta V2070/2021 de 9 de julio de 2021).

No obstante, con efectos desde el ejercicio 2022, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Tal como menciona el Preámbulo de la Ley, el objetivo de la modificación es *“gravar las participaciones accionariales en entidades no residentes con activos inmobiliarios subyacentes radicados en España, corrigiendo así una discriminación injustificada respecto del residente, por cuanto el no residente, por el hecho de interponer una persona jurídica no residente, elude el gravamen del citado impuesto.”*

Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha del devengo del impuesto.

En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que determina la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración y el precio o valor de adquisición.

La nueva regulación establece que *“el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo”*. Entendemos que el Impuesto sobre el Patrimonio solo se exigirá por el valor de las acciones o participaciones de la sociedad no residente que proporcionalmente corresponda al de los bienes inmuebles radicados en España y no por todo el valor de las participaciones accionariales que se consideran *“situadas”* en España tras la citada modificación y que pueden tener inmuebles o activos en otros países.

Someter a tributación la totalidad del valor de las participaciones accionariales que se consideran *“situadas”* en España se apartaría de la finalidad de la modificación mencionada en el Preámbulo de la Ley. No obstante, dado que caben distintas interpretaciones, habrá que ver cómo evoluciona la interpretación de este punto y su aplicación práctica por parte de la Administración tributaria.

Por último, cabe destacar que la modificación afecta a todos los inmuebles situados en España, con independencia de si están afectos o no a actividades económicas. En consecuencia, centros comerciales o instalaciones hoteleras propiedad de personas físicas no residentes de forma indirecta a través de sociedades a su vez no residentes entran dentro del supuesto y por tanto quedan sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio.

Dado que este punto puede resultar muy controvertido, habrá que ver también cómo evoluciona su interpretación en el futuro.

III. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN CATALUÑA

El pasado 22 de diciembre se publicó en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya el Decreto Ley 16/2022 por el que se modifica la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio en Cataluña con efectos desde el 23 de diciembre y que por tanto, afecta al Impuesto sobre el Patrimonio de 2022.

Según menciona la Exposición de motivos se introduce un último tramo a la tarifa del impuesto en atención a la creación por el Estado del Impuesto sobre las Grandes Fortunas y con la finalidad de que los ingresos derivados del mayor esfuerzo fiscal de los contribuyentes catalanes que supone la creación de este tributo estatal permanezcan en Cataluña.

Con el objeto de acompasar el tipo máximo aplicable en Cataluña con el tipo máximo del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, se ha añadido un nuevo tramo a la escala de gravamen y el patrimonio neto a partir de 20.000.000€ tributará al tipo del 3,48%.

Hasta ahora el tipo máximo aplicable en Cataluña a partir de una base imponible de 10.695.996,06€ era el 2,75%.

En principio, este nuevo tramo aplicará de forma temporal los ejercicios 2022 y 2023, los mismos ejercicios en que será de aplicación el Impuesto sobre las Grandes Fortunas.

Departamento Tributario

Personas de contacto:

Elena Morales - email: elena.morales@ortega-condomines.com

Javier Grávalos - email: jgravalos@ortega-condomines.com