



ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

En una enmienda a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (122/000247) se propone regular el denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Impuesto de Solidaridad).

Este nuevo impuesto, es un tributo directo, personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que gravará el patrimonio neto por encima de 3.000.000 euros y que se aplicará en todo el territorio nacional (sin perjuicio de los regímenes forales vasco y navarro)

Es un impuesto estatal y las Comunidades Autónomas no tiene competencias para modificar el mismo

Su configuración es muy sencilla, se aplican las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio de acuerdo con la ley estatal, esto es, sujeto pasivo, devengo del impuesto, exenciones, deducción de impuestos pagados en el extranjero, nombramiento de representante para no residentes, etc pero con las siguientes consideraciones

En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros. En la actualidad, en el Impuesto sobre el Patrimonio, algunas Comunidades Autónomas han modificado este límite para aumentarlo o para reducirlo

Se gravará el patrimonio neto, considerando las exenciones, que supere 3.000.000 euros conforme a la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
– Hasta euros	– Euros	– Hasta euros	– 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

Los tipos marginales son los mismos que en la tarifa prevista en la ley estatal del Impuesto Sobre El Patrimonio, si bien en el impuesto de Solidaridad no tributan los tres primeros millones de base liquidable

Se aplica un límite conjunto, ya existente en el Impuesto sobre el Patrimonio de forma que las cuotas íntegras del IRPF , del Impuesto sobre el Patrimonio y del impuesto sobre Solidaridad no puede superar el 60% de la base imponible del IRPF, sin que la reducción pueda superar el 80% de la cuota del impuesto de Solidaridad previa a dicha reducción. Es la misma regla que ya existe en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero lógicamente considerando también el Impuesto de Solidaridad

De la cuota resultante del Impuesto de Solidaridad se deducirá la cuota del Impuesto sobre Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y se exigirá mediante autoliquidación, **que se deberá presentar únicamente cuando resulte cuota a ingresar.**

El plazo de declaración se regulará por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Se prevé que el impuesto se aplique en los dos primeros ejercicios que se devenguen desde la entrada en vigor de la norma por lo que probablemente el impuesto podría ser aplicable ya en relación con el patrimonio de 2022, aunque todo dependerá de la fecha de entrada en vigor.

Por lo tanto, podemos extraer las siguientes conclusiones, con el texto que se conoce en estos momentos.

Con excepción de País Vasco y Navarra, que dependerá de una normativa posterior, en aquellas Comunidades Autónomas en las que exista una bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio, en principio la cuota del Impuesto de Solidaridad resultará a ingresar. Se trataría básicamente de las comunidades de Madrid, Andalucía y Galicia.

En aquellas Comunidades Autónomas en que la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio sea inferior a la que correspondería en el Impuesto sobre Solidaridad, también resultará una cuota a ingresar. La mayoría de las Comunidades Autónomas mantienen una tarifa del impuesto sobre el Patrimonio igual o cercana a la estatal. Sin embargo en otras Comunidades, únicamente por la diferencia de tipos de ambos impuestos resultará a ingresar.

Por ejemplo, en Cataluña a partir de un valor de los bienes y derechos de 18 millones de euros, la cuota del Impuesto de Solidaridad resultará a ingresar. En Asturias 25 millones, en Cantabria 60 millones y en Murcia 55 millones.

Sin duda, los más afectados serán los contribuyentes de las Comunidades Autónomas que gozan de importantes bonificaciones, por ejemplo Madrid y Andalucía con una bonificación del 100%.

Dentro de este grupo de contribuyentes, pueden darse situaciones en que determinados activos que podían haber estado exentos aplicando las normas estatales del Impuesto sobre el Patrimonio, no cumplan estas condiciones simplemente porque al gozar en su Comunidad de una bonificación que determinaba que no existía cuota del impuesto, los contribuyentes se relajaron en el cumplimiento de estas condiciones. Por ejemplo, en la exención por la tenencia de activos empresariales o de acciones o participaciones sociales de entidades con actividad económica, se exige que la renta de estas actividades económicas o del ejercicio de cargos de dirección en las entidades recaiga sobre unos determinados miembros del grupo familiar y que además supere el 50% de sus rentas derivadas de actividad económica o de trabajo.

En el supuesto de sociedades de actividad de arrendamiento de inmuebles, también se exige, para poder aplicar este beneficio fiscal, que la sociedad cuente con una estructura empresarial, básicamente, una persona empleada con unas determinadas condiciones.

En estas Comunidades Autónomas, algunos contribuyentes, al no tener que satisfacer el impuesto con motivo de la bonificación establecida en la normativa de su Comunidad, pueden haberse relajado en el cumplimiento de estas condiciones, y ya no tienen opción de cumplirlas en el ejercicio 2022, si bien las noticias sobre la uniformidad a nivel estatal de este impuesto, llevó a muchos contribuyentes a verificar el cumplimiento de las condiciones previstas en la ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Es previsible que estas Comunidades Autónomas con importantes bonificaciones pueden decidir eliminarlas, ya que la cuota del Impuesto de Solidaridad es un recurso del Estado y no de la Comunidad Autónoma. Si estas comunidades restablecen el impuesto, por lo menos la cuota pagada por sus contribuyentes será un recurso de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Ya existen rumores de que un eventual restablecimiento del impuesto en estas Comunidades podía venir acompañado de una deducción en el Impuesto sobre la Renta, deducción vinculada de alguna forma a este nuevo impuesto, a fin de, cuanto menos, atemperar el efecto del Impuesto de Solidaridad sobre estos contribuyentes. Habrá que esperar qué decisión tomará cada Comunidad Autónoma afectada por el Impuesto de Solidaridad.

Es un impuesto que podría estar afectado por inconstitucionalidad, ya que existe el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas reconocido en el art. 156 de nuestra Constitución. Sin embargo, se objeta que el impuesto de Solidaridad no limita los recursos de la Comunidad Autónoma, de hecho, las Comunidades Autónomas continuarán percibiendo el Impuesto sobre el Patrimonio igual que antes de la existencia de este nuevo impuesto. Además el artículo 133.2 CE señala que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; y el propio artículo 156 CE recoge el principio de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles

También se argumenta que el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas puede verse comprometido por este nuevo impuesto, no tanto por las cuotas dejadas de ingresar por el impuesto patrimonial como por el efecto que puede tener este nuevo impuesto sobre otros tributos. El ejemplo más claro puede consistir en que el restablecimiento del impuesto patrimonial, directa o indirectamente a través del Impuesto de

Solidaridad, puede provocar que algunos contribuyentes decidan situar su residencia en otro país o en otra Comunidad Autónoma lo que afectaría a los recursos derivados del Impuesto sobre la Renta de la Comunidad que pierda al contribuyente.

Se argumenta que el nuevo impuesto no puede ser establecido a través de una enmienda de una ley que inicialmente iba destinada a desarrollar otras cuestiones o incluso otros tributos. Sin embargo la STC 59/2015, de 18 de marzo, ha establecido que era conforme a nuestra Carta Magna incluir la regulación de un tributo a través de enmiendas en una ley que se esté tramitando parlamentariamente, siempre que exista una conexión suficiente con la norma enmendada.

Se plantea también un supuesto de retroactividad, ya que los contribuyentes no conocían al comienzo del período impositivo, el 1 de enero de 2022, las condiciones del nuevo tributo. Ya hemos mencionado la problemática de posibles activos que podían haber constituido activos cuyo valor se encontraría exento del impuesto patrimonial y de solidaridad, si el obligado tributario hubiera conocido las condiciones del impuesto a comienzo de ejercicio. Sin embargo la STC 182/1997, de 28 de octubre, entre muchas otras, permite la aprobación de medidas fiscales a lo largo de un periodo impositivo no concluido y antes del devengo del respectivo tributo, devengo que normalmente se produce el 31 de diciembre de cada año. Es lo que se conoce como retroactividad en grado medio o impropia, retroactividad aceptada por el Tribunal Constitucional.

Para finalizar, también se objeta que se está creando un tributo con una ley ordinaria. El artículo 157 de la Constitución Española establece que las competencias financieras entre Estado y Comunidades Autónomas debe estar regulado por una ley orgánica. En España, esto se encuentra regulado por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y podría entenderse que la creación del Impuesto de Solidaridad debería haberse realizado a través de una modificación de esta ley.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.