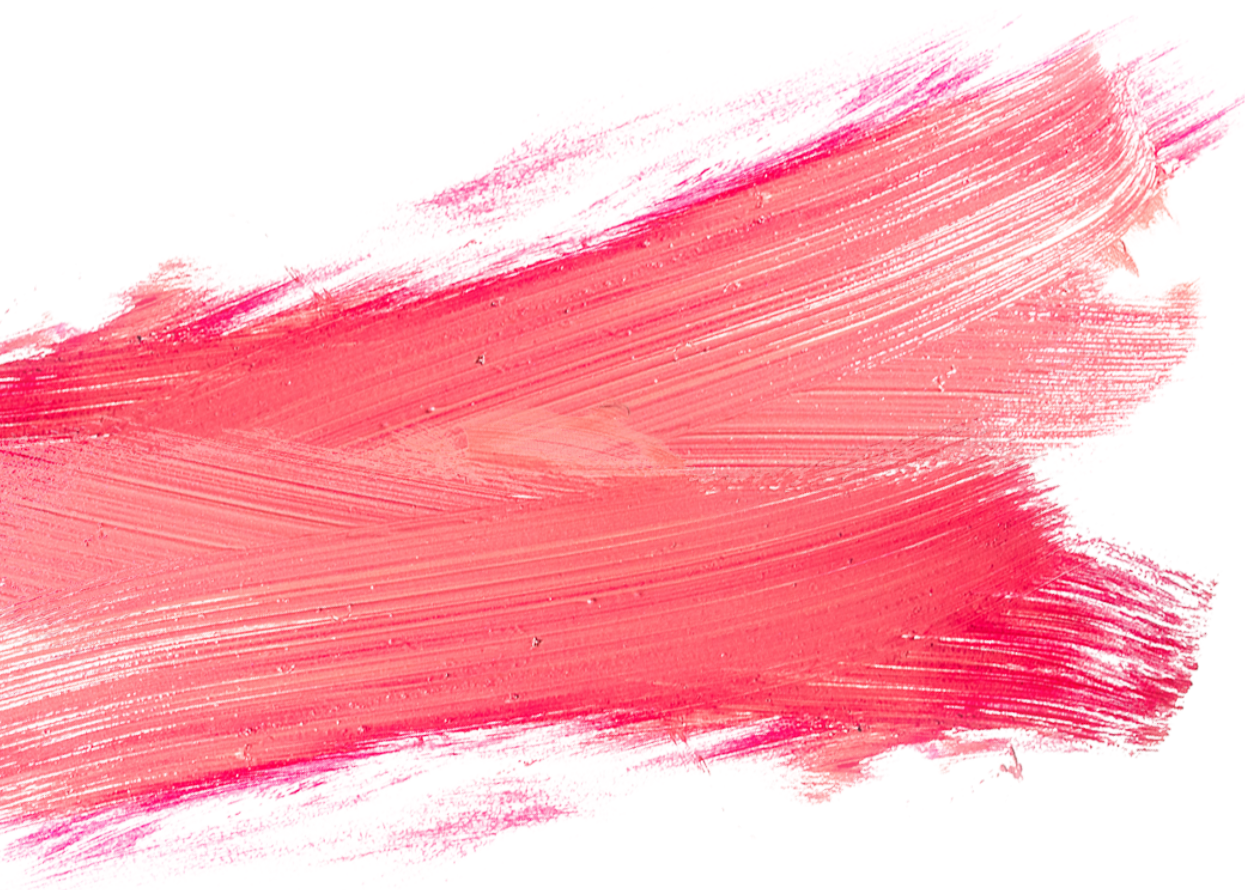


arttax
& legal
ABOGADOS

NOTA TRIBUTARIA

Nº 1 | Noviembre | 2022



Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas y otras modificaciones en la fiscalidad patrimonial y en las deducciones previstas para el sector cultural y artístico

I. INTRODUCCIÓN

El pasado jueves 24 de noviembre de 2022, se aprobó por el Congreso de los Diputados la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (la “Proposición de Ley”).

De entre las medidas que se pretenden introducir en nuestro Ordenamiento jurídico con esta Proposición de Ley, nos interesa, por su importancia, abordar a continuación el análisis de las siguientes novedades: (i) la creación de un nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (“ITSGF”); (ii) la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“Ley del IP”), con el fin de habilitar la potestad de gravamen sobre las participaciones accionariales en entidades no residentes con sustrato inmobiliario en territorio español; y, (iii) la modificación de ciertos aspectos concernientes a los incentivos fiscales previstos para el sector cultural y artístico en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“Ley del IS”).

No obstante, debemos advertir que el texto aprobado por el Congreso de los Diputados no es aún el definitivo en tanto, en el seno de su tramitación parlamentaria, podría ser objeto de eventuales modificaciones.

II. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS

A continuación se abordan los aspectos del impuesto que, a juicio del Despacho, se consideran más relevantes:

• Configuración del impuesto

El Impuesto se configura como un tributo estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (“CCAA”), de carácter directo y naturaleza personal, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”), con el objeto de gravar - con una cuota adicional- los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3 millones de euros.

• Finalidad del impuesto

Si ya existe el IP: ¿Por qué surge esta nueva figura impositiva?

Surge, sencillamente, por una doble finalidad: (i) recaudatoria: a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica; como, (ii) armonizadora: con el objetivo de disminuir las diferencias de trato existentes entre los contribuyentes residentes en aquellas CCAA en las que se ha desfiscalizado total o parcialmente el IP (entre otras, la Comunidad de Madrid y Andalucía) de la de los contribuyentes residentes en aquellas otras CCAA en las que no se ha optado -dentro de las competencias normativas que pudieran haber ejercido- por reducir la tributación por dicho impuesto.

• Construcción del impuesto

Tal y como se tiene prevista esta nueva figura impositiva, podríamos decir que coincide miméticamente con la mayoría de los aspectos esenciales del IP. Nos referimos a los siguientes aspectos: a su ámbito territorial, exenciones (entre ellas, las de “Empresa familiar” y “Vivienda habitual”), sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo, escala de gravámenes y límite de la cuota íntegra (conocido este último como

“límite conjunto” o “pinza renta-patrimonio”). Por tanto, la diferencia fundamental residiría en el hecho imponible, que gravaría solo a aquellos patrimonios netos que superaran los 3 millones de euros. O más bien, de aquellos patrimonios netos que por obligación personal poseyeran un valor superior a 3.700.000 euros, dado que se tiene previsto un mínimo exento de 700.000 euros como en el IP.

Asimismo, se prevé que, con la finalidad de que no se produzca una doble imposición entre esta nueva figura impositiva y el IP, la cuota que efectivamente se pudiera ver satisfecha por este último se pueda deducir en la cuota del ITSGF.

● Vigencia y alcance temporal del impuesto

El ITSGF se concibe como un tributo temporal aplicable durante los dos primeros ejercicios en los que, a partir de su entrada en vigor, se produzca su devengo. No obstante, el texto aprobado por el Congreso de los Diputados, prevé que, transcurrido dicho término, el Gobierno pueda efectuar una evaluación sobre los resultados del mismo a los efectos de proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión.

En caso de que la norma salga adelante en todas sus fases parlamentarias y se publique en el Boletín Oficial del Estado (“BOE”) antes del 31 de diciembre de 2022, tal y como el Gobierno de Coalición pretende, el primer devengo de este nuevo impuesto se produciría en dicha fecha.

● Contribuyentes que potencialmente podrían verse afectados por el impuesto

De acuerdo con lo anterior, el ITSGF podría tener incidencia en aquellos contribuyentes que residan en aquellas CCAA que, habiendo ejercido sus competencias normativas conferidas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, hayan aprobado mínimos exentos (distintos al previsto en la Ley del IP de 700.000 euros), escalas de gravámenes y bonificaciones propias.

Para su mejor identificación, a continuación se proyecta mediante un mapa de España aquellas CCAA que, habiendo ejercido sus competencias normativas cedidas, hayan reducido total o parcialmente la tributación en el IP:



- CA Madrid: resulta aplicable una bonificación autonómica del 100% sobre la cuota del IP.
- CA Andalucía: resulta aplicable una bonificación autonómica del 100% sobre la cuota del IP.
- CA Galicia: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 2,5%. y una bonificación autonómica del 25% sobre la cuota del IP.
- CA Asturias: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 3%.
- CA Cantabria: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 3,03%.
- CA Islas Baleares: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 3,45%.
- CA Cataluña: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 2,75%.
- CA Murcia: resulta aplicable un tipo marginal máximo del 3%.

Por último, advertir que, en principio, este nuevo impuesto no afectará al País Vasco ni a Navarra, aunque bien es cierto que en el texto se prevé que se promoverá la adaptación de su respectiva normativa al mismo.

● Posibles líneas de actuación

A la vista de esta nueva figura impositiva, desde del Despacho se recomienda, entre otras:

- realizar un estudio de la situación patrimonial de cada caso, analizando el patrimonio afectado y las posibles exenciones y deducciones que, en su caso, pudieran resultar aplicables, así como la incidencia que pudiera tener el límite conjunto de tributación IRPF, IP, e ITSGF con el fin de poder amortiguar su impacto y mitigar su coste;

- ii) en particular, una revisión profunda y exhaustiva de los requisitos que resultan necesarios para poder acceder a los beneficios fiscales de “Empresa familiar” en el IP y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”), que son los mismos que los previstos en el ITSGF, así como el alcance objetivo o porcentaje de exención (en el IP o ITSGF) o reducción (en el ISD) aplicable a los mismos. Máxime cuando la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto corresponden a la Administración tributaria del Estado (y no a las Administraciones de las CCAA como ocurre con el IP); y,
- iii) valorar una posible impugnación de la autoliquidación que, en su caso, se tuviere que presentar con el fin de evitar que una eventual declaración de inconstitucionalidad (dado la alta litigiosidad entendemos se suscitará en torno a este nuevo impuesto) pudiera limitar sus efectos.

III. OTROS CAMBIOS EN LA FISCALIDAD PATRIMONIAL

Asimismo, mediante esta Proposición de Ley, se prevé introducir la tributación de los no residentes que posean inmuebles en España directa o indirectamente, a través de una o varias sociedades.

● Contextualización

El actual artículo 5 de la Ley del IP establece que las personas físicas no residentes están sujetas al IP en la medida que dispongan de bienes o derechos que estén situados, puedan ejercerse o deban de cumplirse en territorio español.

Sin embargo, tanto la doctrina administrativa como judicial mayoritaria han venido confirmando que no se encontraría sujeto por obligación real el contribuyente titular de participaciones en una entidad no residente que, a su vez, posea de forma directa o indirecta bienes inmuebles situados en territorio español.

El motivo: que al considerarse las participaciones poseídas por un no residente como bienes muebles radicados fuera de España, éstas no podían (ni pueden) resultar realizables o ejercitables en España en tanto la normativa interna española no preveía (ni prevé) expresamente la potestad para gravar la titularidad de valores extranjeros propiedad de no residentes aunque su activo estuviera constituido en, al menos, el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Consecuentemente, los contribuyentes no residentes no se pueden ver afectados por el IP respecto de los bienes inmuebles situados en España que se tengan, de forma directa o indirecta, a través de una sociedad no residente, pese a que algunos Convenios para evitar la Doble Imposición permitieran a España gravar la titularidad de dichas participaciones.

● Modificaciones que se proponen en la Ley del IP

A la vista de los antecedentes expuestos, se prevé que se introduzca esa potestad de gravamen sobre los valores representativos de entidades, 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. Consecuentemente, y salvo que esta modificación propuesta en la normativa del IP se pueda ver matizada en su tramitación parlamentaria, se sujetará al IP de forma íntegra las participaciones en la entidad no residente en tanto se vea cumplido el test del activo por bienes inmuebles situados en territorio español (aunque el restante porcentaje del activo no se encuentre y/o se pueda ejercer en España).

A los efectos de realizar el cómputo del 50%, se establece que los valores netos contables de los activos contabilizados se sustituirán por su valor de mercado a la fecha del devengo del impuesto y, en el caso de los bienes inmuebles, se establece que su valor neto contable se sustituirá por el valor que resulte de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del IP (esto es, por el mayor de los tres siguientes: (i) el valor catastral, (ii) el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos y (iii) el precio, contraprestación o valor de la adquisición).

Asimismo, hemos de advertir que, aunque esta modificación solo se tenga prevista incluirse en la Ley del IP, cabría entender que también afectaría al ITSGF dado que dicho impuesto se remite en bloque a la regulación del sujeto pasivo en el IP.

Por último, en lo que respecta a su entrada en vigor, la Proposición de Ley no contempla una específica en cuestión, por lo que resultará de aplicación la entrada en vigor prevista con carácter general. Así las cosas, que si la Proposición de Ley fuese publicada en el BOE con anterioridad al 31 de diciembre de 2022, sus efectos ya se producirán en la declaración del IP y el ITSGF del año 2022.

IV. OTRAS MODIFICACIONES EN LAS DEDUCCIONES PREVISTAS PARA EL SECTOR CULTURAL Y ARTÍSTICO

Con la aprobación por parte del Congreso de los Diputados de la Proposición de Ley, se ha introducido una previsión para modificar los artículos 36 y 39 de la Ley del IS.

Por un lado, se pretende modificar el artículo 36 de la Ley del IS con el objetivo de incrementar los límites de las deducciones relativas a la producción cinematográfica y de series audiovisuales españolas y extranjeras, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023.

Y, por otro, se tiene previsto modificar las condiciones del “contrato de financiación” que se introdujo con motivo de la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021 mediante el artículo 39.7 de la Ley del IS, con el fin de que el contribuyente pudiera participar de manera directa en la financiación de las producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos, de series audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (y, a su vez, pudiera acceder a las deducciones previstas en los artículos 36.1 y 36.3 de la Ley del IS), sin necesidad de que la inversión se estructurase mediante una Agrupación de Interés Económico (AIE).

En particular, se prevé, entre otras, que el contribuyente que participe mediante el “contrato de financiación” pueda aplicarse la deducción, por los costes incurridos: (i) en cualquier fase de la producción, ya sean previos o posteriores al momento en que se efectúen las aportaciones por parte del productor; y, (ii) con el límite conjunto del 25 por ciento de su cuota íntegra, salvo que el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la Ley del IS fuese igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, que, en tal caso, dicho límite podría elevarse al 50% de su cuota íntegra.



CONTACTOS



Carlos Romero Plaza

 (+34) 963 524 120


 carlos@arttax.es

Linked 



Laura Campanón Galiana

 (+34) 963 524 120

 laura@arttax.es

Linked 



Santiago Montilla Ripoll

 (+34) 963 524 120

 santiago@arttax.es

Linked 



Mario Cevallos-Zúñiga Ordóñez

 (+34) 963 524 120

 mario@arttax.es

Linked 

Esta Nota Tributaria contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© Arttax & Legal Abogados, noviembre de 2022

Arttax & Legal Abogados
Roger de Lauria, 19, 2ª Planta
46002 Valencia (España)