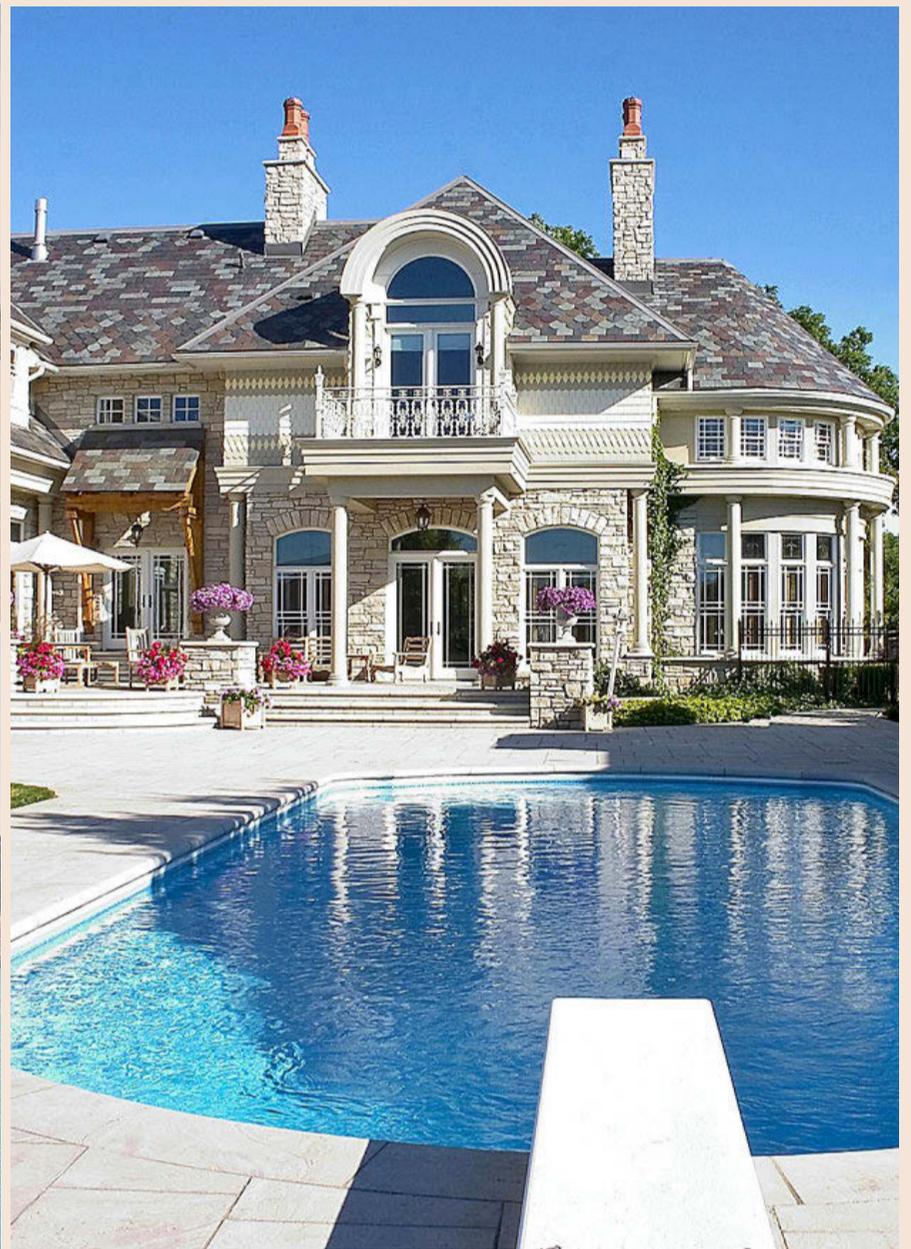


# Expansión fin de semana



Fotos: Dreamstime

# 80 claves del impuesto a las grandes fortunas

Manual práctico para la liquidación que arranca el 1 de julio

Están obligados a pagar el nuevo impuesto los patrimonios de más de tres millones de euros, con un mínimo exento de 700.000. Los primeros 300.000 euros de la vivienda habitual no cuentan para el cálculo.



Fotos: Dreamstime

## Introducción

El 29 de diciembre de 2022 se introdujo una nueva figura impositiva en nuestro sistema tributario.

Se trata del controvertido y cuestionado **Impuesto Temporal a la Solidaridad de las Grandes Fortunas**, (en adelante ITSGF), que fue creado por el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, 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.

Este nuevo impuesto, nace con dos finalidades principales. La primera de ellas, **augmentar la recaudación**, aunque durante 2022 se han superado todos los registros históricos de recaudación tributaria. Y es que en tiempos de crisis energética y de inflación, en base a la solidaridad, se exige un mayor esfuerzo a quienes disponen de mayor capacidad económica. La segunda finalidad es **armonizadora**, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas autonomía que han bonificado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las comunidades en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.

Tras la aprobación el día 12 de junio de la Orden Ministerial que aprueba el modelo de declaración (modelo 718), se puede decir que la finalidad recaudadora y armonizadora del impuesto ha quedado en entredicho, ya que, a la hora de determinar el cálculo del límite de cuota íntegra, se tomarán las cuotas íntegras del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que supondrá un beneficio para los contribuyentes en los casos que tenga que operar el mencionado límite y, por tanto, una menor recaudación para el Estado.

El próximo **1 de julio se abre el**

**plazo de presentación** de este nuevo impuesto temporal, nacido con visos de inconstitucionalidad, que será de aplicación exclusivamente para los ejercicios 2022 y 2023 y cuya estructura y configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien también presenta ciertas particularidades.

A continuación, se recoge una relación de preguntas y respuestas que pretende dilucidar cualquier duda que le pudiera surgir al contribuyente en la presentación de la primera declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2022.

## Naturaleza del impuesto

### 1 ¿Qué es el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

El ITSGF es un tributo de carácter 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 de euros. Es un impuesto periódico, ya que su hecho imponible se reitera en el tiempo y es progresivo, puesto que su tipo de gravamen aumenta a medida que aumenta el nivel de patrimonio.

### 2 ¿Este impuesto nace con finalidad de permanecer en el tiempo indefinidamente?

El impuesto tiene carácter temporal, aunque revisable. Resultará de aplicación en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor, es decir, ejercicios 2022 y 2023. Si bien, la normativa que lo regula contempla la posibilidad de que al término de su periodo de vigencia puedan evaluarse los resultados de su aplicación y proponerse, en su caso, su mantenimiento o suspensión.

Además, el impuesto ha sido **objeto de recurso de inconstitucionalidad** por parte de la Asamblea de Madrid, por el Consejo de Gobierno de

la Comunidad de Madrid, por el Consejo de Gobierno de Andalucía, por la Xunta de Galicia y por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por lo que el futuro de este impuesto no solo estará condicionado por la evolución política, sino también por la resolución que a día de hoy el Tribunal Constitucional tiene pendiente a estos cinco recursos interpuestos contra el tributo.

## Ámbito territorial

### 3 ¿Dónde se aplica el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

El impuesto es de aplicación en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concerto y Convenio Económico vigentes en el País Vasco y Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Además, se prevé expresamente que no podrá ser objeto de cesión a las comunidades autónomas.

## Sujetos pasivos

### 4 ¿Quiénes son sujetos pasivos del impuesto?

Son sujetos pasivos del ITSGF, y en los mismos términos, quienes lo sean en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

Es decir, son sujetos pasivos del impuesto solo las personas físicas. Por tanto, se excluyen, las entidades jurídicas y los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT.

Cada persona es gravada con independencia de cualquier otra persona o entidad, siendo la única fórmula de tributación, la individual.

### 5 ¿Quiénes tienen que tributar por obligación personal en este impuesto?

La obligación personal es la modalidad normal de aplicación del impuesto. Tributan por obligación personal las personas físicas, españolas o extranjeras, que tengan su residencia habitual en territorio español de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estas personas estarán gravadas con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. No obstante, los residentes españoles que pasen a tener su residencia en otro país pueden optar por continuar tributando del mismo modo en España presentando la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hayan perdido su condición de residentes.

### 6 ¿Quiénes tienen que tributar por obligación real en este impuesto?

Tributan por obligación real las personas físicas que no tengan su residencia habitual en territorio español según los criterios del IRPF, por los bienes y derechos de los que sea titular cuando estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. En este caso, el ITSGF se exige exclusivamente por estos bienes o derechos.

### 7 Una persona física residente fiscal en Barbuda es titular de bienes varios inmuebles situados en España cuyo valor de adquisición supera los 6.000.000 euros. ¿Debe presentar declaración por el ITSGF? ¿Debe nombrar un representante en relación con las obligaciones de este impuesto? ¿Y si fuera residente fiscal en Islandia?

Sí, deberá presentar declaración del ITSGF por obligación real por los bienes en territorio español. Además, por tratarse de un sujeto pasivo del ITSGF que no es residente en otro Estado miembro de la UE estará obligado a nombrar, antes del fin del plazo de declaración del impuesto,

una persona física o jurídica con residencia en España para que les presente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el ITSGF.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo –que no sean Estado miembro de la Unión Europea, como es el caso de Islandia– esto no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### 8 ¿Tributan en el Impuesto Temporal a la Solidaridad de las Grandes herencias yacentes?

Las herencias yacentes no son sujetos pasivos del impuesto y en la normativa aplicable no se establece la forma de atribuir a los herederos los bienes y derechos que la forman. Por lo tanto, cuando la herencia sea aceptada, los herederos tendrán que hacer declaraciones complementarias a los ejercicios transcurridos desde el fallecimiento del causante, ya que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento de la persona de quien se hereda.

### 9 Un ciudadano finlandés se traslada a España en marzo de 2022 para trabajar en una compañía tecnológica, acogiéndose al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, comúnmente conocido como 'Ley Beckham'. ¿Está obligado a presentar el ITSGF por su patrimonio global?

Aquellas personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y

durante los cinco períodos impositivos siguientes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En la regulación del sujeto pasivo del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se indica expresamente que los sujetos pasivos del Impuesto a las grandes fortunas lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP, así los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

**10** Un no residente posee una cartera de fondos de inversión emitidos por entidades no residentes. La cartera de inversión, cuyo importe supera los 4.000.000 euros, es gestionada por una entidad bancaria española. ¿Está sujeto el no residente por obligación real al ITSGF?

Dado que la entidad se ha limitado a una actividad mediadora, y que los productos financieros ni están situados ni pueden ejercerse o cumplirse en territorio español, no procede la tributación por obligación real por parte del no residente, siempre que no existan saldos en dicha entidad por haber sido aplicados en su integridad a la adquisición de tales productos.

## Devengo

**11** ¿Cuándo se produce el devengo del ITSGF?

El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio neto del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

**12** ¿Qué ocurre cuando un contribuyente fallece antes del 31 de diciembre?

El fallecimiento de una persona determina que el impuesto no se devengue en ese ejercicio. El caudal relicto se grava como parte del patrimonio de los herederos o legatarios, pero no del causante.

## Hecho imponible

**13** ¿Cómo sé si tengo obligación de presentar declaración del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

Están obligadas a presentar declaración las personas físicas por obligación personal o real, cuyo patrimo-

nio neto supere el importe de 3.000.000 euros y cuya cuota tributaria calculada de acuerdo con la normativa del impuesto y una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones que procedan, resulte a ingresar.

**14** ¿Qué se entiende por patrimonio neto?

Se entiende por patrimonio neto de las personas físicas el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que sea titular una persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

**15** Una persona física residente fiscal en

España es beneficiaria de un 'trust' revocable que su padre, residente en Venezuela, ha formalizado en el año 2022 y regido por las leyes de Florida. El 'trust' no ostenta ningún activo en España. Los beneficiarios del 'trust' son el 'settlor' mientras esté vivo y tras el fallecimiento de éste lo será su mujer y su hijo. ¿Debe tributar la persona física residente en España por obligación personal por los bienes ostentados por el 'trust'?

Al no reconocer el ordenamiento jurídico español la institución jurídica del *trust*, el *settlor* o *grantor* o constituyente sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al mismo. El beneficiario residente fiscal en España, no debe incluirlos en su declaración del ITSGF, por no ser el titular de estos bienes y, por lo tanto, no formar parte de su patrimonio durante la vida del *settlor*, siempre y cuando no se lleve a cabo una distribución de estos bienes a favor del citado beneficiario, que dé lugar a una transmisión.

## Bienes y derechos exentos

**16** Durante el año 2022 un matrimonio ha iniciado la construcción de la que será su vivienda habitual. El importe invertido hasta el 31 de diciembre de 2022 es de 350.000 euros. ¿Pueden aplicar la exención prevista en el impuesto por importe de 300.000 euros para vivienda habitual?

No, no pueden aplicarse la exención, dado que el inmueble está todavía en construcción, no cumple con los requisitos establecidos en la norma de IRPF para que un inmueble tenga la consideración de vivienda habitual, que no es otro que el contribuyente resida en ella durante un plazo continuado de tres años. Por lo tanto, en este caso, no resultará de aplicación la exención de 300.000 euros en la vivienda en construcción.

**17** Somos un matrimonio casado en régimen de gananciales y nos surgen dudas sobre cómo calcular el valor de la vivienda en la que vivimos a efectos del ITSGF, ¿nos podremos aplicar la exención de 300.000 cada uno?

Para realizar este cálculo, al estar casados en régimen de gananciales, tendrán que dividir el valor de la vivienda a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio entre dos. Si ese importe no excede el importe exento, no tendrán que imputarse nada en la base imponible por la vivienda habitual. Ahora bien, si esa cantidad excediera el importe exento, entonces sí se deberían imputar el valor que correspondiera de la vivienda habitual.

**18** Un contribuyente adquirió conjuntamente con su vivienda habitual dos plazas de garaje, ¿tienen las plazas de garaje la consideración de vivienda habitual y por tanto son susceptibles de beneficiarse de la exención de 300.000 euros prevista en el impuesto?

En este caso hay que remitirse a los criterios del IRPF, en el que se asimilan a vivienda habitual las plazas de garaje adquiridas junto a la vivienda habitual con un máximo de dos, y siempre y cuando: i) se encuentren en el mismo edificio y se entreguen en el mismo momento; ii) se hayan adquirido en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento, y iii) que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Por lo tanto, en su caso esas dos plazas de garaje tendrán la consideración de vivienda habitual y podrán beneficiarse del límite exento de 300.000 euros aplicable a tal efecto.

**19** Un contribuyente es propietario de un bien integrante del Patrimonio histórico español con un alto

valor. ¿Debe incluirlo dentro de los bienes que forman parte de su patrimonio a efectos de la declaración del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas?

No, no debe incluirlo ya que se declaran exentos tanto los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, que figuren inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles al que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, como los bienes de interés cultural calificados como tales por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte e inscritos en el registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención sólo alcanzará a los siguientes bienes inmuebles:

- En Zonas Arqueológicas: los bienes inmuebles incluidos como objetos de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico referido en el art. 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- En sitios o conjuntos históricos: los bienes inmuebles que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y se encuentren incluidos en el Catálogo de protección integral del Reglamento de Planeamiento Urbanístico.

**20** ¿Debe incluirse el ajuar doméstico entre los bienes sujetos al Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas?

No, el ajuar doméstico no debe declararse por considerarse exento. Se entiende por ajuar doméstico los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, si bien quedan excluidos del concepto: i) las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves, que se integran en la base imponible y ii) los objetos de arte y antigüedades.

**21** Un alto directivo de una gran empresa es titular de un plan de pensiones con unos derechos consolidados de cuantía importante. ¿Tiene que tributar por ello en el ITSGF?

Se declaran exentos del impuesto los derechos de contenido económico que correspondan a aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial así como los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.

La razón de ser de esta exención radica en que éstos carecen de valor de mercado hasta que se produzca la contingencia establecida, dada la imposibilidad de rescate o la indisponibilidad de tales derechos. En consecuencia, puesto que las exenciones deben interpretarse restrictivamente, los sistemas alternativos de pensiones no entrarían dentro del ámbito de la exención en tanto en cuanto estuviera contemplada la posibilidad de rescate.

**22** ¿Debe un escritor ganador del premio Planeta incluir dentro de sus bienes tributables por este impuesto los derechos de autor de sus obras literarias? ¿Y en el caso del titular de una patente registrada?

No, no debe incluirlos ya que están exentos del impuesto los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial del autor, mientras permanezcan en su patrimonio.

En el caso de la propiedad industrial se exige que los bienes no estén afectos a actividades empresariales. Si la propiedad industrial (patentes, marcas, inventos) es cedida a terceros, estos deben incluirla en su patrimonio por su valor de adquisición.

Si es el propio inventor quien decide explotar la patente, y la utiliza en el contexto de una actividad empresarial, le son de aplicación las normas y criterios de valoración de esta categoría de actividad.

**23** ¿Qué requisitos se deben cumplir para que las participaciones que posee un contribuyente en una entidad (distinta de Instituciones de Inversión Colectiva) estén exentas de tributar en el Impuesto?

Estarán exentas las participaciones en determinadas entidades, siempre que, a fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 2022) se cumplan los siguientes requisitos:

1º Que la entidad realice una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.



A estos efectos, se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

2º Que la participación del contribuyente en el capital de la entidad sea al menos del 5%, computada de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

En los casos en los que la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas anteriormente indicadas, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma, deberán cumplirse, al menos, en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

3º Que el contribuyente ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad. Se consideran funciones de dirección las del presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

4º Que, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad, el contribuyente perciba una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos netos de trabajo y de actividades económicas correspondientes al ejercicio 2022. A efectos de determinar dicho porcentaje, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas desarrolladas de forma habitual, personal y directa por el contribuyente cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención por este impuesto.

Si se cumplen estos requisitos, la exención alcanza a la totalidad del valor de las participaciones, siempre que la totalidad del patrimonio neto de la entidad se encuentre afecto a la actividad económica desarrollada.

Sin embargo, si en el patrimonio de la entidad existen bienes y derechos no afectos a la actividad económica, solo estará exento el valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la actividad, y el valor total del patrimonio neto de la entidad.

## 24 Siendo un contribuyente que ejerce una actividad empresarial, ¿qué tratamiento tiene en el ITSGF el patrimonio afecto a la actividad desarrollada?

Al igual que en el Impuesto sobre el Patrimonio, el patrimonio empresa-



rial y profesional, es decir, los bienes y derechos de la persona física que sean necesarios para el desarrollo de su actividad están exentos de tributación, siempre que a fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 2022) se cumplieran los siguientes requisitos:

1º Que los bienes y derechos se encuentren afectos al desarrollo de una actividad económica. A estos efectos, se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge.

La exención alcanza también a los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos especificados en la ley.

Por otra parte, si la actividad fuese privativa de un solo cónyuge y utilizase en su desarrollo bienes privativos del cónyuge que no desarrolla la actividad, tales bienes se computarán en el cónyuge no empresario, valorándose de acuerdo con las reglas generales, y no con las específicas de los bienes afectos.

2º Que el contribuyente ejerza la actividad económica de forma habitual, personal y directa, (conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). No obstante, la exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

3º Que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del contribuyente. Se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades mercantiles cuyas participaciones estén exentas (según el punto siguiente) ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan causa de la participación en dichas entidades.

4º Si un mismo contribuyente ejerce más de una actividad económica de modo habitual, personal y directa, se aplicará la exención a los bienes y derechos afectos a todas ellas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

Por lo tanto, la primera y muy importante recomendación es la de revisar que todo los requisitos del artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se cumplen.

A este respecto, conviene precisar que la competencia para comprobar el cumplimiento de los requisitos para aplicar esta exención en lo que al ITSGF se refiere, corresponde al Estado en exclusiva.

## 25 ¿Cómo se determina a los efectos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas la titularidad de los bienes y derechos?

Los elementos patrimoniales se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica que en cada caso sean aplicables y en función de las pruebas que ellos aporten o de las descubiertas por la Administración. En el sentido, resultarán de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la LIP.

## 26 Un contribuyente es titular junto a otros bienes, de una cuenta bancaria de la que es cotitular junto a su madre. El saldo de dicha cuenta a 31 de diciembre de 2022 es de

## 400.000 euros, transferidos desde una cuenta corriente de la que constaba este contribuyente como único titular. ¿Qué importe debe incluir en su declaración del ITSGF?

Los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales). La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, viene determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que debe ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a un tercero.

## 27 ¿Cuál es el esquema de liquidación del Impuesto?

El esquema de liquidación del impuesto es el siguiente:

### ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL ITSGF

(+) Patrimonio bruto (valor total de bienes y derechos no exentos)  
(-) Deudas deducibles

(=) Base imponible (patrimonio neto)  
(-) Reducción por mínimo exento

(=) Base liquidable (patrimonio neto sujeto a gravamen)

(x) Tipos aplicables según escala de gravamen

### (=) Cuota íntegra

(-) Reducción por límite conjunto con el IRPF-IP-ITSGF

(-) Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero

(-) Bonificación Ceuta y Melilla

(-) Deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio

(=) Cuota resultante (a ingresar)

## Base imponible: reglas de valoración de bienes y derechos

### 28 ¿Qué constituye la base imponible del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

La base imponible de este impuesto está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, que se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo 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.

### 29 ¿Qué valor se le atribuye a los bienes inmuebles que deban declararse en el ITSGF?

Tanto los bienes de naturaleza rústica como urbana se valoran por el mayor de los siguientes valores:

- Valor catastral.
- Valor determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (ITP, ISD, ...), por tanto, se ha de tener en cuenta el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario, para los bienes adquiridos a partir del año 2022.
- Precio, contraprestación o valor de adquisición.

### 30 ¿Cómo se valoran los inmuebles que, a la fecha del devengo del impuesto, se encuentren en construcción?

En los casos en los que el inmueble esté en construcción, el valor patrimonial será la suma de las cantidades invertidas en la construcción hasta el 31 de diciembre más el valor del solar.

### 31 ¿Qué conceptos forman parte del valor de adquisición de un inmueble?

El valor de adquisición está formado por el importe real de adquisición el coste de las inversiones y mejoras, así como los gastos (como, por ejemplo, de notaría y registro) y tributos inherentes a la adquisición (como, por ejemplo, el IVA, TPO o la plusvalía municipal), excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

Téngase en cuenta que del valor a declarar no puede deducirse cantidad alguna en concepto de amortización del inmueble, como ocurre en otros impuestos como el IRPF.

### 32 Tengo un derecho de aprovechamiento por turnos sobre un bien inmueble, ¿cómo debo valorarlo a efectos

### del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

Tanto en los casos en los que el derecho esté constituido como derecho real, como en aquellos otros en los que se constituye como contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada (con carácter obligatorio), la valoración será por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.

### 33 Un contribuyente tiene la nuda propiedad sobre un inmueble adquirido por herencia, siendo el usufructo sobre el mismo de su madre, ¿procede su inclusión en la declaración? En caso afirmativo, ¿cómo debe valorarse?

Si, el derecho de nuda propiedad debe formar parte de la base imponible del impuesto y debe valorarse por la diferencia entre el valor total del bien y el valor del usufructo que sobre el mismo se haya constituido.

### 34 El 15 de febrero de 2022 un contribuyente adquirió por herencia un edificio de oficinas, ¿cuál es el importe por el cual debe valorarse en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

Con independencia del valor que se haya asignado a este edificio en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia, la Dirección General del Catastro precisa que **cuando el valor de referencia haya sido base imponible en el tributo que grave la adquisición de un inmueble**, éste se toma en cuenta para aplicar la regla de determinación de la base imponible del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas al que, en su caso, se esté sujeto. Por tanto, el valor de referencia sólo puede afectar a este impuesto en lo que se refiere a inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2022, en ningún caso al patrimonio preexistente.

### 35 Un contribuyente desarrolla su actividad económica en un inmueble propiedad de su cónyuge, con el que está casado en régimen matrimonial de gananciales, siendo este bien privativo del cónyuge que no ejerce la actividad. ¿Debe incluirlo en su declaración?

No, ya que si para el desarrollo de la actividad se dispone de bienes o derechos (locales, maquinaria, etc.) pertenecientes de forma privativa al cónyuge que no ejerce la actividad, este último los computará íntegramente en su declaración, valorándolos de acuerdo con las reglas para bienes y derechos no afectos a la actividad.

### 36 Un contribuyente del ITSGF tiene acciones de Iberdrola a 31 de diciembre de 2022, ¿cómo debe incluirlas en la autoliquidación del impuesto?

Las acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas

(excluidas las Instituciones de Inversión Colectiva), negociadas en mercados organizados se computarán por su valor de negociación media en el cuarto trimestre de cada año, es decir, en el cuarto trimestre de 2022.

En este sentido, conviene tener presente que la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2022, se recoge en la Orden HFP/188/2023, de 27 de febrero.

### 37 ¿Cómo se valoran, a efectos del ITSGF, las participaciones de un fondo de inversión?

Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva (tanto negociadas en mercados organizados como las que no) deben computarse por su valor liquidativo a la fecha de devengo del Impuesto (31 de diciembre), valorando los activos incluidos en el balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones para con terceros.

mercados organizados (excepto las participaciones en el capital social de cooperativas) se valoran a valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que este, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

No obstante, si la sociedad no ha sido auditada o el informe de auditoría no fuese favorable, se tomará el mayor de los siguientes valores:

- Valor nominal.
- Valor teórico resultante del último balance aprobado.
- Valor resultante de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de la entidad en los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (31 de diciembre). Dentro de los beneficios se computarán los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

### 39 ¿Cómo deben valorarse las participaciones en el capital social de cooperativas?

La valoración de las participaciones

en mercados organizados o no.

Dado que las Letras del Tesoro son valores negociados en mercados organizados deben computarse según el valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

### 41 ¿Y si en lugar de Letras del Tesoro fuese titular de otros valores representativos de cesión a terceros de capitales propios no negociados en mercados organizados?

Si son valores no negociados en mercados organizados la valoración de cada uno de estos títulos se realizará por su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

### 42 Una persona física, residente fiscal en Alemania es titular de valores representativos de la

### 43 Un contribuyente es titular a 31 de diciembre de 2022 de una cuenta de bitcoins, ¿debe declararla en la autoliquidación del ITSGF? ¿Cómo se valora?

Sí, las monedas virtuales se consideran bienes inmateriales a efectos fiscales y, aunque no son monedas de curso legal, pueden ser utilizadas como medios de pago. Dado que tienen contenido económico, el contribuyente tendrá que declararlas junto con los demás bienes de los que sea titular.

En cuanto a su valoración, los bitcoins, al igual que cualquier otra criptomoneda, se valora por el precio de mercado en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 2022), es decir, por su equivalente en euros en dicha fecha.

En estos casos, la dificultad para los contribuyentes será determinar en cada caso, cuál es ese valor, en la medida que no existe una referencia o cotización oficial, y cada *exchanger* o plataforma de cambio de estas monedas virtuales puede aplicar un tipo de cambio diferente. Por lo tanto, aconsejamos obtener y guardar medios de prueba que acrediten esa valoración.

### 44 ¿Cómo se valoran los bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales?

La valoración de los bienes y derechos afectos actividades empresariales o profesionales, se centra en las siguientes reglas generales: i) Si existe contabilidad, los bienes y derechos afectos se computan por el valor que resulte de aquella, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible. No obstante, los bienes inmuebles, se valoran en todo caso conforme a sus reglas específicas comentadas anteriormente. En defecto de contabilidad, los elementos se valoran con arreglo a las demás reglas del IP, de acuerdo con su naturaleza.

### 45 ¿Cómo se valoran los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo?

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería, financieras o similares, se computan por el saldo que arrojen a la fecha de devengo, salvo que aquel resulte inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

### 46 ¿Cómo se calcula saldo medio correspondiente al último trimestre del año de los depósitos en cuentas corrientes o de ahorro ya sean a la vista o a plazo, así como de las cuentas de gestión de tesorería, cuentas financieras y similares?

Para su cálculo no se computan los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio o para la cancelación o reducción de deudas.

Cuando el importe de una deuda



Las entidades están obligadas a suministrar a sus socios, asociados o participes un certificado en el que conste la valoración de sus respectivas acciones y participaciones.

### 38 Un contribuyente tenía a 31 de diciembre de 2022 participaciones de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, ¿qué valor debe atribuirle a las mismas a efectos de la declaración del ITSGF, teniendo en cuenta que la entidad no cotiza en bolsa?

Salvo que se trate de participaciones exentas, las acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera otras entidades jurídicas no negociadas en

de los socios o asociados en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

### 40 Un contribuyente es titular a 31 de diciembre de 2022 de Letras del Tesoro, ¿cómo debe computarlas en la autoliquidación del ITSGF?

Las Letras del Tesoro, los bonos, pagarés y demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios se valoran dependiendo de si se trata de valores negociados

participación en los fondos propios de una sociedad colectiva alemana en la que la mayor parte de sus activos consisten en inmuebles situados en territorio español. ¿Debe tributar por el ITSGF como sujeto pasivo por obligación real? ¿Cómo debe calcular la base imponible?

Sí, será sujeto pasivo del impuesto por obligación real y deberá determinar la base imponible de conformidad con lo dispuesto para los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no negociados en mercados organizados, siendo deducibles aquellas deudas que estén reflejadas en el balance de la sociedad.

originada por un préstamo o crédito haya sido objeto de ingreso en el último trimestre del año en alguna de las cuentas anteriores, no se computará para determinar el saldo medio y tampoco se deducirá como tal deuda.

El saldo medio, en el supuesto de que sean varios los titulares de las cuentas, debe prorratearse, para su imputación por igual a cada uno de ellos, salvo que éstos demuestren que se ha establecido otra proporción.

#### 47 ¿Por qué valor se computarán las rentas temporales o vitalicias constituidas por la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles?

Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes o bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización a la fecha de devengo del impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Diferenciando entre:

- Las dinerarias, por su valor de capitalización al 31 de diciembre de cada año, aplicando el interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según la valoración de los usufructos, corresponde a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión, si es temporal.

- Las no dinerarias, capitalizando, al mismo interés, el importe anual del salario mínimo interprofesional y operando como en el caso anterior.

#### 48 Un contribuyente tiene contratado un seguro de vida con una entidad aseguradora? ¿Por qué valor debe computarlo en el impuesto?

Los seguros de vida se computan por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto, a 31 de diciembre de cada año, que aunque reconocido en la póliza correspondiente, debe ser facilitado por la entidad aseguradora. No obstante, en los supuestos en los que el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total, se hará por el valor de provisión matemática en la fecha de devengo en la base imponible del tomador.

En todo caso la declaración del valor del seguro debe ser efectuada por el contratante, aunque el beneficiario sea un tercero.

#### 49 ¿Cómo se valoran los derechos reales de disfrute y nuda propiedad?

Se valoran conforme a los criterios señalados en el ITP y AJD, tomando en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente elemento.

- La valoración del usufructo parte del valor real de los bienes sobre los que se constituye.

- El valor de la nuda propiedad se computa por la diferencia entre el valor del usufructo y el de los bienes.



Hay que diferenciar entre usufructo temporal o vitalicio:

- El usufructo temporal se valorará aplicando un 2% al valor del bien objeto del usufructo por cada período de 1 año que reste de usufructo al 31 de diciembre, sin que el porcentaje exceda del 70%.

- Si el usufructo es vitalicio se valorarán el 70% del valor del bien cuando el usufructuario sea menor de 20 años, minorando dicho porcentaje a medida que aumente la edad (un 1% menos por cada año que tenga más). El límite mínimo de valoración será del 10% del valor total del bien.

El valor de los derechos de uso y habitación será el 75% de la valoración que tendría si se tratase de usufructo temporal o vitalicio, según proceda.

#### 50 ¿Qué valor se tomará en las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública?

Se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Si la administración establece una cantidad total en concepto de precio o canon global, por el importe del mismo.

- De establecer un canon, precio, participación o beneficio mínimo periódico y la duración no es superior a 1 año, por la suma de esas cantidades periódicas. Si es superior a 1 año, capitalizando al 10% la cantidad anual, cuando esta cantidad anual sea variable, existen reglas específicas de valoración.

Cuando la reversión sea obligatoria, se tomará el valor del fondo de reversión (Real Decreto 1643/90). Existen normas especiales cuando el valor no pueda fijarse por las reglas anteriores.

#### 51 Cuando por la naturaleza de la concesión la base imponible no pueda fijarse por las reglas generales, ¿qué reglas especiales deben seguirse?

En los casos especiales en que no puedan aplicarse las reglas anteriores.

- Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2% por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10% y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

- A falta de la anterior valoración se tomará la señalada por la respectiva Administración Pública.

- En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la LGT (artículo 57 Ley 58/2003).

#### 52 ¿Cuál es el valor en los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial, adquiridos de terceros?

Deben incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición, sin perjuicio de lo previsto para las actividades empresariales y profesionales, es decir, no serán objeto de valoración independiente, sino

que se valorarán junto con los demás bienes y derechos afectos a dichas actividades.

#### 53 ¿Qué valor se tomará para los bienes y derechos de contenido económico no enumerados expresamente en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio?

Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al contribuyente, se valorará el precio de mercado en la fecha de devengo del impuesto, a 31 de diciembre de cada año.

#### 54 ¿Cómo se valoran las deudas? ¿Qué deudas pueden deducirse para determinar la base imponible?

Para la determinación del patrimonio neto, son deducibles las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas y obligaciones de carácter personal de las que deba responder el sujeto pasivo. Solo serán deducibles las deudas en la medida en que estén debidamente justificadas y se valorarán por su nominal en la fecha de devengo del impuesto, no siendo objeto de deducción:

- Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por resultar fallido el deudor principal. En el caso de obliga-

ción solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

- La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, pero si será objeto de deducción el propio precio aplazado o deuda garantizada.

- En ningún caso serán deducibles las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

## Base liquidable

#### 55 ¿Cuál es el mínimo exento en el impuesto?

En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros por cada contribuyente ya que no se contempla la opción por la tributación conjunta de la unidad familiar. Además, al tratarse de un impuesto que no está cedido a las comunidades autónomas, éstas no tienen competencias normativas en relación al mínimo exento.

#### 56 ¿Los contribuyentes por obligación real pueden aplicar algún mínimo exento en el ITSGF?

No, las personas físicas no residentes que tributan en el ITSGF por obligación real no pueden aplicar el mínimo exento de 700.000 euros, a diferencia de los contribuyentes que tributan por obligación personal. Esta situación podría ser contraria al Derecho europeo por suponer una discriminación de la normativa tributaria española con respecto al diferente tratamiento ofrecido a los no residentes con respecto a los residentes.

## Cuota íntegra

#### 57 ¿Cómo se calcula la cuota íntegra de impuesto?

Esta se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base imponible o liquidable (ver cuadro 1).

#### 58 ¿Existe algún límite para calcular la cuota íntegra?

La cuota íntegra del ITSGF, conjuntamente con las cuotas íntegras del IRPF y del Impuesto de Patrimonio, no podrán exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto **por obligación personal**, del 60% de la suma de las bases imponibles del primero.

Serán de aplicación las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecida en la Ley del Impuesto del Patrimonio. En el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite señalado, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.

Cuadro 1 CUOTA ÍNTEGRA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta, en 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

**59** ¿Cómo proceder en el caso de tributación conjunta?

Cuando los integrantes de una unidad familiar opten por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto, de la del IP y de la del ITSGF, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquellos en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción a practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto, sin perjuicio de lo anteriormente señalado.

**60** En el caso de tributar en el impuesto por obligación real, ¿puedo aplicar la limitación sobre la cuota íntegra?

No, el límite de la cuota íntegra, que permite reducir la tributación patrimonial cuanto menor sea la base imponible del IRPF **no es de aplicación a los contribuyentes no residentes que tributan por obligación real**, produciéndose una clara **discriminación** en relación con los contribuyentes residentes por obligación personal.

**61** ¿Cómo se calcula la cuota líquida del impuesto?

El modelo 718 no contempla una cuota líquida estrictamente considerada, pero sí una disminución de la cuota íntegra por los impuestos satisfechos en el extranjero y por la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.

## Deducciones y bonificaciones

**62** ¿Qué deducciones son aplicables a la cuota del impuesto?

La norma reguladora del ITSGF tan solo ha previsto la aplicación de la **deducción por impuestos satisfechos en el extranjero**, aplicable a los contribuyentes por obligación personal de contribuir, en los mismos términos que se encuentra regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes: i) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto y ii) El resultado de aplicar sobre la parte de base liquidable gravada en el extranjero el tipo medio efectivo de gravamen del Impuesto.

**63** ¿Qué bonificación se obtiene por los bienes o derechos de contenido económico computados en la base imponible de este impuesto y situados o que debieran

**ejercitarse o cumplirse en Ceuta, Melilla o sus dependencias?**

Se bonifica en el 75% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

Esta no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades autónomas, salvo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

**64** Un residente en Melilla es propietario de un inmueble situado en Málaga. ¿Puede aplicarse la bonificación del 75% por la parte de cuota correspondiente a este bien?

No, no podrá aplicarse la bonificación ya que se exige que los bienes estén situados o puedan ejercitarse o cumplirse en Ceuta o Melilla. Por tanto, al radicar el inmueble en Málaga no podrá beneficiarse de la bonificación.

**65** Varias personas físicas residentes en Ceuta son titulares de la mayoría de las participaciones de una Sociedad de Inversión de Capital Variable (Sicav) con domicilio social en Ceuta. ¿Pueden aplicarse la bonificación del 75%?

Las personas físicas residentes en Ceuta que sean titulares de participaciones en el capital de una Sicav con domicilio social e inscripción registral en dicha ciudad tendrán derecho a la bonificación.

## Cuota a ingresar

**66** ¿Cómo se obtiene la cuota a ingresar por este impuesto?

En el caso de este impuesto, de la

cuota resultante de disminuir la cuota íntegra por los impuestos satisfechos en el extranjero y la bonificación en la cuota en Ceuta y Melilla, el contribuyente puede deducir el **importe satisfecho de forma efectiva por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio**, con lo que se evita la doble imposición entre ambos tributos, pues los dos gravan el patrimonio neto del contribuyente. De esta manera, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas tendrá más incidencia en aquellas comunidades autónomas que tengan la cuota bonificada o cuando los tipos impositivos de este impuesto sean superiores a los del Impuesto sobre el Patrimonio.

## Autoliquidación y presentación de la declaración

**67** ¿Cuál es el plazo de presentación de la declaración del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas?

El plazo de presentación de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2022 será el comprendido entre los días 1 y 31 de julio de 2023.

No obstante, **la fecha final de presentación será el 26 de julio, y no el 31 de julio de 2023**, cuando la declaración del Impuesto resulte a ingresar y se opte por domiciliar el pago.

**68** ¿Cómo y mediante qué modelo debo realizar la presentación del impuesto?

La declaración del impuesto se presentará mediante el modelo 718, aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio. Su presentación será obligatoriamente por medios electrónicos a través de

Internet, para lo cual se deberá identificarse mediante cualquiera de los medios previsto en la web de la Agencia Tributaria para realizar trámites electrónicos: Cl@ve, certificado, DNI electrónico, etc...

**69** ¿Puede fraccionarse el importe a ingresar de la autoliquidación por el ITSGF?

Sí, podrá solicitarse el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago del impuesto dentro del plazo establecido.

**70** ¿Se puede realizar el pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español?

Sí, el pago podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

**71** ¿Cómo debe proceder en tal caso?

El contribuyente deberá solicitar, por escrito, su valoración a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español, reseñando su código de identificación. De igual modo, manifestará su pretensión al tiempo de presentar la declaración correspondiente del tributo. Esta última tendrá, por efecto, la suspensión del procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación, en su caso, de los intereses de demora correspondientes.

La Junta llevará a cabo la tasación correspondiente que tendrá una vigencia de 2 años y no vinculará al interesado, que podrá pagar en metálico la deuda tributaria. De aceptarla, ha de solicitar del Ministerio de Hacienda y Función Pública la admisión de esta forma de pago, quien decidirá, oído el Ministerio de Cultura y Deporte.

**72** ¿Los bienes gananciales responderán de la cuota tributaria del ITSGF?

Sí, las deudas tributarias por este impuesto tendrán la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.

## Infracciones y sanciones

**73** ¿Existe algún tipo de sanción en el caso de no presentar la declaración del impuesto?

Sí, la no presentación del impuesto dejando de ingresar la cuota derivada de mismo dentro del plazo establecido por conlleva la imposición de las sanciones previstas en el artículo 191 LGT. Las sanciones consistirán en multa pecuniaria del 50% de lo dejado de ingresar en caso de infracción leve, entre el 50% y el 100% en el caso de infracción grave y del 150% en el caso de infracción muy grave.

Estamos ante una infracción leve cuando el importe no ingresado es inferior o igual a 3.000 euros; se trata de una infracción grave cuando lo dejado de ingresar es superior a 3.000 euros y se aprecia ocultación y estaremos ante una infracción muy grave cuando se hayan utilizado medios fraudulentos.

**74** En el caso de presentar fuera de plazo la declaración, ¿existe algún tipo de sanción o recargo?

Las declaraciones que se presenten voluntariamente con posterioridad al término del plazo de declaración sin requerimiento previo de la Administración tributaria, tendrán un recargo por presentación extemporánea -regulado en el artículo 27 LGT- de cuantía variable en función



del retraso, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

El recargo será del 1% más otro 1% adicional, por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación. Si la presentación de la autoliquidación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15% y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. A esta cantidad habrá de añadirse los intereses de demora correspondientes calculados desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

### 75 ¿Quién es competente para dirimir posibles controversias?

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, es la única competente para dirimir las controversias, de hecho y de derecho, que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

## Cuestiones conflictivas

### 76 Se ha comentado en los medios de comunicación que la norma que aprobó el ITSGF no cumplió con todos los trámites parlamentarios en su elaboración. ¿Es correcta esta afirmación, qué consecuencias puede tener en la práctica?

Efectivamente, lo que ocurrió es que el texto de esta norma se tramitó como proposición de ley y no como un proyecto de ley, lo que implica directamente que no fueran obligatorios determinados trámites como los de audiencia y de petición de informes.

Al margen de lo anterior, el texto normativo que regula el impuesto tampoco figuraba desde su inicio en el texto inicial sino que fue introducido en el trámite de enmiendas, además, la proposición de ley no guardaba relación en cuanto a su contenido con el ITSGF, en concreto, proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Para la doctrina, esta circunstancia podría ser contraria a la Constitución española, al impedir a los grupos parlamentarios sus facultades de toma en consideración, veto, examen y enmienda.

### 77 Algunas comunidades autónomas manifiestan que la normativa del ITSGF invade sus competencias autonómicas en materia de tributos cedidos, ¿existe el riesgo potencial de que esta forma de aprobarse el



### impuesto afecte a estas competencias?

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto de titularidad estatal y que se haya cedido a las comunidades autónomas en lo relativo a su rendimiento total y determinadas competencias normativas reguladas en la Ley 22/2009 que regula el sistema de financiación a las mismas. Dentro de estas competencias algunas de las comunidades autónomas bonificaron la cuota de impuesto o aprobaron tipos de gravámenes o deducciones específicos. También hay que tener presente la Lofca, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Con la aprobación de este impuesto lo que ocurrirá en la práctica es que parte de esos beneficios fiscales quedarán neutralizados, con el efecto recaudatorio pertinente, en la medida que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas será recaudado por la Hacienda estatal.

El problema surge porque la modificación de las "reglas del juego" de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas tiene un procedimiento específico que no se ha observado ni llevado a cabo. Además, la Constitución española exige la utilización de Ley Orgánica para las normas para resolver conflictos y formas de colaboración financiera entre el Estado y las comunidades autónomas.

Para sectores de la doctrina, lo anterior podría ser constitutivo de un fraude de ley, que además, también puede tener como derivada el que la Administración del Estado no ha actuado con la debida lealtad constitucional, en la medida que las conse-

cuencias de la entrada en vigor de este impuesto afectan a los intereses de las comunidades autónomas.

### 78 ¿Puede tener alguna trascendencia jurídica el hecho que el ITSGF entrara en vigor dos días antes de su devengo?

El apartado diez del artículo 3 de la Ley 38/2022 determina que el devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año, el primero en 2022. Sin embargo, la Ley 38/2022, reguladora del impuesto se publicó en el BOE el 28 de diciembre de 2022 y su entrada en vigor fue el 29 de diciembre de ese mismo año, por lo tanto, dos días antes de la fecha de devengo del ITSGF.

La trascendencia jurídica para la doctrina es que lo anterior puede suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica –artículo 9.3 CE–, en la medida que las actuaciones de la Administración deben ser previsibles para el contribuyente y deben acogerse a una confianza legítima en el seno del contribuyente a la hora de poder gestionar y tomar decisiones que afectan a su patrimonio. Incluso, para algunos autores, también se produce una aplicación retroactiva puesto que afecta a elementos o variables a tener en cuenta para la calificación de su base imponible que se determinan con anterioridad a la entrada en vigor del Impuesto el 29 de diciembre de 2022.

### 79 Un contribuyente del Impuesto sobre Patrimonio y tributa al tipo marginal más alto de su tarifa en su último tramo, sin embargo, por las informaciones que ha podido

### recopilar, el tipo del último tramo de la tarifa del ITSGF es ligeramente superior. ¿Esto no es confiscatorio, el tener que abonar por otro impuesto habiendo pagado ya, en su caso, el Impuesto sobre el Patrimonio?

Este tema que plantea es de cierta complejidad en la medida que no han existido pronunciamientos del Tribunal Constitucional en relación con la posible confiscatoriedad y posible vulneración de la capacidad económica en relación al Impuesto sobre el Patrimonio.

Tampoco, a diferencia de otros tribunales constitucionales de países de nuestro entorno, se ha establecido de una manera clara el límite cuantitativo a la vulneración de este principio por parte de nuestro Tribunal Constitucional.

Parte de la doctrina considera que, en la situación actual de limitación de los rendimientos de los activos patrimoniales, la exigencia del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es superior a esas rentabilidades, con lo cual, podría verse afectado el principio de sostenimiento a los tributos en función de la capacidad económica plasmado en nuestra Constitución. Pero como indicábamos es esa una cuestión compleja.

### 80 Se ha escrito mucho sobre el límite de la cuota íntegra en el ITSGF con relación a su aplicación y diversas interpretaciones. ¿Se tiene alguna certeza de cómo será éste?

El apartado doce del artículo 3 de la Ley 38/2022 a la hora de regular el límite de la cuota íntegra del ITSGF establece en su número 1 que "la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del primero. A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%".

Con esta redacción se generaron dudas interpretativas en relación a si las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio al que se referían eran líquidas o íntegras, o si en dicho límite solo aplicaría el exceso de la cuota íntegra del ITSGF sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. Incluso se pensaba que a través de la orden ministerial que aprobaría el modelo 718 se despejaría por parte de la AEAT esta duda interpretativa hacia considerar que cuotas se aplicarían y cómo funcionarían el límite.

Sin embargo, el lunes 12 de junio se publicó en el BOE la Orden Ministerial HFP/587/2023, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 718 "Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación.

En el anexo de esta orden ministerial figura el modelo 718, en el cual, a la hora de determinar el cálculo del límite de cuota íntegra se tomarán las cuotas íntegras del IRPF y del IP, lo cual, supondrá un beneficio para los contribuyentes en los casos que tenga que operar el mencionado límite. En este punto recordar que este límite de cuota íntegra no será aplicable a los contribuyentes por obligación real. Esta situación, podría ser contraria al Derecho europeo por suponer una discriminación de la normativa tributaria española con respecto al diferente tratamiento ofrecido a los no residentes con respecto a los residentes.

El documento ha sido elaborado por el Gabinete de Estudios de la AEDAF

**aedaf** ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES