

SUMARI

1. **EL NOU IMPOST TEMPORAL DE SOLIDARITAT DE LES GRANS FORTUNES**
L'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes es configura com un impost complementari de l'Impost sobre el Patrimoni, de caràcter estatal i no susceptible de cessió a les Comunitats Autònomes, per a gravar amb una quota addicional els patrimonis de les persones físiques de quantia superior a 3.000.000 d'€.
2. **EL VALOR DE REFERÈNCIA QUE S'AGAFA COM A BASE IMPOSABLE EN L'ITP I AJD NO PREVALDRÀ COM A VALOR DE TRANSMISSIÓ EN L'IRPF SI AQUEST ÉS INFERIOR**
Aquest és el criteri seguit en sengles consultes vinculants del passat mes de juliol.
3. **EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL OBRA LA PORTA A REVISAR LIQUIDACIONS FERMES DE PLUSVÀLUA QUAN ES VA VENDRE AMB PÈRDUES**
El Tribunal Constitucional podria donar una segona oportunitat a aquells contribuents que van veure truncades les possibilitats de revisar les liquidacions fermes de la plusvàlua municipal després de vendre o transmetre immobles en pèrdues.
4. **EL TRIBUNAL SUPREM REITERA EL SEU CRITERI SOBRE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES EN L'IMPOST DE SOCIETATS**
El Tribunal recorda la seva jurisprudència i estableix que la compensació de les bases imposables negatives "és un dret, i no una opció tributària", per la qual cosa permet compensar-les fins i tot quan la declaració s'ha fet de manera extemporània.
5. **RESULTA DESPROPORCIONAT NEGAR ABSOLUTAMENT EL DRET A DEDUIR LES DESPESES OCASIONADES PER UN BÉ QUAN NO ESTÀ AFECTE EXCLUSIVAMENT A L'ACTIVITAT**
La norma que estableix la necessitat d'afectació exclusiva d'un actiu per a generar despeses fiscalment deduïbles (rènting de vehicles) està absent en la Llei de l'IS i resulta desproporcionat negar absolutament el dret a deduir.
6. **RENOVACIÓ DEL CERTIFICAT ELECTRÒNIC DE LA SEU ELECTRÒNICA DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA**
Aquesta renovació no afecta els usuaris de la Seu Electrònica de l'Agència, que podran continuar accedint com ho fan habitualment.

1. EL NOU IMPOST TEMPORAL DE SOLIDARITAT DE LES GRANS FORTUNES

La creació de l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes

El Ministeri d'Hisenda i Funció Pública havia anunciat el mes de setembre passat la introducció d'un nou impost "sobre les grans fortunes" com a mesura "per a la justícia social" i l'augment de la progressivitat. En el moment de redactar aquestes Anotacions el projecte de Llei ja ha passat el tràmit parlamentari del Congrés dels Diputats.

La regulació de la nova figura s'ha inclòs finalment com a **esmena** conjunta del Grup Parlamentari Socialista i del Grup Parlamentari Confederal d'Unides Podem-En Comú Podem-Galícia en Comú, en la **Proposició de Llei** "per a l'establiment de gravàmens temporals energètic i d'entitats de crèdit i establiments financers de crèdit", al nom del qual s'ha afegit l'expressió "i per la qual es crea l'**Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes**, i es modifiquen determinades normes tributàries". El text de l'esmena es va fer públic el dijous 10 de novembre. Ens referirem en aquest text al nou impost per les seves sigles, com

ITSGF, la recaptació de les quals (segons la disposició 25ª) “es destinarà a finançar polítiques de suport als més vulnerables”.

Segons l'article 134.7 de la Constitució Espanyola “La Llei de Pressupostos no pot crear tributs. Podrà modificar-los quan una llei tributària substantiva així ho preveia”. Per tant, l'ITSGF necessitava per a la seva creació d'una iniciativa normativa diferent de la Llei de Pressupostos.

La nova figura tindrà **caràcter temporal**, ja que es diu que **només s'exigirà en els dos primers exercicis en què, a partir de “la seva entrada en vigor”** (cal entendre a partir de l'entrada en vigor de la llei que ho regula), **es merita l'impost**. Atès que la meritació es produeix a 31 de desembre de cada any, **si la futura llei entra en vigor abans de 31 de desembre de 2022, l'ITSGT serà exigible per al període impositiu 2022** (amb termini de pagament finalitzant el juny de 2023) **i per al període impositiu de 2023** (amb termini de pagament finalitzant el juny de 2024).

Això, no obstant això, la disposició 23ª del text regulador assenyala que “al final del període de vigència d'aquest impost, el Govern efectuarà una avaluació per a valorar els resultats de l'impost i proposar, si escau, el seu manteniment o supressió”.

En l'exposició de motius introduïda en la Proposició de Llei s'acudeix a una doble justificació de la nova figura: la **finalitat recaptatòria** “en temps de crisi energètica i d'inflació”; i la **finalitat harmonitzadora**, “amb l'objectiu de disminuir les diferències en el gravamen del patrimoni en les diferents CCAA”, especialment en les comunitats que han suprimit totalment o parcialment l'Impost sobre el Patrimoni (**IP**).

En tot cas, l'evolució de la recaptació gestionada per l'Estat, que fins al mes de setembre inclòs supera en més de 27.000 milions d'€ la recaptació de 2021 a la mateixa data (és quasi un 20% superior), posa de manifest que **la creació de la nova figura tributària no respon a motius econòmics**, de necessitats financeres de l'Estat, sinó que només es justifica per raons de la segona índole (harmonitzadora).

L'ITSGF es planteja com un nou impost estatal “superposat” a l'IP, que continuarà vigent, cercant assegurar la recaptació d'aquest últim. Per a això, **l'ITSGF replica l'estructura de l'IP** (àmbit territorial, exempcions, subjectes passius, bases imposables i liquidable, meritació, tipus de gravamen, límit de quota íntegra), però **es dirigirà exclusivament a patrimonis nets** (de càrregues i deutes) **superiors a 3 milions d'€** (el tram de patrimoni per davall d'aquesta xifra es grava a tipus zero). En preveure's també un mínim exempt de 700.000€, el patrimoni net realment gravat serà el que excedeixi de 3.700.000€; i atès que per a l'ITSGF es contemplan les mateixes exempcions que per a l'IP, l'habitatge habitual del contribuent no tributarà fins a un import de 300.000€, per la qual cosa en molts casos el nou impost gravarà el patrimoni a partir de 4.000.000€.

Tipus impositius

Els tipus impositius previstos són els mateixos de la part superior de la tarifa estatal vigent de l'IP, començant en 3.000.000€ (xifra compresa dins del sisè tram d'aquesta tarifa); concretament, en l'ITSGF s'estableix un tipus de l'**1,7 %** per al tram de patrimoni entre 3.000.000€ i 5.347.998,03€; del **2,1 %** per al tram entre 5.347.998,03€ i 10.695.996,06€; i del **3,5 %** per al tram superior a 10.695.996,06€.

El disseny anunciat per a l'ITSGF es completa permetent-se deduir la quota de l'IP per a determinar la quota a pagar per l'ITSGF.

Donada la finalitat indicada i **com ja ocorre en l'IP, operarà un límit conjunt amb l'IRPF**, de manera que, amb certes precisions, **la suma de quotes íntegres de l'ITSGF, de l'IP i de l'IRPF no pot excedir d'un 60 % de la base imposable de l'IRPF** (sense incloure en ella el saldo positiu dels guanys de patrimoni obtinguts a més d'un any).

L'esmena manté el límit en el 60%, encara que es va pensar que el percentatge podria elevar-se al 70% d'acord amb les recomanacions del Llibre Blanc sobre la Reforma Tributària. La reducció de l'ITSGF si s'excedeix el límit no pot superar el 80% de la seva quota, o el que és igual, haurà d'ingressar-se en tot cas un 20% de l'import de l'ITSGF (com ja ocorre en l'IP).

Exempcions

En el nou impost es preveuen les mateixes exempcions aplicables en l'IP, per la qual cosa també podran aprofitar-se els incentius a l'empresa familiar -exempció en un 95% (o percentatge superior decidit per cada comunitat autònoma) dels actius empresarials i d'accions o participacions en societats familiars, sota certes condicions-.

Aspectes territorials

L'ITSGF s'exigirà en tot l'Estat, **exclosos País Basc i Navarra**, que compten amb la seva pròpia imposició sobre el patrimoni -es tracta d'impostos concertats amb l'Estat, però de normativa autònoma-. No obstant això, la Disposició 24^a del text regulador de l'ITSGF preveu l'adaptació al nou impost del Concert Econòmic amb el País Basc i del Conveni Econòmic amb Navarra mitjançant acord en les corresponents comissions, prova, com s'indica més endavant, de la invasió de competències autonòmiques que suposa la nova figura.

Residents a Ceuta i Melilla

No estan obligats a presentar declaració els subjectes passius que tributen directament a l'Estat, quan aquesta circumstància es deu a la falta de cessió del rendiment de l'IP. És el cas dels residents a Ceuta i Melilla.

No residents a Espanya

D'altra banda, **l'ITSGF s'exigirà també a les persones físiques no residents a Espanya**, sense que per a elles s'apliqui el mínim exempt de 700.000€. En aquests casos serà aplicable, si n'hi ha, el corresponent **conveni** per a evitar la doble imposició.

En relació amb la tributació dels no residents és important destacar que, mitjançant una altra esmena a la Proposició de Llei que introdueix l'ITSGF, es modifica l'article 5.Un de la Llei de l'IP (les previsions de la qual ja s'ha dit també operen en molts aspectes per al nou impost patrimonial), de manera que **es consideren situats en territori espanyol els valors representatius de la participació en fons propis d'entitats no cotitzades, l'actiu de les quals estigui constituït en almenys el 50% per béns immobles situats en territori espanyol**.

Cessió a les Comunitats Autònomes

El nou impost “no podrà ser objecte de cessió a les Comunitats Autònomes” i per tant no serà graduable per elles. En definitiva, l'efecte pràctic de l'ITSGF serà evitar l'aplicació de les bonificacions autonòmiques en l'IP en les comunitats de Madrid (100% de bonificació), Andalusia (100%) i Galícia (25% en 2022, 50% en 2023), encara que només per a patrimonis nets de més de 3 milions d'€. Perquè els contribuents de l'ITSGF a Madrid i Andalusia no deduiran res com a quota de l'IP (en estar bonificada al 100%) o només deduiran la quota parcialment bonificada en el cas de Galícia, per al càlcul de la quota de l'ITSGF. En canvi, els contribuents de la resta de CCAA de règim comú (i en el seu cas del País Basc i de Navarra), restaran la quota no bonificada de l'IP, que normalment serà superior a la de l'ITSGF (per ser similars les tarifes de tots dos impostos i gravar l'IP també el tram de patrimoni per davall de 3 milions d'€), mantenint-se en definitiva el que venen satisfent per l'IP.

En l'exercici de les seves competències, les CCAA han aprovat les seves pròpies tarifes de l'IP autonòmiques, totes elles amb tipus marginals màxims inferiors al 3,5% previst en l'ITSGF per al tram de patrimoni superior a 10 milions d'€. Ocorre així que, **per a patrimonis molt rellevants, el nou impost augmentarà la tributació dels contribuents de qualsevol comunitat**.

D'altra banda, els contribuents amb patrimoni net inferior a 3 milions d'€ de Madrid, Andalusia i Galícia continuaran aplicant les bonificacions autonòmiques en l'IP, sense quedar subjectes a l'ITSGF.

Entrada en vigor

Aquest impost serà aplicable en els dos primers exercicis en els quals **es merita a partir de la data d'entrada en vigor**.

Per tant, si la data d'entrada en vigor que finalment s'estableix en la publicació de la Llei es produeix en qualsevol moment de 2022, data de meritació de l'exercici 2022, el primer exercici en el qual seria aplicable l'impost seria 2022, amb pagament en el 2023.

2. EL VALOR DE REFERÈNCIA QUE S'AGAFA COM A BASE IMPOSABLE EN L'ITP I AJD NO PREVALDRÀ COM A VALOR DE TRANSMISSIÓ EN L'IRPF SI AQUEST ÉS INFERIOR

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V1601/2022 del passat 1 de juliol, dona resposta a la consulta plantejada per un contribuent que va adquirir i va transmetre un habitatge, l'import d'adquisició del qual i import de transmissió van ser inferiors al valor de referència que s'estableix en el TR Llei ITP i AJD. **Per a la determinació del valor d'adquisició cal partir de l'import real pel qual l'adquisició s'hagués efectuat.** D'igual forma, per a determinar el valor de transmissió es parteix de l'import real pel qual l'alienació s'hagués realitzat, prenent-se com a tal l'efectivament satisfet, sempre que no resulti inferior al normal de mercat, i en aquest cas prevaldrà aquest. Per tant, serà aquesta la forma de determinació dels valors d'adquisició i transmissió de l'immoble transmès a l'efecte del càlcul del guany o pèrdua patrimonial en l'IRPF, amb independència de la determinació de la base imposable que procedeix en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITPAJD).

Aquest mateix criteri és el seguit per la DGT en la consulta V1607/2022, de 4 de juliol de 2022.

3. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL OBRE LA PORTA A REVISAR LIQUIDACIONS FERMES DE PLUSVÀLUA QUAN ES VA VENDRE AMB PÈRDUES

En una recent sentència de 26 de setembre de 2022, el Tribunal Constitucional en el seu recurs d'amparo número 1041/2019, qüestiona les traves que han posat els jutjats per a recuperar aquest impost en cas de liquidacions fermes per l'Ajuntament i empara als contribuents que vulguin reobrir aquesta via, mitjançant la nul·litat o revocació d'aquestes liquidacions.

Recordem que la plusvàlua municipal ha sigut declarada tres vegades inconstitucional, sentències que han afectat la impossibilitat d'exigir aquest impost quan s'ha venut o transmès un habitatge en pèrdues (STC 59/2017), a la prohibició que sigui confiscatori (STC 126/2019) i a la seva fórmula de càlcul (STC 182/2021).

En la sentència número 108/2022, de 26 de setembre, el Tribunal Constitucional resol un supòsit en el qual un contribuent va presentar una sol·licitud de rectificació d'una autoliquidació de plusvàlua municipal per haver registrat pèrdues amb la transmissió de l'immoble. No obstant això, per un error judicial la seva reclamació va acabar sent desestimada. Per què? L'argument que va esgrimir el jutjat de torn és que les liquidacions fermes de plusvàlua municipal no poden ser declarades nul·les de ple dret, fins i tot en el supòsit de transmissió en pèrdues. És a dir, el jutjat va confondre l'autoliquidació amb les liquidacions fermes.

I, a més, va declarar la impossibilitat de revisar aquestes liquidacions fermes en cas de transmissions en pèrdues. Això últim, perquè el Jutjat va aplicar la STC 45/1989 que es referia a un altre impost (IRPF), i limitava els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat. I va deixar sense aplicar, sorprenentment, la STC 59/2017, que no contempla limitació d'efectes alguna.

Ara aquest cas resolt per un jutjat de manera errònia ha arribat fins al Tribunal Constitucional, que assenyala en la seva sentència 108/2022 del passat mes de setembre que quan es declara la inconstitucionalitat d'una norma, ha de permetre's la revisió de tots els actes dictats a l'empara d'aquesta, "a través dels diferents mecanismes existents en l'ordenament jurídic a la disposició dels obligats tributaris".

I l'única excepció a l'anterior és que estiguem davant situacions que ja han sigut decidides mitjançant sentència amb força de cosa jutjada. O també, "quan és el propi Tribunal Constitucional el que ha decidit, "motu proprio", limitar els efectes de la seva declaració d'inconstitucionalitat. Sobre aquest tema, tenim l'exemple de la recent STC 182/2021, i la seva desorbitada limitació d'efectes".

El Constitucional assenyala de manera categòrica que el jutjat no pot negar la revisió de les liquidacions fermes de plusvàlua municipal perquè la mateixa sentència invocada del mateix

Constitucional (STC 59/2017) no contenia cap limitació d'efectes a la declaració d'inconstitucionalitat. De fet, afirma que "quan es declara la inconstitucionalitat i nul·litat d'una disposició legal el respecte a la Constitució ha de regir en tot moment, la qual cosa pressuposa l'existència de llits de revisió per a aconseguir eliminar, en atenció al volgut per l'article 40.1 LOTC, tot efecte de la norma declarada inconstitucional".

I, quant a la manera de procedir a aquesta revisió, afirma el TC que "els mitjans de revisió dels actes d'aplicació dels tributs legalment previstos en el nostre ordenament tributari de cara a l'obtenció de la devolució de les quantitats indegudament ingressades varien segons es tracte d'autoliquidacions (dels obligats tributaris) o de liquidacions (de l'Administració Tributària)".

En cas de liquidacions fermes, considera el Tribunal que aquesta revisió "podrà emportar-se a efecte, si els actes no foren fermes, mitjançant el recurs de reposició (article 223.1 LGT) i la reclamació econòmicoadministrativa (articles 226 i 235.1 LGT), (...) i si foren fermes, a través dels procediments especials de revisió, concretament, mitjançant la revisió d'actes nuls (article 217 LGT) o la revocació d'actes anul·lables (article 219 LGT)."

Per tant, és el mateix Tribunal Constitucional el que habilita la via de la nul·litat de ple dret, i de la revocació, per a revisar les liquidacions fermes de plusvàlua municipal, en supòsits de transmissions en pèrdues (STC 59/2017).

4. EL TRIBUNAL SUPREM REITERA EL SEU CRITERI SOBRE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES EN L'IMPOST DE SOCIETATS

Nova sentència de gran importància per a les empreses. El Tribunal Suprem (TS) acaba de dictar una fallada amb importants implicacions fiscals en matèria de compensació de les bases imposables negatives en l'Impost de Societats (IS). El Tribunal recorda la seva doctrina i estableix, en contra del criteri de l'Agència Tributària, que les empreses tenen el dret a compensar aquestes bases imposables negatives amb les rendes positives dels períodes impositius següents, **encara que l'autoliquidació es presenti fora de termini de manera extemporània.**

D'aquesta forma, el Tribunal Suprem reitera la seva posició fixada en sentències anteriors i rebutja la interpretació de la Llei General Tributària (LGT) que fa l'Agència Tributària (AEAT), que entenia que la decisió de compensar-les, o no, és una "opció tributària", i que no es podria demanar la compensació fora de termini. No obstant això, el Tribunal rebutja aquest argument i invoca la seva sentència de 30 de novembre de l'any passat. "La compensació de bases imposables és el mitjà que garanteix que el gravamen de l'obtenció de renda en l'Impost de Societats es produeixi de manera correlativa a la capacitat econòmica dels contribuents perquè, a aquest efecte, constitueix un element de quantificació de la base imposable", subratllen els magistrats.

El Tribunal Suprem reconeix que, efectivament, les empreses **"poden triar per compensar-les o no compensar-les, determinant, a més, dins dels límits establerts, el període o períodes en els quals aplicar la compensació i en quina quantia"**. No obstant això, precisa que "aqueixa facultat o possibilitat no és tècnicament una opció tributària de l'article 119 de la LGT".

El Tribunal determina que existeix una "doble dimensió" en el mecanisme de la compensació de les bases imposables negatives. "D'una banda, es configura com un vertader dret del contribuent i, d'altra banda, serveix al principi constitucional de capacitat econòmica (recollit en l'article 31 de la Constitució), com a principi d'ordenació del sistema tributari", argumenta el Tribunal Suprem.

"En definitiva, la compensació és un vertader dret autònom. I, com a tal dret, no admet cap restricció si no és a través de les causes taxativament previstes en la llei. És un dret preexistent a la mateixa autoliquidació", conclou la sentència.

5. RESULTA DESPROPORCIONAT NEGAR ABSOLUTAMENT EL DRET A DEDUIR LES DESPESES OCASIONADES PER UN BÉ QUAN NO ESTÀ AFECTE EXCLUSIVAMENT A L'ACTIVITAT

El TSJ d'Andalusia (Seu a Sevilla) en sentència de 30 de maig de 2022, recurs número 375/2020, analitza si resulten deduïbles les despeses derivades dels contractes de rènting de diversos vehicles utilitzats per la recurrent. Afirmar la Sala que el fonament que part l'Administració en girar les liquidacions manca de suport legal, en estar basat en l'aplicació d'una norma, la que estableix la necessitat d'afectació exclusiva d'un actiu per a generar despeses fiscalment deduïbles, **absent del text legal de la Llei de l'Impost de Societats**. Exposat l'anterior, a falta d'una quantificació exacta de la proporció entre trajectes per motius professionals i empresarials i distàncies totals, la solució del Tribunal és entendre que l'afectació aconsegueix, com a mínim, el 50%, no ja si més no per tractar-se del percentatge que l'Administració queda obligada legalment a reconèixer en l'àmbit de l'Impost sobre el Valor Afegit, sinó per raó que el mateix tradueix numèricament la prova del dret de cada litigant. El Tribunal jutja desproporcionada la solució de negar absolutament el dret a deduir a falta d'una quantificació precisa i exacta del grau d'afectació a finalitats empresarials.

6. RENOVACIÓ DEL CERTIFICAT ELECTRÒNIC DE LA SEU ELECTRÒNICA DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA

Des del 17 de novembre de 2022 l'Agència Tributària ha procedit a renovar el certificat electrònic de la Seu Electrònica.

En el cas d'entitats que accedeixin des d'aplicacions desenvolupades "ex profeso" per a utilitzar els serveis de l'Agència Tributària és necessari que confirmen que els seus sistemes admetran aquest nou certificat electrònic, ja que canvia l'AC Intermedà que signa el nou certificat electrònic de Seu Electrònica. Per a això, serà necessari que revisen si els seus sistemes confien en aquesta nova AC INTERMÈDIA.

A continuació, s'adjunten aquestes claus públiques AC ROOT e AC INTERMÈDIA d'Entrust perquè es puguin descarregar i configurar si fos necessari.

Així mateix, s'adjunta el nou certificat de la Seu Electrònica.

Autoritat de certificació Arrel (AC ROOT) del certificat del domini sede.agenciatributaria.gob.es (2 KB - Executable).

Autoritat de certificació Intermedà (AC INTERMÈDIA) del nou certificat del domini sede.agenciatributaria.gob.es (2 KB - Executable).

Certificat de la Seu Electrònica (3 KB - Executable).

