

SUMARIO

- 1. EL NUEVO IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**  
*El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal y no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de €.*
- 2. EL VALOR DE REFERENCIA QUE SE TOMA COMO BASE IMPONIBLE EN EL ITP Y AJD NO PREVALECE COMO VALOR DE TRANSMISIÓN EN EL IRPF SI ESTE ES INFERIOR**  
*Este es el criterio seguido en sendas consultas vinculantes del pasado mes de julio.*
- 3. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ABRE LA PUERTA A REVISAR LIQUIDACIONES FIRMES DE PLUSVALÍA CUANDO SE VENDIÓ EN PÉRDIDAS**  
*El Tribunal Constitucional podría dar una segunda oportunidad a aquellos contribuyentes que vieron truncadas las posibilidades de revisar las liquidaciones firmes de la plusvalía municipal tras vender o transmitir inmuebles en pérdidas.*
- 4. EL TRIBUNAL SUPREMO REITERA SU CRITERIO SOBRE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**  
*El Tribunal recuerda su jurisprudencia y establece que la compensación de las bases imponibles negativas "es un derecho, y no una opción tributaria", por lo que permite compensarlas incluso cuando la declaración se ha hecho de manera extemporánea.*
- 5. RESULTA DESPROPORCIONADO NEGAR ABSOLUTAMENTE EL DERECHO A DEDUCIR LOS GASTOS OCASIONADOS POR UN BIEN CUANDO NO ESTÁ AFECTO EXCLUSIVAMENTE A LA ACTIVIDAD**  
*La norma que establece la necesidad de afectación exclusiva de un activo para generar gastos fiscalmente deducibles (renting de vehículos) está ausente en la Ley del IS y resulta desproporcionado negar absolutamente el derecho a deducir.*
- 6. RENOVACIÓN DEL CERTIFICADO ELECTRÓNICO DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA**  
*Esta renovación no afecta a los usuarios de la Sede Electrónica de la Agencia, que podrán seguir accediendo como lo hacen habitualmente.*

**1. EL NUEVO IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS**

**La creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas**

El Ministerio de Hacienda y Función Pública había anunciado el pasado mes de septiembre la introducción de un nuevo impuesto "sobre las grandes fortunas" como medida "para la justicia social" y el aumento de la progresividad. En el momento de redactar estos Apuntes el proyecto de ley ya ha pasado el trámite parlamentario del Congreso de los Diputados.

La regulación de la nueva figura se ha incluido finalmente como **enmienda** conjunta del Grupo Parlamentario Socialista y del Grupo Parlamentario Confederado de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común, en la **Proposición de Ley** "para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito", a cuyo nombre se ha añadido la expresión "y por la que se crea el **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas**, y se modifican determinadas normas tributarias". El texto de la enmienda se hizo público el jueves 10 de noviembre. Nos

referiremos en este texto al nuevo impuesto por sus siglas, como **ITSGF**, cuya recaudación (según la disposición 25ª) “se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables”. Según el artículo 134.7 de la Constitución Española “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”. Por tanto, el ITSGF necesitaba para su creación de una iniciativa normativa diferente de la Ley de Presupuestos.

La nueva figura tendrá **carácter temporal**, puesto que se dice que **sólo se exigirá en los dos primeros ejercicios en que, a partir de “su entrada en vigor”** (hay que entender a partir de la entrada en vigor de la ley que lo regula), **se devengue el impuesto**. Dado que el devengo se produce a 31 de diciembre de cada año, **si la futura ley entra en vigor antes de 31 de diciembre de 2022, el ITSGT será exigible para el período impositivo 2022** (con plazo de pago finalizando en junio de 2023) **y para el período impositivo de 2023** (con plazo de pago finalizando en junio de 2024).

Ello, no obstante, la disposición 23ª del texto regulador señala que “al término del periodo de vigencia de este impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión”.

En la exposición de motivos introducida en la Proposición de Ley se acude a una doble justificación de la nueva figura: la **finalidad recaudatoria** “en tiempos de crisis energética y de inflación”; y la **finalidad armonizadora**, “con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA”, en especial en las comunidades que han suprimido total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio (**IP**).

En todo caso, la evolución de la recaudación gestionada por el Estado, que hasta el mes de septiembre incluido supera en más de 27.000 millones de € la recaudación de 2021 a la misma fecha (es casi un 20% superior), pone de manifiesto que **la creación de la nueva figura tributaria no responde a motivos económicos**, de necesidades financieras del Estado, sino que sólo se justifica por razones de la segunda índole (armonizadora).

**El ITSGF se plantea como un nuevo impuesto estatal “superpuesto” al IP, que seguirá vigente**, buscando asegurar la recaudación de este último. Para ello, **el ITSGF replica la estructura del IP** (ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponibles y liquidable, devengo, tipos de gravamen, límite de cuota íntegra), pero **se dirigirá exclusivamente a patrimonios netos** (de cargas y deudas) **superiores a 3 millones de €** (el tramo de patrimonio por debajo de esa cifra se grava a tipo cero). Al preverse también un mínimo exento de 700.000€, el patrimonio neto realmente gravado será el que exceda de 3.700.000€; y dado que para el ITSGF se contemplan las mismas exenciones que para el IP, la vivienda habitual del contribuyente no tributará hasta un importe de 300.000€, por lo que en muchos casos el nuevo impuesto gravará el patrimonio a partir de 4.000.000€.

### **Tipos impositivos**

**Los tipos impositivos previstos son los mismos de la parte superior de la tarifa estatal vigente del IP**, comenzando en 3.000.000€ (cifra comprendida dentro del sexto tramo de dicha tarifa); concretamente, en el ITSGF se establece un tipo del **1,7%** para el tramo de patrimonio entre 3.000.000€ y 5.347.998,03€; del **2,1%** para el tramo entre 5.347.998,03€ y 10.695.996,06€; y del **3,5%** para el tramo superior a 10.695.996,06€.

El diseño anunciado para el ITSGF se completa permitiéndose deducir la cuota del IP para determinar la cuota a pagar por el ITSGF.

Dada la finalidad indicada y **como ya ocurre en el IP, operará un límite conjunto con el IRPF**, de manera que, con ciertas precisiones, **la suma de cuotas íntegras del ITSGF, del IP y del IRPF no puede exceder de un 60% de la base imponible del IRPF** (sin incluir en ella el saldo positivo de las ganancias de patrimonio obtenidas a más de un año).

La enmienda mantiene el límite en el 60%, aunque se pensó que el porcentaje podría elevarse al 70% de acuerdo con las recomendaciones del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. La reducción del ITSGF si se excede el límite no puede superar el 80% de su cuota, o lo que es igual, habrá de ingresarse en todo caso un 20% del importe del ITSGF (como ya ocurre en el IP).

### Exenciones

En el nuevo impuesto se prevén las mismas exenciones aplicables en el IP, por lo que también podrán aprovecharse los incentivos a la empresa familiar -exención en un 95% (o porcentaje superior decidido por cada comunidad autónoma) de los activos empresariales y de acciones o participaciones en sociedades familiares, bajo ciertas condiciones-.

### Aspectos territoriales

El ITSGF se exigirá en todo el Estado, **excluidos País Vasco y Navarra**, que cuentan con su propia imposición sobre el patrimonio -se trata de impuestos concertados con el Estado, pero de normativa autónoma-. Sin embargo, la Disposición 24ª del texto regulador del ITSGF prevé la adaptación al nuevo impuesto del Concerto Económico con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra mediante acuerdo en las correspondientes comisiones, prueba, como se indica más adelante, de la invasión de competencias autonómicas que supone la nueva figura.

### Residentes en Ceuta y Melilla

No están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, cuando esa circunstancia se deba a la falta de cesión del rendimiento del IP. Es el caso de los residentes en Ceuta y Melilla.

### No residentes en España

Por otra parte, **el ITSGF se exigirá también a las personas físicas no residentes en España**, sin que para ellas opere el mínimo exento de 700.000€. En estos casos será de aplicación, si lo hay, el correspondiente **convenio** para evitar la doble imposición.

En relación con la tributación de los no residentes es importante destacar que, mediante otra enmienda a la Proposición de Ley que introduce el ITSGF, se modifica el artículo 5. Uno de la Ley del IP (cuyas previsiones ya se ha dicho también operan en muchos aspectos para el nuevo impuesto patrimonial), de manera que **se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no cotizadas, cuyo activo esté constituido en al menos el 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.**

### Cesión a las Comunidades Autónomas

**El nuevo impuesto “no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas”** y por tanto no será graduable por ellas. En definitiva, el efecto práctico del ITSGF será evitar la aplicación de las bonificaciones autonómicas en el IP en las comunidades de Madrid (100% de bonificación), Andalucía (100%) y Galicia (25% en 2022, 50% en 2023), aunque sólo para patrimonios netos de más de 3 millones de €. Porque los contribuyentes del ITSGF en Madrid y Andalucía no deducirán nada como cuota del IP (al estar bonificada al 100%) o sólo deducirán la cuota parcialmente bonificada en el caso de Galicia, para el cálculo de la cuota del ITSGF. En cambio, los contribuyentes del resto de CCAA de régimen común (y en su caso del País Vasco y de Navarra), restarán la cuota no bonificada del IP, que normalmente será superior a la del ITSGF (por ser similares las tarifas de ambos impuestos y gravar el IP también el tramo de patrimonio por debajo de 3 millones de €), manteniéndose en definitiva lo que vienen satisfaciendo por el IP.

En el ejercicio de sus competencias, las CCAA han aprobado sus propias tarifas del IP autonómicas, todas ellas con tipos marginales máximos inferiores al 3,5% previsto en el ITSGF para el tramo de patrimonio superior a 10 millones de €. Ocurre así que, **para patrimonios muy relevantes, el nuevo impuesto aumentará la tributación de los contribuyentes de cualquier comunidad.**

Por otra parte, los contribuyentes con patrimonio neto inferior a 3 millones de € de Madrid, Andalucía y Galicia continuarán aplicando las bonificaciones autonómicas en el IP, sin quedar sujetos al ITSGF.

### Entrada en vigor

Este impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que **se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor.**

Por tanto, si la fecha de entrada en vigor que finalmente se establezca en la publicación de la Ley se produce en cualquier momento de 2022, fecha de devengo del ejercicio 2022, el primer ejercicio en el que sería aplicable el impuesto sería 2022, con pago en 2023.

## **2. EL VALOR DE REFERENCIA QUE SE TOMA COMO BASE IMPONIBLE EN EL ITP Y AJD NO PREVALECE COMO VALOR DE TRANSMISIÓN EN EL IRPF SI ESTE ES INFERIOR**

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1601/2022 del pasado 1 de julio, da respuesta a la consulta planteada por un contribuyente que adquirió y transmitió una vivienda, cuyo importe de adquisición e importe de transmisión fueron inferiores al valor de referencia que se establece en el TR Ley ITP y AJD. **Para la determinación del valor de adquisición hay que partir del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.** De igual forma, para determinar el valor de transmisión se parte del importe real por el que la enajenación se hubiese realizado, tomándose como tal el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Por tanto, será esta la forma de determinación de los valores de adquisición y transmisión del inmueble transmitido a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, con independencia de la determinación de la base imponible que proceda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Este mismo criterio es el seguido por la DGT en la consulta V1607/2022, de 4 de julio de 2022.

## **3. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ABRE LA PUERTA A REVISAR LIQUIDACIONES FIRMES DE PLUSVALÍA CUANDO SE VENDIÓ EN PÉRDIDAS**

En una reciente sentencia de 26 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional en su recurso de amparo número 1041/2019, cuestiona las trabas que han puesto los juzgados para recuperar este impuesto en caso de liquidaciones firmes por el Ayuntamiento y ampara a los contribuyentes que quieran reabrir esta vía, mediante la nulidad o revocación de dichas liquidaciones.

Recordamos que la plusvalía municipal ha sido declarada tres veces inconstitucional, sentencias que han afectado a la imposibilidad de exigir este impuesto cuando se ha vendido o transmitido una vivienda en pérdidas (STC 59/2017), a la prohibición de que sea confiscatorio (STC 126/2019) y a su fórmula de cálculo (STC 182/2021).

En la sentencia número 108/2022, de 26 de septiembre, el Tribunal Constitucional resuelve un supuesto en el que un contribuyente presentó una solicitud de rectificación de una autoliquidación de plusvalía municipal por haber registrado pérdidas con la transmisión del inmueble. Sin embargo, por un error judicial su reclamación acabó siendo desestimada. ¿Por qué? El argumento que esgrimió el juzgado de turno es que las liquidaciones firmes de plusvalía municipal no pueden ser declaradas nulas de pleno derecho, incluso en el supuesto de transmisión en pérdidas. Es decir, el juzgado confundió la autoliquidación con las liquidaciones firmes.

Y, además, declaró la imposibilidad de revisar dichas liquidaciones firmes en caso de transmisiones en pérdidas. Esto último, porque el Juzgado aplicó la STC 45/1989 que se refería a otro impuesto (IRPF), y limitaba los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Y dejó sin aplicar, sorprendentemente, la STC 59/2017, que no contempla limitación de efectos alguna.

Ahora este caso resuelto por un juzgado de manera errónea ha llegado hasta el Tribunal Constitucional, que señala en su sentencia 108/2022 del pasado mes de septiembre que cuando se declara la inconstitucionalidad de una norma, debe permitirse la revisión de todos los actos dictados al amparo de la misma, "a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios".

Y la única excepción a lo anterior es que estemos ante situaciones que ya han sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada. O también, "cuando es el propio Tribunal Constitucional el que ha decidido, "motu proprio", limitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. Al respecto, tenemos el ejemplo de la reciente STC 182/2021, y su exorbitada limitación de efectos".

El Constitucional señala de forma tajante que el juzgado no puede negar la revisión de las liquidaciones firmes de plusvalía municipal porque la propia sentencia invocada del mismo Constitucional (STC 59/2017) no contenía ninguna limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad. De hecho, afirma que "cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar, en atención a lo querido por el artículo 40.1 LOTC, todo efecto de la norma declarada inconstitucional".

Y, en cuanto a la forma de proceder a dicha revisión, afirma el TC que "los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario de cara a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas varían según se trate de autoliquidaciones (de los obligados tributarios) o de liquidaciones (de la Administración Tributaria)".

En caso de liquidaciones firmes, considera el Tribunal que dicha revisión "podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (artículo 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (artículos 226 y 235.1 LGT), (...) y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (artículo 217 LGT) o la revocación de actos anulables (artículo 219 LGT)."

**Por tanto, es el propio Tribunal Constitucional el que habilita la vía de la nulidad de pleno derecho, y de la revocación, para revisar las liquidaciones firmes de plusvalía municipal, en supuestos de transmisiones en pérdidas (STC 59/2017).**

#### **4. EL TRIBUNAL SUPREMO REITERA SU CRITERIO SOBRE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Nueva sentencia de calado para las empresas. El Tribunal Supremo (TS) acaba de dictar un fallo con importantes implicaciones fiscales en materia de compensación de las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades (IS). El Tribunal recuerda su doctrina y establece, en contra del criterio de la Agencia Tributaria, que las empresas tienen el derecho a compensar estas bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, **aunque la autoliquidación se presente fuera de plazo de manera extemporánea.**

De esta forma, el Tribunal Supremo reitera su posición fijada en sentencias anteriores y rechaza la interpretación de la Ley General Tributaria (LGT) que hace la Agencia Tributaria (AEAT), que entendía que la decisión de compensarlas, o no, es una "opción tributaria", y que no se podría pedir la compensación fuera de plazo. Sin embargo, el Tribunal rechaza este argumento e invoca su sentencia de 30 de noviembre del año pasado. "La compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible", subrayan los magistrados.

El Tribunal Supremo reconoce que, efectivamente, las empresas **"pueden elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensación y en qué cuantía"**. Sin embargo, precisa que "esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del artículo 119 de la LGT".

El Tribunal determina que existe una "doble dimensión" en el mecanismo de la compensación de las bases imponibles negativas. "Por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (recogido en el artículo 31 de la Constitución), como principio de ordenación del sistema tributario", argumenta el Tribunal Supremo.

**"En definitiva, la compensación es un verdadero derecho autónomo. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. Es un derecho preexistente a la propia autoliquidación"**, concluye la sentencia.

## 5. RESULTA DESPROPORCIONADO NEGAR ABSOLUTAMENTE EL DERECHO A DEDUCIR LOS GASTOS OCASIONADOS POR UN BIEN CUANDO NO ESTÁ AFECTO EXCLUSIVAMENTE A LA ACTIVIDAD

El TSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) en sentencia de 30 de mayo de 2022, recurso número 375/2020, analiza si resultan deducibles los gastos derivados de los contratos de renting de varios vehículos utilizados por la recurrente. Afirma la Sala que el fundamento de que parte la Administración al girar las liquidaciones carece de apoyo legal, al estar basado en la aplicación de una norma, la que establece la necesidad de afectación exclusiva de un activo para generar gastos fiscalmente deducibles, **ausente del texto legal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**. Expuesto lo anterior, en defecto de una cuantificación exacta de la proporción entre trayectos por motivos profesionales y empresariales y distancias totales, la solución del Tribunal es entender que la afectación alcanza, como mínimo, el 50%, no ya siquiera por tratarse del porcentaje que la Administración queda obligada legalmente a reconocer en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino por razón de que el mismo traduce numéricamente la prueba del derecho de cada litigante. El Tribunal juzga desproporcionada la solución de negar absolutamente el derecho a deducir en defecto de una cuantificación precisa y exacta del grado de afectación a fines empresariales.

## 6. RENOVACIÓN DEL CERTIFICADO ELECTRÓNICO DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Desde el 17 de noviembre de 2022 la Agencia Tributaria ha procedido a renovar el certificado electrónico de la Sede Electrónica.

En el caso de entidades que accedan desde aplicaciones desarrolladas "ex profeso" para utilizar los servicios de la Agencia Tributaria es necesario que confirmen que sus sistemas admitirán este nuevo certificado electrónico, ya que cambia la AC Intermedia que firma el nuevo certificado electrónico de Sede Electrónica. Para ello, será necesario que revisen si sus sistemas confían en esta nueva AC INTERMEDIA.

A continuación, se adjuntan estas claves públicas AC ROOT e AC INTERMEDIA de Entrust para que se puedan descargar y configurar si fuera necesario.

Asimismo, se adjunta el nuevo certificado de la Sede Electrónica.

Autoridad de certificación Raíz (AC ROOT) del certificado del dominio sede.agenciatributaria.gob.es (2 KB - Ejecutable).

Autoridad de certificación Intermedia (AC INTERMEDIA) del nuevo certificado del dominio sede.agenciatributaria.gob.es (2 KB - Ejecutable).

Certificado de la Sede Electrónica (3 KB - Ejecutable).

*BOU & ASSOCIATS*

