



## Alerta jurídica

# Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (ISGF)

## Contexto normativo y fines

El pasado 29 de diciembre de 2022 entró en vigor la nueva 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, por la que se aprobó el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (en adelante, "ISGF").

De acuerdo con la propia Exposición de Motivos, dos son las finalidades principales de este Impuesto; (i) recaudatoria, ya que a causa de la situación de crisis energética y de inflación, se persigue exigir un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica en muestra de su solidaridad y, (ii) armonizadora en tanto pretende disminuir las diferencias de gravamen que se dan en el patrimonio de las personas físicas residentes en las distintas Comunidades Autónomas (CC.AA.), bajo el pretexto fundamental de la desfiscalización que se producen en algunas CC.AA respecto del IP. De ahí que, el Impuesto no sea susceptible de ser cedido a las CC.AA.

## Concepto, naturaleza y esquema del Impuesto

- **Naturaleza y objeto:** es un tributo directo, de carácter estatal y naturaleza personal, complementario al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, "IP"), que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.
- **Hecho imponible:** la titularidad de un patrimonio neto superior a 3.000.000 euros. A estos efectos, el

patrimonio neto quedará constituido por el valor de los bienes y derechos de contenido económico valorado de acuerdo con la normativa del IP, minorado en las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones de las que el sujeto pasivo deba responder.

- **Ámbito territorial:** se extiende a todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en el País Vasco y Navarra, y de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno.
- **Ámbito temporal:** Se prevé una vigencia de 2 años, aplicándose durante los 2 primeros ejercicios que se devengue el Impuesto desde su entrada en vigor (2022 y 2023). No obstante, la propia Ley establece la posibilidad de prórroga en función de las circunstancias socio-económicas.
- **Devengo:** El devengo del Impuesto se produce a 31 de diciembre de cada año, es decir, a 31 de diciembre de 2022 y 2023.
- **Sujeto pasivo:** Serán determinados según las reglas del IP (residentes o no residentes en España).
- **Nombramiento de representante:** Deberán nombrar, antes de la finalización del plazo de presentación de la declaración, un representante residente fiscal en España para ser representados ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, los siguientes sujetos pasivos:



- No residentes en España que tampoco sean residentes en otro Estado Miembro de la UE.
- Residentes en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.
- Sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea miembro de la UE ni del EEE con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.

➤ **Bienes y derechos exentos:** Estarán exentos de este impuesto los mismos bienes y derechos del IP. En concreto:

- Vivienda habitual del contribuyente, hasta 300.000 euros.
- El ajuar doméstico.
- Los bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.
- Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial.
- El patrimonio empresarial y profesional, bajo ciertas condiciones.

➤ **Base imponible:** La base imponible de este Impuesto está constituida por el valor total de los bienes y derechos del sujeto pasivo, minorado en las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones de las que el sujeto pasivo deba responder. En este sentido, es importante destacar que, de acuerdo con la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 167/2023, de 13 de febrero, en caso de sujetos pasivos por obligación real, la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real, no es deducible si la misma no se ha destinado a la adquisición o reforma del bien inmueble.

➤ **Mínimo exento residentes:** En el supuesto de sujetos pasivos por obligación personal (residentes en España), la base imponible se reducirá en concepto de mínimo exento en 700.000 euros. En la práctica, los contribuyentes que además tengan en su patrimonio

una vivienda habitual en propiedad (exención vivienda habitual 300.000 euros), serán sujetos pasivos del Impuesto aquellos con un patrimonio superior a 4.000.000 euros.

➤ **Mínimo exento No residentes:** Quienes tributen por obligación real (no residentes) no gozarán de este mínimo exento de 700.000 euros, por lo que los no residentes serán sujetos pasivos del Impuesto siempre que su patrimonio sea superior a 3.000.000 euros.

➤ **Cuota íntegra:** La base liquidable será gravada de acuerdo con la siguiente escala de gravamen:

Base liquidable (€)	Cuota (€)	Resto base liquidable (€)	Tipo aplicable (%)
0	0	3.000.000	0
3.000.000	0	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

➤ **Límite:** La suma de las cuotas íntegras del ISGF, el IP y el IRPF no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al ISGF por obligación personal, del 60% de las bases imponibles del IRPF. Cuando la suma exceda este 60%, la cuota del ISGF se reducirá hasta alcanzar el exceso sin que dicha reducción pueda superar el 80% de la cuota del ISGF. Es decir, se establece una cuota mínima del 20% de la cuota íntegra del propio ISGF.

➤ **Deducciones:** Serán deducibles tanto la cuota del IP que se haya satisfecho como, en caso de residentes en España, los impuestos efectivamente satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la normativa del IP (sin perjuicio de lo establecido en los tratados y convenios internacionales).

➤ **Declaración y plazo de presentación:** Únicamente estarán obligados a presentar declaración aquellos sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar. El impuesto se presentará a través del Modelo 718 cuyo plazo de presentación será el comprendido entre el 1 y el 31 de julio.





## Análisis práctico

La configuración actual del ISGF implica que este nuevo Impuesto sólo afectará a aquellos sujetos pasivos no residentes en España sometidos al Impuesto por obligación real con un patrimonio superior a 3.000.000 euros y a aquellos sujetos pasivos residentes en España que sean residentes en CC.AA donde se apliquen unos tipos de gravamen inferiores a los del Estado.

En este sentido, el ISGF afectará fundamentalmente a contribuyentes con patrimonios superiores a 4.000.000 euros residentes en Madrid, Andalucía, Galicia, Cataluña, Asturias, Cantabria, Murcia, Baleares, País Vasco y Navarra.

De todos ellos, únicamente pagarán íntegramente las cuotas de ISGF aquellos sujetos pasivos que residan en Madrid y Andalucía puesto que, actualmente, son las únicas Comunidades Autónomas que tiene bonificado el IP al 100%.

Es importante destacar que, tal y como ha confirmado la Dirección General de Tributos en sus recientes Consultas Vinculantes, V0420-23 y V0424-23, ambas de 24 de febrero de 2023, los sujetos pasivos del ISGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (Ley Beckham), y que, por tanto, tributen por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, "IRNR"), quedan sujetos por obligación real tanto al IP como al ISGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

Ahora bien, con respecto a los sujetos pasivos no residentes sometidos al Impuesto por obligación real, tanto la normativa expuesta, como los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos en las citadas consultas, deberán ser contemplados a la luz de los Convenios de Doble Imposición firmados por España.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su Consulta vinculante V0107-23, de 1 de febrero de 2023, en la que establece respecto del IP, que un residente fiscal en Alemania queda sujeto por obligación real en España por la participación que este posee en una sociedad alemana cuyo activo está compuesto en más de un 50% por un bien inmueble situado en España, en la medida que el Convenio de Doble Imposición entre Alemania y España tiene un apartado referido a sociedades inmobiliarias que lo permite.

Por tanto, a sensu contrario podemos concluir que, en tanto el Convenio de Doble Imposición aplicable no contenga una cláusula específica referida a sociedades inmobiliarias cuyo activo principal esté constituido por bienes inmuebles

ubicados en España, no podrán quedar sujetos a imposición en España.

Así pues, a la luz de esta interpretación de la DGT y tras la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 5 de la Ley del IP, se deben distinguir dos situaciones en cuanto a la tributación de los no residentes con inmuebles en España:

### 1. No residentes de países sin CDI o con CDI que no contemple el IP / ITSFG

Los sujetos pasivos residentes en estos países tributarán tanto en el IP como el ITSFG por obligación real por todos sus bienes y derechos situados en territorio español incluyendo aquellas participaciones en sociedades no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

#### Estos países son:

**Albania, Andorra, Australia, Barbados, Brasil, Cabo Verde, Catar, EEUU, China, Corea del Sur, Filipinas, Finlandia, Hong Kong, Irlanda, Italia, Jamaica, Japón, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Polonia, Portugal, Rep. Dominicana, Rumanía, Senegal, Singapur, Tailandia, Turquía y Trinidad y Tobago.**

### 2. No residentes de países con CDI que tengan contemplado IP / ITSFG

#### > 2.1. No residentes de países con CDI sin apartado referido a sociedades inmobiliarias.

Sólo tributarán en IP y en ITSFG por la titularidad de los bienes inmuebles situados en España, el resto de bienes inmuebles, sólo podrán ser sometidos a imposición en su país de residencia. En consecuencia, estos residentes no deberán tributar en IP / ITSFG por la titularidad de las participaciones en sociedades no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español en la medida que el CDI no otorga a España la potestad tributaria para someter a imposición estas rentas.



Estos países son:

Argelia, Argentina, Austria, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, Chipre, Colombia, Costa Rica, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Holanda, Hungría, Indonesia, Irán, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Nigeria, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez, Venezuela.

➤ **2.2. No residentes de países con CDI con apartado referido a sociedades inmobiliarias.**

Tributarán en IP y en ITSGF por la titularidad de la totalidad de los bienes inmuebles situados en España, incluyendo la titularidad de las participaciones en sociedades residentes y no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español en la medida que el CDI otorga a España la potestad tributaria para someter a imposición estas rentas y la normativa interna habilita esta posibilidad con la actual modificación legislativa.

Estos países son:

Alemania, Arabia Saudí, Armenia, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Egipto, Francia, El Salvador, Eslovenia, República de Georgia, Kazajstán, Kuwait, Panamá, Uruguay, India, Islandia, Israel, Luxemburgo, México, Moldavia, Noruega, Reino Unido, Sudáfrica, Estados de la antigua URSS no mencionados anteriormente (excepto Rusia) y Uzbekistán.

Por tanto, serán los no residentes de países con CDI con apartado referido a sociedades inmobiliarias los únicos que tributarán en el IP / ITSGF por la titularidad de participaciones en sociedades extranjeras cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

Por último, conviene resaltar que el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite los recursos de inconstitucionalidad presentados por los gobiernos autonómicos de la Comunidad Autónoma de Madrid, la Xunta de Galicia y Andalucía sobre la base de la vulneración de los principios de seguridad jurídica, capacidad económica y no confiscatoriedad, así como, la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas. Adicionalmente, la Región de Murcia se ha sumado a esta iniciativa presentando un recurso de inconstitucionalidad que fue sometido a deliberación el pasado 9 de mayo, habiendo sido finalmente admitido a trámite, por lo que, todo apunta a una futura inconstitucionalidad del Impuesto.

Para más información puede contactar con:



**Borja de Gabriel**  
Socio I Derecho Fiscal  
[borja.degabriel@es.Andersen.com](mailto:borja.degabriel@es.Andersen.com)



**Patricia Olivo**  
Asociada I Derecho Fiscal  
[patricia.olivo@es.Andersen.com](mailto:patricia.olivo@es.Andersen.com)

