

El impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas

El Tribunal Constitucional, en su sentencia n.º 28/2019 de 28 de febrero, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra algunos de los preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. Tras más de dos años desde que la Ley 6/2017 se publicó en el *Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña*, este impuesto es, finalmente, aplicable.

Alejandro Villegas. Fiscal. Barcelona

Durante todo este tiempo, salvo por un breve periodo de suspensión de tres meses, la Ley 6/2017 ha estado en vigor y, en consecuencia, el devengo del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas se ha producido respecto de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 (el devengo tiene lugar el 1 de enero de cada año). Sin embargo, la pendencia derivada del recurso de inconstitucionalidad, así como la ausencia de desarrollo reglamentario y de modelo aprobado para la autoliquidación del impuesto, ha comportado que los contribuyentes no hayan tenido que soportar ningún coste hasta ahora.

Una vez que las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en el recurso han sido definitivamente despejadas, las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2019¹ deberán presentarse entre el 1 de octubre y el 30 de noviembre de este año mediante el modelo 540, que ya ha sido aprobado por Orden del Consejero de Economía y Hacienda². A partir del ejercicio 2020, el modelo 540 se presentará anualmente entre el 1 y el 30 de junio, coincidiendo con el final de la campaña del IRPF.

Con el primer pago de este impuesto a la vuelta de la esquina, debemos preguntarnos a qué se enfrentan exactamente los contribuyentes en

1.- Decreto-ley 8/2019, de 14 de mayo, de modificación de la Ley 6/2017.

2.- Orden VEH/123/2019, de 20 de junio, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 540 del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

Cataluña. Este tributo grava a las personas jurídicas³ con objeto mercantil y domicilio fiscal en Cataluña por la tenencia de determinados activos (bienes inmuebles, vehículos a motor con potencia igual o superior a 200 CV, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley de Patrimonio Histórico Español, y joyas) que tengan la condición de no productivos y se encuentren situados en Cataluña.

Puede decirse que se trata de una suerte de Impuesto sobre el Patrimonio de las personas jurídicas. De hecho, su estructura es bastante similar: también es de devengo instantáneo, la base imponible es el valor catastral en el caso de bienes inmuebles y el valor de mercado en el resto de bienes no productivos (aplicándose, si procede, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas a efectos de otros tributos) y la cuota íntegra se calcula aplicando la misma tarifa vigente a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en Cataluña (tarifa progresiva con un tipo marginal del 2,75 % a partir de una base imponible de 10.695.996,06 euros).

Siendo estos los rasgos principales de la estructura de este impuesto, a continuación se analizan tres cuestiones nucleares que lo diferencian de otras figuras impositivas: su finalidad extrafiscal, su ámbito de aplicación territorial y el concepto de activo no productivo.

En primer lugar, la seña distintiva del impuesto sobre los activos no productivos es su finalidad extrafiscal. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 6/2017, el impuesto tiene los siguientes objetivos: (i) redistribuir la riqueza, al gravar con tipos marginales superiores a personas jurídicas con más patrimonio; (ii) incentivar un uso más eficiente de los activos, al gravar aquellos que se consideren no productivos, respetando de este modo la función social de la propiedad reconocida en el art. 33.2 de la Constitución; y (iii) reducir prácticas de elusión y evasión fiscal consistentes en la ocultación de titularidades —y, por tanto, de capacidad económica— en estructuras societarias.

Sobre la base de esta finalidad extrafiscal el Tribunal Constitucional, en línea con pronunciamientos previos sobre otros tributos autonómicos, como el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, ha declarado que el impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas es compatible con otras figuras impositivas que, pese a gravar las mismas titularidades o capacidades económicas, tienen en cambio una vocación eminentemente recaudatoria, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En segundo lugar, esta finalidad se proyecta sobre un determinado territorio, esto es, la Comunidad Autónoma de Cataluña. La inconcreción de los puntos de conexión de este tributo suscitó

3.- Así como las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) y tengan objeto mercantil.

en un primer momento dudas sobre su constitucionalidad, en la medida en que pudieran producirse efectos fuera del territorio de Cataluña que fueran incompatibles con el art. 157.2 de la Constitución y el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, el criterio no vinculante de la Direcció General de Tributs de Cataluña⁴ es que el impuesto sobre los activos no productivos es de naturaleza personal y solamente recae sobre personas jurídicas con domicilio fiscal en Cataluña. Esta interpretación ha sido acogida por el Tribunal Constitucional para descartar efectos extraterritoriales incompatibles con la Carta Magna.

En consecuencia, una entidad no residente o con domicilio fiscal en otra Comunidad Autónoma que sea titular de bienes inmuebles radicados en Cataluña no estará sujeta al impuesto sobre los activos no productivos. Por lo que respecta a los vehículos a motor con potencia igual o superior a 200 CV, dado que a efectos fiscales estos se sitúan en el domicilio de su propietario, las personas jurídicas con domicilio fiscal en Cataluña estarán sujetas al impuesto por todos sus vehículos con independencia del lugar en el que estos se encuentren permanente o transitoriamente, como así lo ha reconocido también el Tribunal Constitucional.

La delimitación normativa del hecho imponible conduce a considerar que solamente los bienes efectivamente situados en Cataluña están sujetos al impuesto y, por lo tanto, no parece razonable interpretar que el criterio aplicado respecto a

los vehículos a motor deba ser aplicable a otros activos no productivos. Ahora bien, la sentencia del Tribunal Constitucional no se pronuncia sobre esta cuestión y la Direcció General de Tributs de Cataluña no ha divulgado un criterio interpretativo a este respecto hasta la fecha.

En tercer lugar, la finalidad extrafiscal de este tributo pivota sobre un triple concepto de no productividad que se pretende desincentivar. Son activos no productivos y, por lo tanto, son activos sujetos a este impuesto, los siguientes:

- a) Los cedidos gratuitamente a los socios o personas vinculadas a estos para su aprovechamiento total o parcialmente privado, salvo que su utilización constituya rendimiento en especie en el IRPF.
- b) Los cedidos onerosamente a los socios o personas vinculadas a estos para su aprovechamiento total o parcialmente privado, salvo que los socios o personas vinculadas satisfagan una remuneración de mercado por la cesión del activo, trabajen efectivamente en la sociedad y perciban por ello una remuneración de mercado cuyo importe sea superior a la retribución por la cesión del activo. Los activos que se encuentren arrendados a precio de mercado a los socios o personas vinculadas a estos y se destinen a una actividad económica se consideran activos productivos.
- c) Los no afectos a actividades económicas o de servicio público, salvo que su precio de

4.- Consulta n.º 241E/17, evacuada el 25 de octubre de 2017.

adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos que provengan de actividades económicas de los últimos once años (misma regla de patrimonialidad sobrevenida aplicable para la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio).

Estos supuestos son de aplicación alternativa, por lo que si concurre cualquiera de ellos el activo en cuestión reunirá la condición de no productivo.

La falta de concreción de estos supuestos genera no pocas dudas de aplicación. Entre otras, no resulta claro si el concepto de actividad económica al que se refiere la Ley 6/2017 es el legalmente definido a efectos de otros tributos como el Impuesto sobre Sucesiones —con regulación autonómica propia sobre esta cuestión—, el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, no está delimitado con claridad el perímetro de vinculación de los usuarios de los activos no productivos, que introduce una supuesta vinculación entre personas físicas no contemplada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, nos encontramos ante un impuesto novedoso que persigue una finalidad considerada constitucionalmente legítima por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, no puede obviarse que Cataluña es la única Comunidad Autónoma que ha implementado un tributo de esta naturaleza. En ausencia de coordinación con la legislación estatal y del resto de Comunidades Autónomas, medidas unilaterales como esta difícilmente permitirán alcanzar los objetivos señalados y, por el contrario, pueden suponer un estímulo para el

traslado de sociedades y de activos dentro del territorio nacional.

La aplicación del impuesto a una sociedad titular de activos no productivos y del Impuesto sobre el Patrimonio a sus socios por la titularidad del capital social de la misma sociedad puede provocar supuestos de doble imposición sobre una misma manifestación de capacidad económica que no contempla mecanismos de corrección. Además, a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, no se observa un límite de gravamen en función de las rentas obtenidas por la sociedad gravada, de forma que, en el largo plazo, la liquidación anual del impuesto puede suponer la paulatina minoración de los activos societarios.

Como reconocen los propios representantes de la Generalidad de Cataluña, se espera que la recaudación a medio y largo plazo por este impuesto sea prácticamente nula, a medida que los activos no productivos se destinen a actividades económicas o se extraigan de las estructuras societarias en las que se encontraban. Sobre este particular, se echa en falta un régimen transitorio que permitiera a los socios incorporar esta clase de activos a su patrimonio personal sin coste fiscal, como por ejemplo ocurrió en el pasado cuando se derogó el régimen de sociedades patrimoniales (véase la disposición transitoria 10.^a de la Ley del IRPF). Sin embargo, las Comunidades Autónomas no tienen competencia normativa para implementar una medida de este tipo.

En el corto plazo, aquellas sociedades con activos no productivos que aún mantengan su domicilio fiscal en Cataluña deberán hacer frente a un coste adicional en sus cuentas de resultados. Por el momento, las dudas interpretativas sobre

este impuesto aconsejan una aproximación prudente y contar con el debido asesoramiento para

confeccionar y presentar la autoliquidación anual (modelo 540).