

Breves comentarios a Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos 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

1. Gravamen temporal energético

1.1 Obligados al pago

- Deberán satisfacer un gravamen energético con carácter temporal durante los años 2023 y 2024 las siguientes personas o entidades:
 - Las que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos.
 - Las que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 por 100 de su volumen de negocios a partir de actividades económicas en el ámbito de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería.
- No están obligados al pago las personas y entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - Que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.
 - Que el INCN correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50 por 100 del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.

1.2. Naturaleza

Prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta Ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas.

1.3. Nacimiento de la obligación de pago

- Nacerá el primer día del año natural y se deberá satisfacer en los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de dicho año.

- Pago anticipado: se deberá ingresar durante los primeros 20 días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación, siendo el resultado de multiplicar el porcentaje del 50 por 100 sobre el importe de la prestación. En caso de que en el plazo de liquidación e ingreso del pago anticipado no se conociera de forma definitiva el INCN correspondiente al año natural anterior, se estimará de forma provisional conforme a un método de cálculo fehaciente.

1.4. Cuantía de la prestación

- El 1,2 por 100 del INCN derivado de la actividad que desarrolle en España del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias, determinado de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable que sea de aplicación. El importe de la prestación será minorado por la cuantía del pago anticipado que se hubiera ingresado.
- El importe de la prestación y su pago anticipado no serán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y no podrán repercutirse directa o indirectamente –la indebida repercusión será sancionada con multa del 150 por 100 del importe repercutido, correspondiendo a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC) el control y, en su caso, la imposición de sanciones–.

1.5. Otras cuestiones

- El gravamen es finalista, determinándose en la norma los fines en los que se puede utilizar su recaudación.
- Queda pendiente para el último trimestre de 2024 realizar un estudio de los resultados del gravamen para evaluar si se mantiene con carácter permanente. Previamente, en el último trimestre de 2023, el Gobierno elaborará un informe provisional correspondiente al primer ejercicio de aplicación del gravamen.

2. Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

2.1. Obligados al pago

Deberán satisfacer este gravamen temporal durante los años 2023 y 2024 las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito que operen en territorio español cuya suma de ingresos por intereses y comisiones, determinada de acuerdo con su normativa contable de aplicación, correspondiente al año 2019, sea igual o superior a 800 millones de euros.

2.2. Naturaleza

Prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta Ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas.

2.3. Nacimiento de la obligación

- Nacerá el primer día del año natural y se deberá satisfacer durante los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de dicho año.
- Pago anticipado: se deberá ingresar durante los 20 primeros días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación, siendo el resultado de multiplicar el porcentaje del 50 por 100 sobre el importe de la prestación. En caso de que en el plazo de liquidación e ingreso del pago anticipado no se conociera de forma definitiva el importe de la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones correspondiente al año natural anterior, se estimará de forma provisional conforme a un método de cálculo fehaciente.

2.4. Cuantía de la prestación

- El 4,8 por 100 de la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad que desarrollen en España que figuren en su cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural anterior al de nacimiento de la obligación de pago, determinada de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable que sea de aplicación. El importe de la prestación será minorado por la cuantía del pago anticipado que se hubiera ingresado.
- El importe de la prestación y su pago anticipado no serán deducibles del Impuesto sobre Sociedades, y tampoco podrán ser repercutidos, directa o indirectamente –la indebida repercusión será sancionada con multa del 150 por 100 del importe repercutido, correspondiendo a la CNMC el control y, en su caso, la imposición de sanciones–.

2.5. Otras cuestiones

- El gravamen es finalista, debiéndose destinar su recaudación a financiar medidas para hacer frente a políticas para mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia.
- En el último trimestre de 2024 el Gobierno realizará un estudio de los resultados del gravamen, y evaluará su mantenimiento con carácter permanente. Con carácter previo, en el último trimestre de 2023, el Gobierno elaborará un informe provisional correspondiente al primer ejercicio de aplicación del gravamen.

3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

3.1. Naturaleza y ámbito territorial

Es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) que grava el patrimonio neto¹ de las personas físicas superior a 3.000.000€ y se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

3.2. Hecho imponible

La titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, a 31 de diciembre, e de un patrimonio neto superior a 3.000.000€.

3.3. Bienes y derechos exentos

Los bienes y derechos exentos del IP.

3.4. Sujetos pasivos

Los que lo sean del IP, existiendo, por lo tanto, sujetos pasivos por obligación personal –residentes en territorio español– y por obligación real –no residentes titulares de bienes o derechos situados, que puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español–.

3.5. Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España

Los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración del impuesto, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto².

3.6. Titularidad de los elementos patrimoniales

¹ A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

² En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, no se tendrá que nombrar representante 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.

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración. A este respecto, 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.

3.7. Base imponible

El patrimonio neto del sujeto pasivo 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. Para la determinación de la base imponible resultarán aplicables las reglas contenidas en la LIP.

3.8. Base liquidable y devengo

- En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000€.
- El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

3.9. Cuota íntegra

La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	%
0,00	0,00	3.000.000,00	0,0
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

3.10. Límite de la cuota íntegra

- La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero. A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, 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 por 100.
- Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto,

de la del IP y de la de este impuesto, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto.

3.11. Impuestos satisfechos en el extranjero

En el caso de obligación personal de contribuir resultará aplicable en este impuesto la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la LIP.

3.12. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la LIP.

3.13. Cuota a ingresar del IP

De la cuota resultante se podrá deducir la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha.

3.14. Personas obligadas a presentar declaración

- Los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar.
- No están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria de este impuesto resulte a ingresar.

3.15. Presentación de la declaración

La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

3.16. Afectación de la recaudación

El rendimiento del impuesto se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables.

3.17. Vigencia

Será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor. Por lo tanto, el primer devengo se producirá el 31 de diciembre de 2022, estando en vigor, en principio, para los ejercicios 2022 y 2023. Su aplicación en los años siguientes dependerá de la evaluación que se realice de sus resultados.

4. Impuesto sobre el Patrimonio

4.1. Sujetos pasivos

Respecto a la obligación real de contribuir, se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por 100, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso.

5. Impuesto sobre Sociedades

5.1. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo

Se incorporan las siguientes modificaciones o aclaraciones:

- El financiador puede aplicar la deducción en cualquier fase de la producción, sean previos o posteriores al momento en que se efectúen las aportaciones por parte del productor.
- No se aplica la deducción cuando el financiador y productor están vinculados.
- El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25 por 100. No obstante, dicho límite se elevará al 50 por 100 cuando el importe de la deducción que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por 100 de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

- Se incrementa el límite máximo de la deducción a 20.000.000€ (antes 10.000.000) y, en el caso de series audiovisuales, se mantiene en 10.000.000€, computándose el mismo por cada capítulo.
- Se elimina el límite de 100.000€ por persona en relación con gastos de personal creativo.

5.2. Medidas temporales (para ejercicios iniciados en 2023) en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal

- La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando las bases imponibles positivas y restando solo el 50 por 100 las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.
- Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los 10 primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.
- En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales que estén pendientes de integración en la base imponible del grupo se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.

6. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se añade la Comunidad de La Rioja a las que ya tenían un régimen de autoliquidación obligatorio en este impuesto.

7. Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

Se modifica esta norma para establecer que los contribuyentes del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas podrán pagar la deuda de este tributo mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General.