

Se crean los gravámenes energético y de entidades de crédito y el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas

28 de diciembre de 2022

Además, en el régimen de grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades se establece una limitación temporal al aprovechamiento por el grupo de las pérdidas generadas por sus entidades en el propio ejercicio y se introducen novedades significativas en la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series y espectáculos en vivo. Finalmente, destaca la modificación de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, en virtud de la cual los sujetos pasivos no residentes deberán tributar en España por la tenencia de acciones en entidades con inmuebles situados en este territorio.

En el BOE de 28 de diciembre de 2022 se ha publicado la [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. A continuación, se resumen los aspectos más destacados del contenido de esta ley.

1. Gravamen temporal energético y gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

La ley introduce dos nuevos gravámenes para las entidades y establecimientos financieros de crédito y para las entidades del sector energético, que se aplicarán inicialmente en los años 2023 y 2024. Ambos gravámenes tienen las siguientes características comunes:

- a. Se califican como **prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario** cuyos rendimientos se destinarán a financiar las medidas que, en cada caso, establece la ley.
- b. **Devengo y plazos**
 - a) La obligación de pago nace el 1 de enero de cada año.
 - b) Se prevé un pago anticipado en febrero de cada año por el 50% de su importe, con base en una estimación del impuesto anual que se deberá realizar a esa fecha. La liquidación definitiva se presentará en septiembre de cada año, descontando el pago anticipado realizado en febrero.
- c. **Deducibilidad y repercusión**
 - a) El importe de las prestaciones no será gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
 - b) Además, no podrán ser objeto de repercusión económica (directa o indirecta) a los clientes. El incumplimiento de esta prohibición se califica como infracción muy grave, que podrá ser sancionada con una multa del 150% del importe repercutido. La comprobación a estos efectos será competencia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).

d. **Régimen sancionador y revisión en vía administrativa**

Con independencia de la sanción anteriormente comentada, la norma se remite a la Ley General Tributaria (LGT) en todo lo relativo al régimen sancionador y a la exacción, gestión, comprobación y recaudación de estos gravámenes, atribuyendo la competencia a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. En materia de revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación, la norma se remite al Título V de la LGT.

e. **Posible extensión temporal de los gravámenes**

Se prevé que el Gobierno elabore un informe provisional a finales de 2023 sobre su primer ejercicio de aplicación y un estudio a finales de 2024 en los que se evaluará el mantenimiento de ambos gravámenes con carácter permanente, en función de la situación de cada sector afectado, la evolución de los precios y tipos de interés y comisiones (según el sector) y su efecto acumulado con el Impuesto sobre Sociedades.

Quedan pendientes los desarrollos reglamentarios (por orden ministerial) de la forma y modelos de declaración.

Los elementos propios de cada gravamen se resumen a continuación:

1.1 Gravamen temporal energético

- a. **Obligados al pago.** Personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos de acuerdo con las resoluciones de 10 de diciembre de 2020, 16 de diciembre de 2021 y 9 de junio de 2022 de la CNMC.

Además, tendrán la consideración de operadores principales a efectos de la prestación las personas o entidades que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo cuyo volumen de negocios en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación derive, al menos en un 75%, de actividades económicas de extracción, minería, refinado de petróleo o fabricación de productos de coquería.

Quedarán **eximidas del pago** las entidades en las que concurra, al menos, una de las siguientes circunstancias:

- a) Que tuvieran un importe neto de la cifra de negocios (INCN) en 2019 inferior a 1.000 millones de euros
 - b) Que su INCN de 2017, 2018, y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no haya excedido del 50% del INCN total del año respectivo.
- b. **Importe a pagar.** El importe a pagar se calculará de la siguiente forma:

$$\text{Gravamen energético} = 1,2\% \times \text{INCNe}$$

Donde INCNe es el INCN de la actividad que desarrollen en España del año natural anterior, que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias.

Del INCNe se excluirán:

- a) Los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y los Gravámenes Complementarios a Carburantes y Combustibles Petrolíferos de Ceuta y Melilla, que se hayan pagado o soportado vía repercusión.
- b) Los importes correspondientes a las actividades reguladas, entendiendo por tales el suministro a precio regulado (PVPC de electricidad, TUR de gas, GLP envasado y GLP por canalización), los ingresos regulados de las redes de transporte y distribución de electricidad y gas natural y, en el caso de generación con retribución regulada y retribución adicional en los territorios no peninsulares, todos los ingresos de las instalaciones, incluidos los que se perciban del mercado y del despacho económico respectivamente.

Se prevén normas especiales en el caso de que la entidad forme parte de un grupo fiscal o de un grupo mercantil que presente declaraciones en territorio común y foral.

1.2 Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

- a. **Entidades obligadas.** Entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito que operen en territorio español cuya suma de ingresos por intereses y comisiones correspondiente al año 2019 sea igual o superior a 800 millones de euros.
- b. **Importe a pagar.** El importe a pagar se calculará de la siguiente forma:

$$\text{Gravamen de entidades de crédito} = 4,8\% \times \text{MIC}$$

Donde MIC es la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad desarrollada en España que figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural anterior al de nacimiento de la obligación de pago (e.g. 2022 en cuanto al gravamen de 2023).

Se prevén normas especiales en el caso de que la entidad forme parte de un grupo fiscal o de un grupo mercantil que presente declaraciones en territorio común y foral.

2. Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas e Impuesto sobre el Patrimonio

Se introduce el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, con los fines de aumentar la recaudación y armonizar la normativa autonómica. Sus características principales son las siguientes:

- a. **Naturaleza y objeto.** Se trata de un tributo directo, personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto que supere el importe de 3.000.000 euros.
Es un tributo estatal que no se podrá ceder a las comunidades autónomas.
- b. **Ámbito espacial.** Se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes forales vasco y navarro (cuya modificación se prevé expresamente) y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno.

- c. **Ámbito temporal.** Se prevé que el impuesto se aplique en los dos primeros ejercicios que se devenguen desde la entrada en vigor de la norma, es decir, en 2022 y 2023, si bien se introduce una cláusula de revisión al final de su vigencia para evaluar su mantenimiento o supresión.
- d. **Base imponible, sujetos pasivos y exenciones.** Unos y otros se determinarán según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- e. **Mínimo exento.** En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros. Es decir, no tendrán este mínimo exento quienes tributen por obligación real (no residentes).
- f. **Escala de gravamen.** La escala de gravamen se incluye a continuación:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
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

- g. **Límite.** Se podrá aplicar un límite conjunto similar al ya existente para las cuotas de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio.

En concreto, cuando la suma de las cuotas íntegras del IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Solidaridad supere el 60% de la base imponible del IRPF, se reducirá la cuota del Impuesto de Solidaridad hasta alcanzar dicho límite, sin que la reducción pueda superar el 80% de la cuota del Impuesto de Solidaridad previa a dicha reducción. Para el cálculo de estas magnitudes se realiza una remisión plena a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio.

- h. **Deducciones.** Serán deducibles:
- a) En el caso de obligación personal de contribuir, los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (sin perjuicio de lo que establezcan los tratados o convenios internacionales).
- b) La cuota del Impuesto sobre el Patrimonio efectivamente satisfecha.
- i. **Devengo, declaración y pago.** El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y se exigirá mediante autoliquidación, que se deberá presentar cuando resulte cuota a ingresar.

No estarán 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 (es decir, los no residentes), salvo que la cuota de este impuesto resulte a ingresar.

El plazo de declaración se regulará por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Se modifica el artículo 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico español, para prever que el pago del impuesto se pueda realizar mediante los bienes que formen parte de dicho patrimonio.

- j. **Nombramiento de representante.** Deberán nombrar un representante que sea persona física o jurídica residente en España antes del fin del plazo de declaración del impuesto, a efectos de su relación con la Administración Tributaria, los siguientes sujetos pasivos:
- a) Los no residentes en España que no lo sean en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso si existe normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos de la LGT.
 - b) Los residentes en España que se ausenten de este territorio después de la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no pertenezca a la UE o al EEE (en este caso, de nuevo, si tiene normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación), si su regreso a España se va a producir después de la finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto.

La designación del representante se deberá comunicar a la oficina territorial competente para presentar la declaración, con una comunicación de aceptación por el representante.

En relación con el **Impuesto sobre el Patrimonio** y, por tanto, afectando también al nuevo Impuesto de Solidaridad, se introduce una modificación que afecta a la tributación de los no residentes, que tributan en este impuesto por obligación real, es decir, por los bienes y derechos de los que sean titulares cuando estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español.

Como novedad, a efectos de esta tributación por obligación real, se entenderán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido al menos en un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en dicho territorio.

Para determinar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se deberán sustituir por sus valores de mercado a la fecha de devengo. En el caso de inmuebles, se aplicarán los valores que determinen la base imponible según el artículo 10 de la ley (es decir, el mayor entre el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición).

De este modo, se trata de superar el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) (mantenido ya por algunos tribunales) en su reciente [resolución V1947-22, de 13 de septiembre](#), en la que concluyó que *“el Impuesto sobre el Patrimonio no grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España que sean propiedad de personas físicas no residentes en España, los cuales solo deben tributar en el impuesto por la titularidad de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español”*.

3. Impuesto sobre Sociedades

En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) se introducen las siguientes modificaciones:

3.1 Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal

De acuerdo con el artículo 62.1.a de la LIS, la base imponible del grupo se determina agregando en primer lugar las bases imponibles individuales de todas las entidades. De este modo, si una entidad genera una base imponible positiva y otra una base imponible negativa, ambas se compensan entre sí para formar la base imponible agregada (previa a los ajustes que establece la norma) del grupo fiscal.

Ahora, se limita temporalmente la referida compensación en el ejercicio de agregación de bases imponibles individuales. En concreto, en el ejercicio 2023, al agregar dichas bases, solo se tendrá en cuenta el 50% de las bases imponibles negativas individuales. Es decir, si, por ejemplo, en un grupo hay dos entidades y una de ellas obtiene una base imponible positiva de 100 y otra una base imponible negativa de -100, el resultado de la agregación, en lugar de "0", arrojará "50".

El importe de las bases imponibles individuales negativas no utilizadas (en nuestro ejemplo, 50), se integrará en la base imponible del grupo por partes iguales en cada uno de los diez primeros ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 (es decir, en nuestro ejemplo, se integrará un importe de 5 en cada uno de esos periodos) incluso aunque alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas 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 esté pendiente de integración en la base imponible del grupo se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en régimen de consolidación fiscal.

3.2 Modificaciones en la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

3.2.1 Deducción en producciones españolas y extranjeras (artículos 36.1 y 36.2 de la ley)

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 se incrementan los límites de las deducciones reguladas en los artículos 36.1 (deducción por inversiones en producciones españolas) y 36.2 (deducción para determinados productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera). En concreto:

- a. Se incrementa el importe máximo de deducción para ambos casos hasta 20 millones de euros (antes 10 millones). Para el caso de series audiovisuales, en ambas deducciones, la deducción se determinará por episodio y el límite máximo de deducción será de 10 millones de euros por episodio producido.
- b. Para la deducción del artículo 36.2 de la ley (producciones extranjeras), a efectos de los gastos que forman parte de la base de la deducción, se elimina el límite de 100.000 euros que existía para los gastos de personal creativo (siempre que tenga residencia en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo).

En relación con la aplicación de estas modificaciones, se indica que quedarán condicionadas a su compatibilidad con el derecho de la UE en materia de ayudas de Estado.

3.2.2 Deducción para los financiadores de las obras (artículo 39.7 de la ley)

Mediante la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, se modificó la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales para permitir que quien participe en la financiación (“financiador”) de la obra realizada por otro contribuyente también la pueda aplicar, pero estableciendo la incompatibilidad total o parcial entre la deducción de uno y otro ([comentario de diciembre de 2020](#)).

Ahora se introducen, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, las siguientes novedades:

- a. Dentro de las cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción se incluyen también los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción.
- b. Se clarifica que las cantidades destinadas a financiar costes de producción se podrán aportar en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción y hasta la obtención de los correspondientes certificados (superando así las dudas que había generado la resolución de la DGT V1811-22, de 29 de julio).

No obstante, en relación con las cantidades destinadas a financiar gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor se establece un límite temporal específico, en virtud del cual dichas cantidades no se podrán aportar después del período impositivo en que el productor incurra en ellos.

- c. El importe de la deducción que aplique el financiador se deberá tener en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25% de las deducciones aplicadas en el período impositivo establecido en el artículo 39.1 de la ley.

Dicho límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la ley que corresponda al financiador, sea igual o superior al 25% de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

- d. Se introduce una limitación para impedir que se pueda aplicar esta deducción cuando el financiador esté vinculado (en el sentido del artículo 18 de la LIS) con el productor que genere el derecho a la deducción.
- e. Se aclara que el financiador podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la ley en las condiciones y términos en ellos señalados y determinando su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor (siempre que hayan sido generadas por este último), eliminando la referencia que indicaba que el financiador aplicaría la deducción anualmente en función de las aportaciones desembolsadas en cada período impositivo.
- f. El productor y los contribuyentes que participen en la financiación de la producción seguirán teniendo que suscribir un contrato con el mismo contenido que ya se preveía, pero incluyendo ahora el detalle relativo a los gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, antes indicados.

Además, se permite que pueda haber más de un contrato de financiación y que todos ellos se puedan firmar en cualquier fase de la producción.

Para la aplicación de la deducción sigue siendo necesario que el financiador presente el contrato de financiación y las certificaciones que exige la norma, mediante comunicación a la Administración tributaria, suscrita por el productor y por el financiador; pero ahora se deberá hacer antes de la finalización del período impositivo en que el financiador tenga derecho a aplicar la deducción (hasta ahora se decía que se debía comunicar con anterioridad al período impositivo en que se generara el derecho a la deducción).

- g. Se elimina el párrafo en el que se indicaba que el reintegro de las cantidades aportadas se realizaría mediante las deducciones líquidas en cuota, que de acuerdo con el contrato y lo establecido los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la ley, el productor traspasara al financiador.

4. Otras modificaciones

4.1 ISD

Se incorpora a la Comunidad Autónoma de La Rioja entre aquellas que tienen establecido el sistema de autoliquidación obligatoria en el citado tributo.

4.2 Tasas

- a. **Zona Especial Canaria (ZEC)**. Se sustituye la actual tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades la ZEC por una nueva **tasa de gestión de la solicitud de autorización para la inscripción en el Registro**.

Esta nueva tasa se devengará en el momento en el que se solicite la inscripción en el registro y su cuantía se establece en 850 euros en 2023, 1.200 euros en 2024 y 1.500 euros en 2025 y sucesivos.

En los supuestos de denegación, renuncia o caducidad de la autorización sin inscripción no procederá la devolución de la tasa. En caso de denegación, la presentación de nueva solicitud de idéntico o análogo objeto y solicitante no devengará de nuevo el pago de la tasa.

- b. **Tasas de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios**: Se actualiza el sistema de financiación de las actividades y servicios que se prestan en régimen de Derecho público en el ámbito de los medicamentos y productos sanitarios, (i) actualizando la estructura e importe de las tasas ya existentes, (ii) creando nuevas tasas adaptadas a la situación actual y (iii) eliminando las correspondientes a las actividades que se dejan de realizar.

Esta modificación entrará en vigor a los seis meses de su publicación en el BOE.

Más información:

[Departamento Tributario](#)

GARRIGUES

Hermosilla, 3

28001 Madrid

T +34 91 514 52 00

info@garrigues.com

Síguenos en:



© 2022 J&A Garrigues, S.L.P. | La información de esta página es de carácter general y no constituye opinión profesional ni servicio de asesoramiento legal o fiscal.

[**garrigues.com**](https://www.garrigues.com)