

## [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 \[BOE-A-2022-22684\]](#)

En el BOE de 28 de diciembre de 2022 y con entrada en vigor, salvo alguna excepción, el 29 de diciembre, se publicó la [Ley 38/2022, de 27 de diciembre](#), que estableció dos gravámenes temporales: el energético y el de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, los cuales según la ley tienen la naturaleza jurídica de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, y que se exigirán en los años 2023 y 2024. Asimismo, esta ley crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, que se califica como un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros y que se aplicará en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de su entrada en vigor —29 de diciembre de 2022— (por lo tanto, serán los años 2022 y 2023 en los que, en principio, se aplicará).

Además, como ocurre ya desde hace tanto tiempo, se aprovecha la misma ley para introducir modificaciones en otros tantos tributos. Así, en sus disposiciones finales se introducen modificaciones que afectan, entre otras, al ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), impuesto sobre el patrimonio (IP), impuesto sobre sociedades (IS) y tasas. Algunas de estas modificaciones tienen gran trascendencia destacando de entre todas la relativa a la limitación a la compensación de bases impositivas negativas en grupos fiscales en el IS y la que mantiene que, en supuestos de obligación real de contribuir, se entienden 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 por ciento por inmuebles situados en dicho territorio, en el IP.

Vamos a analizar los aspectos esenciales de cada uno de estos puntos.

### 1. GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO

Esta figura, según la ley, tiene la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario (en adelante PPCNT) y, sin embargo, se regirá por lo dispuesto en la propia ley que lo aprueba y, supletoriamente, por la [Ley General Presupuestaria](#) y la [Ley General Tributaria](#), así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. En particular, su régimen sancionador aplicable será el resultante de la [Ley General Tributaria](#). Si se trata de una PPCNT no se entiende que se

remita a normas tributarias. Igualmente, la exacción, gestión, comprobación y recaudación de la prestación se atribuye a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, y la revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo establecido en el título V de la Ley General Tributaria. Remisiones que no corresponden a una figura que se dice no tributaria.

Muchos puntos de la regulación de estas figuras son cuestionables, pero en este comentario nos centraremos en el que nos parece fundamentalmente criticable. La calificación de esta figura, igual que comentaremos con el siguiente gravamen, es básica desde el punto de vista de su valoración constitucional, puesto que calificarla como PPCNT implica que al ser un ingreso no tributario no le son aplicables los principios constitucionales informadores de los tributos.

Las PPCNT son una modalidad de las genéricas prestaciones patrimoniales de carácter público (PPCP), definidas en la [disposición adicional primera de la Ley General Tributaria \(LGT\)](#) en los siguientes términos:

1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquéllas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo. 2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario. Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley. Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general. En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa o indirecta mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En nuestra opinión tanto esta figura como la siguiente en orden que comentaremos no son PPCNT, sino claramente tributarias y más en concreto impuestos (esto sería un gran problema pues si lo que se gravan son los beneficios presuntamente adicionales del sector eléctrico, gasista y petrolero y el correspondiente a las entidades de crédito —en la siguiente figura que comentaremos—, cuyos beneficios ya son objeto de tributación, podría plantearse un problema de doble imposición). De las PPCNT comparten dos características: la coactividad y la realización en favor de los entes públicos, dado que ambas prestaciones patrimoniales se ingresan en el Tesoro Público ([artículos 1.11 y 2.10 Ley 38/2022](#))<sup>1</sup>. Pero lo que no cumplen, de ninguna manera es el tener un ca-

1. Compartimos el razonamiento, y para un mayor abundamiento en estas reflexiones recomendamos su lectura, de MENÉNDEZ MORENO, A. 2023: «Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito». Quincena Fiscal, 2023, núm. 3, quien señala que «Si bien, debe convenirse que ambas características son atribuibles igualmente a las prestaciones de naturaleza

rácter retributivo ya que el pago al ente público acreedor de las mismas no comporta en favor del pagador el derecho a ninguna contraprestación<sup>2</sup>.

La Exposición de Motivos de la ley justifica esta figura en la situación de inflación que vivimos en nuestro país y en los mayores beneficios obtenidos en esta época por parte de las empresas del sector energético y financiero. Sin embargo, lo recaudado no se afecta en modo alguno (característica propia de los ingresos parafiscales), de acuerdo con lo señalado en el [número 11 del artículo 1. de la Ley](#), en el que se prevé que «el rendimiento de la prestación se ingresará en el Tesoro Público».

Aunque después se recoge que se utilizará el rendimiento de la prestación recaudado para cualquiera de los siguientes fines:

- medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía, de manera específica;
- medidas de apoyo financiero para contribuir a la reducción del consumo de energía, por ejemplo, mediante subastas o sistemas de licitación de reducción de la demanda; a la disminución de los coste de compra de energía de los clientes finales de energía para determinados volúmenes de consumo, y al fomento de las inversiones de los clientes finales de energía en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;
- medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de sectores de gran consumo de energía, siempre que se supediten a inversiones en energías renovables, eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;
- medidas de apoyo financiero para desarrollar la autonomía energética, en particular, inversiones en consonancia con los objetivos de REPowerEU establecidos en el Plan REPowerEU y en la Acción conjunta europea REPowerEU, tal como proyectos con una dimensión transfronteriza;
- a la financiación de medidas para reducir los efectos perjudiciales de la crisis energética, incluidos el apoyo a la protección del empleo y el reciclaje y el perfeccionamiento profesional de la población activa, o para fomentar inversiones en eficiencia

---

tributaria, como se infiere indubitadamente de lo establecido en los números 1 y 2 de la disposición adicional primera y en el artículo 2.1 LGT. En definitiva, las referidas notas son comunes al conjunto de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y en ningún caso específicas de las no tributarias».

2. Vid. para entender el caos conceptual que ha generado el legislador con la introducción de estos términos, y que no es algo que haya surgido con estas nuevas figuras comentadas, sino que ya viene de largo, LAGO MONTERO, J. M. 2021: «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, ¿para qué?». Revista Técnica Tributaria, 2021, núm. 132, quien acertadamente señala, entre otras cosas, que «La prestación exigible por la prestación de servicios públicos presenta una innegable naturaleza retributiva. Sean catalogadas como tasas o como precios, como prestaciones patrimoniales tributarias o no, estamos ante figuras cuya funcionalidad primera y principal es compensar al prestador del servicio por los costes en que incurre y que el usuario ha de hacer suyos en alguna medida».

energética y energías renovables, incluidos los proyectos transfronterizos y en el mecanismo de financiación de energías renovables de la Unión establecido en el artículo 33 del [Reglamento \(UE\) 2018/1999, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018](#).

Este gravamen energético, que se califica como temporal, de momento se va exigir en los años 2023 y 2024, aunque ya se prevé, mediante una cláusula de revisión, que el Gobierno en el último trimestre de 2024 realice un estudio de los resultados del gravamen y evalúe su mantenimiento con carácter permanente. Así que lo de la temporalidad, como en tantas ocasiones en las que se ha introducido una figura de manera transitoria, ya tiene más visos de posible permanencia que de otra cosa.

Según regula la ley, deberán satisfacer el gravamen energético las siguientes personas o entidades:

- Las 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 y de 16 de diciembre de 2021 (modificada por la de 9 de junio de 2022) de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. Recogiendo dos exenciones si concurre cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.
  - Que el importe neto de la cifra de negocios 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 ciento del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.
- 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 y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 por ciento 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 a que se hace referencia en el [Reglamento \(CE\) n.º 1893/2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006](#).

En el supuesto de que las citadas personas y entidades formen parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal en el IS de acuerdo con la normativa que resulte de aplicación, el importe neto de la cifra de negocios se determinará por referencia a dicho grupo<sup>3</sup>.

3. Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: «Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito...», op. cit., quien señala que «nada de lo reseñado modifica la conclusión del párrafo

Asimismo, se precisa que cuando estas personas o entidades formen parte de un grupo mercantil integrado por personas o entidades que deban presentar las declaraciones del IS en territorio común y en territorio foral (de forma individual o consolidada), el importe neto de la cifra de negocios se determinará tomando en consideración las personas, entidades y grupos que hayan declarado en territorio común y los que lo hayan hecho en territorio foral.

Respecto a la obligación de pago nace el primer día del año natural y se deberá satisfacer en los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de dicho año. No obstante, se deberá efectuar un pago anticipado del 50 % durante los primeros 20 días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación. En el supuesto de que no se conociera el importe neto de la cifra de negocios en el momento de realizar el pago anticipado se establece que se estimará de forma provisional conforme a un método de cálculo fehaciente, considerándose fehaciente la estimación resultante de las cuentas debidamente formuladas o, en su defecto, la estimación que derive de los trabajos de auditoría de cuentas a efectos de la elaboración y formulación de cuentas.

La prestación consistirá en el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 por ciento al importe neto de la cifra de negocios 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, minorado por la cuantía del pago anticipado que se hubiera ingresado.

Del importe neto de la cifra de negocios se excluirán:

- Los ingresos correspondientes al impuesto sobre hidrocarburos, al impuesto especial de la comunidad autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y a los gravámenes complementarios a carburantes y combustibles petrolíferos de Ceuta y Melilla, que se hayan pagado o soportado vía repercusión.
- El importe correspondiente a las actividades reguladas, entendiéndose 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 perciben del mercado y el despacho económico respectivamente.

La Ley establece que no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del IS ni el importe de la prestación ni el del pago anticipado.

---

anterior en el sentido de que el GTE recae sobre un aspecto gravado en el IS que no refleja con fidelidad el resultado del ejercicio de la sociedad que tribute en el régimen de consolidación fiscal o de un grupo mercantil».

Igualmente regula la prohibición de repercusión económica, directa o indirecta, del importe de la prestación y su pago anticipado, considerándose infracción muy grave el incumplimiento de esta obligación, que se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe repercutido. Pone de manifiesto, queriendo remarcar el carácter no tributario de la medida, que esta infracción no tiene carácter tributario y estará sometida al régimen administrativo sancionador general. Será la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la que comprobará el cumplimiento de esta obligación

## 2. GRAVAMEN TEMPORAL DE ENTIDADES DE CRÉDITO Y ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO

Remitimos a los comentarios señalados al analizar el gravamen energético por ser puntos comunes ambas figuras, ya que, igual que el gravamen temporal energético, la ley señala que el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito es una prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en la propia ley que lo aprueba y, supletoriamente, por la [Ley General Presupuestaria](#) y la [Ley General Tributaria](#), así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. En particular, su régimen sancionador aplicable será el resultante de la [Ley General Tributaria](#). También la exacción, gestión, comprobación y recaudación de la prestación se atribuye a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. Y la revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo establecido en el título V de la [Ley General Tributaria](#). Atribuciones a normas tributarias que, como hemos comentado, no casan con considerarla una prestación no tributaria.

También este gravamen temporal se exigirá, en principio, en los años 2023 y 2024, incluyendo la misma cláusula de revisión comentada, donde se insta al Gobierno a que, en el último trimestre de 2024, realice un estudio de los resultados del gravamen y evalúe su mantenimiento con carácter permanente.

En este caso, deberán satisfacer el gravamen 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.

En el supuesto de que las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito formen parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal en el IS, deberá satisfacer el gravamen la entidad que sea representante de dicho grupo fiscal, determinándose la suma de ingresos por intereses y comisiones por referencia a dicho grupo.

E, igualmente, se precisa que cuando estas entidades y establecimientos financieros de crédito formen parte de un grupo mercantil y deban presentar las declaraciones

del impuesto sobre sociedades en territorio común y en territorio foral, ya sea de forma individual o consolidada, la suma de los intereses y comisiones deberá computarse tomando en consideración las entidades y grupos que hayan declarado en territorio común y los que lo hayan hecho en territorio foral, siendo el obligado al pago de la totalidad del gravamen temporal la entidad que haya declarado de acuerdo con la [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#) (LIS) o la que, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 56.2 de dicha Ley](#), sea la representante del grupo fiscal que declare de acuerdo con dicha norma.

La obligación de pago nace el primer día del año natural y se deberá satisfacer en los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de dicho año. No obstante, se deberá efectuar un pago anticipado del 50 % durante los primeros 20 días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación. En el supuesto de que no se conociera el importe de la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones en el momento de realizar el pago anticipado se establece que se estimará de forma provisional conforme a un método de cálculo fehaciente, considerándose fehaciente la estimación resultante de las cuentas debidamente formuladas o, en su defecto, la estimación que derive de los trabajos de auditoría de cuentas a efectos de la elaboración y formulación de cuentas.

En este caso la prestación será el resultado de aplicar el porcentaje del 4,8 por ciento a 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, minorada por la cuantía del pago anticipado que se hubiera ingresado.

Al igual que en el gravamen anterior ni el importe de la prestación ni el pago anticipado tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del IS. Y, de la misma manera, se prohíbe la repercusión económica, directa o indirecta, del importe de la prestación y su pago anticipado, considerándose infracción muy grave el incumplimiento de esta obligación, que se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe repercutido. Esta infracción no tiene carácter tributario y estará sometida al régimen administrativo sancionador general. Será la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la que comprobará el cumplimiento de esta obligación.

En este gravamen, la recaudación se destinará a financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia.

La ley que analizamos introduce, por último, como hemos señalado, otras modificaciones en distintas figuras.

Así, 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, relativo al pago de estos tributos mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

Se modifica el [apartado 4 del artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones](#), incluyendo a La Rioja en el sistema obligatorio de autoliquidación.

Se modifica el [apartado uno del artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio](#) en lo que respecta a sujetos por obligación real considerando 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 ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español (hasta ahora no tributaban dichas participaciones titularidad de no residentes).

Se incluye una modificación en la [LIS](#) para incorporar una medida temporal en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal; incrementar los límites de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas y extranjeras, y permitir la aplicación de la deducción por el contribuyente que financia los costes de la producción de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos, de series audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, cuando las cantidades que aporte destinadas a financiar los citados costes se aporten en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los costes de producción.

Se modifica en la [Disposición Final 4.ª de la Ley](#) el art. 50 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, regulando las tasas aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC).

Por último, se da nueva redacción, en la [Disposición Final 6.ª](#), al título XI, Tasas, del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, creándose dicha tasa con entrada en vigor a los 6 meses desde el 29 de diciembre de 2022. Esta modificación ha venido motivada por la configuración de la tasa de inscripción que conllevaba números problemas derivados de su encaje en relación con el procedimiento de inscripción en dicha ZEC.

### 3. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

Según la Exposición de Motivos de la Ley se configura como un impuesto complementario del impuesto sobre el patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las comunidades autónomas (CC. AA.), para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros (se presumen, excepto prueba de transmisión o pérdida patrimonial, que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el



momento del anterior devengo), con una doble finalidad: recaudatoria y armonizadora en el gravamen de patrimonio en las distintas CC. AA.

La primera crítica a su regulación es procedimental, ya que su tramitación parlamentaria ha sido consecuencia de una enmienda introducida en tal sede. Además, el hecho de que entre en vigor casi terminado su primer ejercicio suscita problemas frente a la irretroactividad de las normas tributarias<sup>4</sup>.

La recaudación, según la le, se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables, sin concretar más.

También es una figura, en este caso un impuesto, regulado como temporal, se aplicará en los 2 primeros ejercicios en los que se devengue a partir de su entrada en vigor. Como entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, en principio se aplicará en 2022 y 2023. Igual que en los dos gravámenes temporales se incluye una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación valorando los resultados del impuesto y proponiendo, en su caso, su mantenimiento o supresión, al final del período de vigencia.

Se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de lo establecido en los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Con respecto al País Vasco y Navarra se excluye su aplicación, si bien se prevé que se acordará su adaptación a este impuesto en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra.

Se precisa, como hemos señalado, que no puede ser objeto de cesión a las CC. AA. Se produce una clara interferencia competencial entre el Estado y las CC. AA., por mucho que se quiera maquillar con estas explicaciones. Se quiere además utilizar este impuesto para armonizar las diferencias existentes entre las CC. AA. en la tributación del impuesto sobre el patrimonio.

Declara exentos los bienes y derechos exentos del impuesto sobre el patrimonio (Bienes del Patrimonio Histórico, objetos de arte y antigüedades, obra propia de los artistas, ajuar doméstico, vivienda habitual, derechos de contenido económico vinculados a sistemas de previsión social, elementos afectos a actividades económicas y participaciones en entidades..., —[art. 4 Ley 19/1991](#)—).

Serán sujetos pasivos los que lo sean del impuesto sobre el patrimonio conforme a lo dispuesto en el [artículo 5 de la Ley 19/1991](#). 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 impuesto.

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

4. Para una mayor profundización en las críticas a este impuesto vid. el monográfico de la Revista del IEE, 2023, núm. 1.

derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la [Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio](#).

La base imponible es el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, que se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular 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.

En el caso de obligación personal y en concepto de mínimo exento la base imponible se va a reducir en 700.000 euros.

Esta regulación suscita también problemas de doble imposición con el impuesto sobre el patrimonio. Ambos impuestos tienen sustancialmente el mismo elemento objetivo del hecho imponible: la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto, con diferencias muy forzadas.

Se establece una tarifa progresiva con un tipo máximo del 3,5 %.

Se señala que la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no puede exceder del 60 % para los sujetos pasivos por obligación personal.

Se establece que resulta aplicable la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los mismos términos que los establecidos en el [artículo 32 de la Ley 19/1991](#), en el caso de obligación personal de contribuir.

Asimismo, a los bienes o derechos situados o que debieran ejercerse en Ceuta y Melilla les es aplicable la bonificación regulada en el [artículo 33 de la Ley 19/1991](#).

Por último, se permite deducir la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha.

Por lo que respecta a la gestión, se establece la obligación de presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que determine el titular del Ministerio de Hacienda, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

Se deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares que determine el titular del Ministerio de Hacienda.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO  
Profesora Titular de Universidad  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho  
Universidad de Salamanca  
[mguervos@usal.es](mailto:mguervos@usal.es)