

NOVEDADES FISCALES PARA EL EJERCICIO 2023

Artículo nº 20 – 2022 19.12.2022

FISCAL



Manuel García

Abogado

Departamento Jurídico-Fiscal

mgarcia@mallolassessors.com

A prácticamente dos semanas de finalizar el año, el Gobierno español tiene dos Leyes en proceso de tramitación, cuya aprobación se espera de manera inminente, y que contienen una importante batería de novedades fiscales. Por un lado, la *Ley de Presupuestos Generales del Estado* para el ejercicio fiscal 2023. Por el otro, la *Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, por el que, entre otras medidas, se implementa el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Asimismo, el pasado 1 de diciembre se aprobó la *Ley de Fomento del Ecosistema de Empresas Emergentes*, más comúnmente conocida como Ley de Startups, que también viene acompañada de importantes novedades de carácter tributario.

En el artículo de hoy vamos a tratar las medidas más destacadas que va a introducir la Ley de Presupuestos Generales del Estado, y próximamente trataremos las otras dos normas. Sin más dilación, procedamos

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- a. Reducción por la obtención de rendimientos netos del trabajo (art. 20 LIRPF) o de actividades económicas (art. 32 LIRPF) inferiores a 16.825,00.-Euros.

Actualmente, la Ley reguladora del IRPF recoge una reducción de hasta 5.565,00.-Euros para aquellos

perceptores de rentas netas del trabajo (principalmente asalariados y pensionistas, aunque caben otros grupos de contribuyentes) o de actividades económicas en estimación directa simplificada (autónomos con importes de ventas de hasta 600.000,00.-Euros) inferiores a 16.825,00.-Euros, y que no dispongan de otras rentas alternativas (véase, rentas del capital mobiliario - intereses, dividendos...-; inmobiliario -arrendamiento de inmuebles-, o, en función de aquellas, rentas del trabajo o de actividades económicas -autónomos) por importe superior a 6.500,00.-Euros. En definitiva, el espectro de población con menos recursos.

La Ley de Presupuestos prevé elevar ambos umbrales para el ejercicio 2023, estableciendo el tope de rentas netas en 19.747,50.-Euros, unos 2.922,50.-Euros más (un 17,37% más); y el importe de la reducción, que pasa a ser de hasta 6.498,00.-Euros, unos 933,00.-Euros (un incremento del 16,77%). Con ello, el gobierno pretende que el efecto de la reducción de referencia se extienda a un mayor grupo de población.

- b. Obligación de declarar por rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador (art. 96.3 LIRPF).

Los perceptores de rendimientos del trabajo íntegros (brutos) por importe de hasta 22.000,00.-Euros, siempre que procedan de un único pagador, no se encuentran obligados a declarar. En estos supuestos la decisión de presentar la autoliquidación suele venir motivada por la existencia de devoluciones a favor de los contribuyentes, quedando sin presentar aquellas otras con resultado a ingresar.

La controversia se produce cuando el origen de dichos rendimientos procede de diferentes fuentes (diferentes pagadores) en el mismo ejercicio fiscal, circunstancia que se puede producir por situaciones de pluriempleo, un cambio de empleo, o simplemente, por perderlo y percibir la prestación por desempleo.

En estos casos, ahora mismo, el umbral para no declarar cae hasta los 14.000,00.-Euros, aunque existen ciertas salvedades, que permitirían mantener el límite en los 22.000,00.-Euros.

Esta discriminación en los umbrales entre un contribuyente con un pagador y otro con varios pagadores se justifica en el sistema de determinación de la retención aplicable.

A diferencia del resto de fuentes de renta gravables, para la determinación de la retención que el empleador debe practicar al trabajador, y que el primero deberá ingresar a Hacienda por cuenta del IRPF del segundo, se aplican las mismas reglas que las que proceden para la liquidación definitiva del Impuesto. Por ello, si la retención está bien practicada, la regularización a realizar con la liquidación del Impuesto durante los meses de abril a junio suele ser escasa.

Cuando el pagador calcula la retención que debe practicar a sus empleados, parte de la base de la retribución anual que deberá abonar al trabajador. Es por ello que, si sólo hay un pagador, y siempre que las estimaciones retributivas hayan sido correctas, no deberían existir grandes variaciones entre el total importe retenido por el empleador y la declaración a presentar.

En cambio, cuando existe más de un pagador, cada uno de ellos hace sus estimaciones salariales, y nunca acumulativas, sino computando desde 0,00, de manera que el contribuyente acumula rentas netas con escasa retención. Es por este motivo que la Ley de Renta rebaja el umbral en estos casos, para evitar la pérdida de ingresos fiscales.

Hecha la anterior apreciación, cabe destacar que la Ley de Presupuestos plantea elevar el límite para ese espectro de contribuyente, elevándolo 1.000,00.-Euros, hasta los 15.000,00.-Euros.

- c. Gastos de difícil justificación en el método de estimación directa simplificada (art. 30.2ª RIRPF y art. 30.2.4ª LIRPF).

Sólo para los empresarios individuales que aplican la modalidad simplificada (ventas de hasta 600.000,00.-Euros) como medio de determinación de la renta gravable por el ejercicio efectivo de sus actividades económicas, se establece un concepto de deducibilidad relativo a gastos de difícil justificación, fijado en un 5% del rendimiento neto, y con un límite de 2.000,00.-Euros.

La Ley de Presupuestos eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación al 7%, con efectos exclusivos para el ejercicio 2023, si bien, no modifica el límite de 2.000,00.-

Euros máximos.

- d. Mantenimiento de los umbrales del sistema de estimación objetiva (módulos) e inclusión de una reducción del rendimiento neto.

Se mantienen los umbrales para la aplicación del sistema de estimación objetiva mediante la extensión de la prórroga regulada en el Disposición Transitoria 32ª de la Ley del Impuesto, y que ya dura 8 años.

Asimismo, se introduce, únicamente con efectos para el ejercicio 2023, una reducción de las rentas netas del módulo equivalente al 10%.

- e. Reducción en la base imponible del Impuesto por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (art. 52 LIRPF).

Se modifican los límites máximos de aportaciones del propio contribuyente respecto de los fondos aportados por el empleador.

- f. Tipos de gravamen del ahorro.

La base del ahorro está conformada principalmente por rentas del capital mobiliario (intereses, dividendos, entre otras) y las variaciones patrimoniales producidas por las ventas de activos u otras operaciones especiales (ganancias y pérdidas patrimoniales).

Tradicionalmente la base del ahorro ha dispuesto de un régimen tributario más benevolente que la base general, motivado, principalmente, en que el origen de aquellas rentas procedería de inversiones cuyo sufrago se habría producido mediante rentas que previamente ya habrían tributado en base general (sueldos, salarios, beneficios de actividades económicas...). No obstante, una revisión histórica de la evolución de la escala de gravamen de la base del ahorro refleja el incremento continuado desde el ejercicio 2010.

Para el año 2010 se estableció una escala de gravamen comprensiva exclusivamente de dos tramos. Uno inicial de hasta 6.000,00, a un tipo de gravamen del 19%, y el resto, al 21%.

En el año 2015, con la reforma fiscal del Gobierno Rajoy, se desdobló el segundo tramo anterior en dos. Así, se mantuvo el tramo inicial en los mismos términos (tipo del 19% hasta 6.000,00.-Euros); el tramo al tipo de gravamen del 21% quedó limitado a los siguientes 44.000,00.-Euros, y el resto, a partir de 50.000,00.-Euros, pasó a tributar al 23%.

Para el año pasado, y vigente para este 2022, volvió a desdoblarse el último tramo, quedando en los mismos términos los dos primeros, de manera que, desde los

50.000,00.-Euros hasta los 200.000,00.-Euros, el tipo de gravamen se mantuvo en el 23%, elevándose al 26% la base imponible del ahorro que excediera de 200.000,00.-Euros.

La Ley de Presupuestos 2023 prevé un nuevo desdoblamiento. Los tres primeros tramos, hasta 200.000.-Euros, se mantienen inalterados. Ahora bien, por lo que respecta a la parte de la base imponible del ahorro que exceda de 200.000.-Euros, y hasta los 300.000,00.-Euros, el tipo de gravamen pasa a ser del 27%, es decir, el cuarto tramo se eleva en un punto porcentual. El resto, a partir de 300.000,00.-Euros, sube hasta el 28%.

En consecuencia, se mantiene la senda adoptada por el legislativo en los últimos 7 años de castigo a las rentas del ahorro

g. Porcentaje de retención reducido sobre determinados rendimientos.

La Ley reguladora de la Renta califica las percepciones procedentes de cursos, conferencias, coloquios, seminarios, y de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, como rendimientos del trabajo (salvo que para su percepción se disponga de medios materiales y personales adecuados, y se desarrolle con carácter habitual, en cuyo caso podría calificarse como rendimiento de actividades económicas).

Para este tipo de rendimientos se aplica un porcentaje de retención fijo del 15%.

La Ley de Presupuestos introduce como novedad un tipo de retención reducido del 7% cuando los rendimientos, que se califiquen del trabajo, generados en el ejercicio precedente sean inferiores a 15.000,00.-Euros, y representen más del 75% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Por otro lado, los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, que hasta la fecha de hoy se encontraban sometidos a un tipo fijo de retención del 19%, a partir del 1 de enero de 2023, como consecuencia de la reforma establecida en la Ley de Presupuestos, se prevé una reducción del tipo de retención general, que pasará a ser del 15%, y reconociéndose además un tipo de retención del 7% en los mismos términos descritos en el párrafo anterior.

h. Imputaciones inmobiliarias. Ampliación excepcional en un año del coeficiente reducido.

El art. 85 de la Ley del Impuesto regula el régimen de imputaciones inmobiliarias. Se trata de un régimen por el que se imputa un rendimiento a los titulares de bienes

inmuebles urbanos no generadores de otras rentas (segunda residencias, inmuebles no puestos en arrendamiento...).

Con carácter general esa imputación se calcula mediante la aplicación de un porcentaje del 2% sobre el valor catastral del activo, salvo que este hubiera sido objeto de una revisión en los últimos diez años, en cuyo caso, el porcentaje de imputación se reduce a un 1,1%.

Con carácter excepcional, se introduce una Disposición Adicional 55ª por la que se aplicará este porcentaje reducido a las actualizaciones entradas en vigor en el año 2012, que para el año 2023 habría quedado excluido del plazo de diez años antes indicado.

i. Otras medidas.

Adicionalmente, se concretan otras medidas relativas a la deducción por maternidad, que amplía los supuestos de aplicación; y a la isla de La Palma, a cuyos residentes, para los periodos fiscales 2022 y 2023 le resultarán de aplicación las deducciones fiscales establecidas en el art. 68.4.1º de la Ley del Impuesto previstas para los territorios de Ceuta y Melilla.

2. Impuesto sobre Sociedades.

a. Nuevo tipo de gravamen reducido.

Se introduce un nuevo tipo de gravamen reducido, con efectos 2023, para los contribuyentes por este impuesto con un importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio precedente inferior a 1 millón de euros, que aplicarán un tipo impositivo del 23%, que supone una reducción de 2 puntos porcentuales respecto del actual (25%).

b. Amortización acelerada para determinados vehículos nuevos.

Se regula un nuevo régimen de amortización acelerada consistente en doblar el coeficiente de amortización máxima de tablas, destinado a inversiones en vehículos nuevos sostenibles tipo FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, siempre que se afecten al desarrollo de la actividad económica. Este régimen será aplicable para vehículos puestos en funcionamiento durante los ejercicios 2023 a 2025.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido.

a. Regla de localización de servicios por utilización o explotación efectiva.

Se introducen determinadas previsiones en la cláusula de cierre del IVA para evitar fugas de este Impuesto, por falta de repercusión.

b. Modificaciones relativas a operaciones internacionales.

Se introducen un amplio abanico de modificaciones en el ámbito de importaciones, exportaciones, y regímenes aduaneros.

c. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Se introducen nuevos supuestos en los que deberá aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, es decir, aquellos supuestos en los que será el propio destinatario de la operación el que deberá autorepercutirse el impuesto.

Destaca la incorporación de los servicios de arrendamiento de bienes inmuebles y los de intermediación en el arrendamiento de aquellos, cuando el prestador no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Esto supone subsanar un supuesto de gran conflictividad ya que el art. 69.Tres.2º de la Ley del Impuesto, al definir el concepto de establecimiento permanente, en su letra g), califica como tal la mera explotación de un bien inmueble en arrendamiento, lo que llevaba en la práctica a que cualquier titular de bienes inmuebles, no residente en territorio español, que los explotara en arrendamiento mediante servicios sujetos a IVA y no exentos, se viera obligado a dar de alta el propio activo como un establecimiento permanente a efectos de IVA, debiendo cumplir con las obligaciones fiscales del Impuesto en territorio español.

El Tribunal de Justicia de la UE ya mantenía, como criterio reiterado, que la mera disposición de un inmueble en arrendamiento no es suficiente para considerar que se dispone de un establecimiento permanente, debiéndose de disponer de una estructura mínima. Este criterio acabó incorporándose al acervo legislativo comunitario a través del art. 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, y que lo define como "cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y

técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento".

Con la incorporación de este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, los titulares de bienes inmuebles aislados radicados en territorio español, y que no disponen de ningún tipo de estructura, no se verán obligados a soportar unas cargas administrativas excesivas, siendo el propio arrendatario el que se autorepercuta el Impuesto.

Por otro lado, también se amplía el espectro de supuestos de aplicación de dicha regla de inversión del sujeto pasivo en el campo de la gestión de los residuos, incorporándose el plástico y otros artículos inservibles.

d. Límite cuantitativo para la localización de las ventas a distancia intracomunitarias.

El 1 de julio de 2021 entró en vigor una importante reforma del Impuesto, que supuso la trasposición al Derecho interno de sendas Directivas europeas dirigidas a reducir los riesgos de fraude en IVA como consecuencia de las ventas a distancia de profesionales a particulares.

Una de las novedades introducidas fue la exigencia, para los empresarios que acumularan ventas con destino a un mismo Estado miembro por importe superior a 10.000,00.-Euros, de inscribirse en aquel Estado miembro para operar como si de un establecimiento permanente dispusiera, y, en consecuencia, las ventas subsiguientes aplicarían el régimen de IVA interior de aquel territorio.

La Ley de Presupuestos ahora en tramitación aclara ahora que ese umbral se refiere a operaciones efectuadas desde territorio español con destino a otro Estado miembro, pero no computarán las ventas realizadas por ese mismo empresario con destino a aquel mismo Estado miembro, si la partida de la mercancía tiene salida desde un tercer Estado miembro.

En definitiva, lo que se pretende es aclarar que el umbral de 10.000,00.-Euros aplica respecto de operaciones que supongan un transporte con inicio del trayecto en territorio español y con llegada a un mismo Estado miembro, no computándose aquellas operaciones cuya salida se haya producido desde otro Estado miembro distinto del Reino de España.

e. Modificación de la Base Imponible en supuestos de concurso de acreedores y crédito incobrables.

En relación con el supuesto de créditos incobrables, se introducen tres novedades. Una primera, se reduce el límite de reclamación de facturas impagadas dirigidas a consumidores finales, que si bien hoy está limitado a un

importe mínimo de 300,00.-Euros, la reforma introducida por la Ley de presupuesto lo reduce a 50,00.-Euros, facilitando pues la recuperación del IVA para operaciones de menor cuantía.

La segunda novedad facilita el método de reclamación del cobro de la factura impagada a los efectos de poder modificar la base imponible. Así, hasta hoy se recogen dos métodos: la reclamación judicial o el requerimiento notarial, aunque la doctrina administrativa ha admitido otros métodos en situaciones específicas, como por ejemplo, el arbitraje. La Ley de presupuestos facilita la situación, abriendo la posibilidad a cualquier método de reclamación que acredite la reclamación de cobro al deudor.

Y tercera, se amplía el plazo para tramitar la modificación de la base imponible, que pasa a ser de seis meses, en lugar de los tres actuales.

Por lo que se refiere a deudores en concurso de acreedores, el Gobierno ha tomado nota del sinsentido ocasionado por el caso THOMAS COOK. Actualmente, la Ley del IVA limita la modificación de la base imponible a supuestos producidos en el territorio de aplicación del Impuesto (Reino de España), de manera que los créditos incobrables generados por deudores establecidos fuera de territorio español no se ven amparados por esta medida, cuyo fin no es otro que permitir recuperar el IVA ingresado al Tesoro Público y no ingresado por el contribuyente.

Coincidiendo con el terremoto generado con el concurso de acreedores del grupo Thomas Cook (septiembre 2019), y su impacto en el sector turístico español, se constató la dificultad para recuperar el IVA en estos casos en aplicación de la redacción de la norma.

No obstante, el Tribunal de Justicia de la UE, mediante Auto de 29 de abril de 2020, relativo a otro asunto, declaró que en supuestos de concurso de acreedores declarados por un tribunal perteneciente a un Estado miembro, no podía limitarse el sistema de modificación de la base imponible del Impuesto, debiendo permitir al acreedor la recuperación del IVA ingresado al Tesoro Público. Este pronunciamiento provocó la adopción de este criterio por parte de los órganos tributarios españoles.

La Ley de presupuesto viene a recoger este criterio y darle cobertura legal.

Como siempre, cabe recordar que estas observaciones no tienen una finalidad de asesoramiento tributario y/o legal, sino meramente carácter informativo. Es por ello por lo que, cualquier decisión, debe ser considerada junto con los asesores de la empresa, quienes podrán formular una opinión contrastada considerando las particularidades de la empresa, así como las exigencias y condicionantes normativas que habilitan a la aplicación de las misma