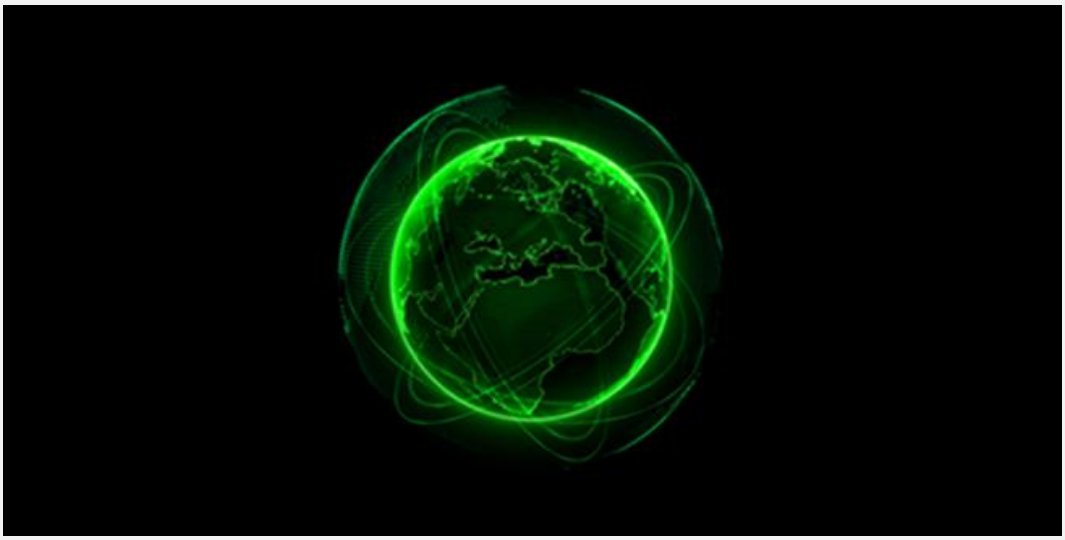

Tax Alert

LEY 31/2022, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2023

El día 24 de diciembre se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (la `Ley´ o `LPGE´).

La Ley incluye algunas medidas fiscales, entre las que destacaríamos el incremento del tipo de gravamen de las rentas del capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como diversas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como las relativas al régimen de inversión del sujeto pasivo, a la regla de cierre de utilización o explotación efectiva aplicable para identificar el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios o a las reglas de recuperación del impuesto por créditos incobrables.

A continuación, nos referimos a los aspectos que entendemos más significativos de las principales medidas fiscales incluidas en la Ley:

I. Impuesto sobre Sociedades (`IS´)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023:

- Se modifica el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014 en dos puntos porcentuales, para **reducir hasta el 23 por ciento**, el **tipo de gravamen** aplicable a aquellas **entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros** en el período impositivo inmediato anterior.

Este tipo reducido no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de **entidad patrimonial**, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley del IS.

- Se añade una nueva disposición adicional (decimoctava) para permitir la **amortización acelerada de determinados vehículos**. En concreto, las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (`IRPF´)

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las principales medidas, que se introducirían con efectos desde el 1 de enero de 2023 serían las siguientes:

- Se eleva la cuantía de la **reducción por obtención de rendimientos del trabajo y el umbral** por debajo del cual esta resulta aplicable. En particular, el referido umbral pasaría de 16.825 euros a 19.747,5 euros, y la reducción máxima pasaría de 5.565 euros a 6.498 euros anuales.

- Asimismo, se eleva también la **reducción aplicable a los trabajadores autónomos** que cumplen determinados requisitos.

- Se eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo, cuando se cumplen determinadas condiciones, desde los 14.000 euros anuales vigente en la actualidad hasta los 15.000 euros anuales.

- Las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los **rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2023**, correspondientes a dicho mes, y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refieren los artículos 80.1.1.º y 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán realizarse con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2022. En los **rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2023**, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023, practicándose su regularización, si procede, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del IRPF, en los primeros rendimientos del trabajo que satisfaga o abone.

- Para los **contribuyentes que determinen su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa simplificada**, durante el período impositivo 2023 se establece en el 7 por ciento el porcentaje de gastos deducibles en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, porcentaje que podrá ser modificado reglamentariamente.

- Los contribuyentes **que determinan el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva**, podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2023 en un 10 por 100, en la forma que se establezca en la Orden por la que se aprueben los signos, índices o módulos para dicho ejercicio.

- Se modifica la regulación del límite de reducción en la base imponible por las **aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**, agrupándose en un único tramo en la tabla de coeficientes para determinar las aportaciones máximas del trabajador, el importe anual de las contribuciones empresariales de entre 500,01 y 1.500 euros. Se modifica en los mismos términos la regulación del límite financiero previsto para las aportaciones y contribuciones al que se refiere la disposición adicional decimosexta de la Ley del IRPF.

- Se **incrementa la tributación de las rentas del ahorro** que excedan de 200.000 euros. En particular, pasa a gravarse al 27 por ciento la base liquidable del ahorro entre 200.000 y 300.000 euros y al 28 por ciento la que exceda de 300.000 euros.

- Se modifica la regulación de la **deducción por maternidad.** Así, entre otros aspectos, esta deducción, actualmente prevista para madres que realicen una actividad por cuenta propia o ajena dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social o mutualidad, pasará a aplicarse a mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados.

- Se establece el tipo general de retención e ingreso a cuenta sobre los **rendimientos procedentes de la propiedad intelectual** en el 15 por ciento, salvo excepciones.

- Se reduce del 15 al 7 por ciento el porcentaje de retención sobre los **rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas**, cuyo derecho de explotación se ceda, cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

- Se minora del 15 al 7 por ciento el tipo de retención aplicable a los **anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor** que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

- A efectos de la **imputación de rentas inmobiliarias durante el período impositivo 2023**, se establece que el porcentaje de imputación del 1,1 por ciento previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

- Se prorrogan para el período impositivo 2023 los **límites cuantitativos que delimitan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF**, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

- Se establece un nuevo **plazo de renuncias o revocaciones del método de estimación objetiva del IRPF**. El plazo de renuncia y el de su revocación, para el año 2023, abarcará desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la LPGE esto es, desde el 25 de diciembre de 2022, hasta el 31 de enero de 2023; no obstante, las que se presenten durante el mes de diciembre de 2022 (con anterioridad al inicio del citado plazo), se entenderán presentadas en periodo hábil, sin perjuicio de que se pueda modificar la opción en el plazo primeramente indicado.

III. Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (`IVA`)

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, las principales medidas que se introducirían con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE (salvo que expresamente se indique otra cosa), serían las siguientes:

- Nuevo régimen de exenciones a las **fuerzas armadas de los Estados Miembros que participan en actividades en el marco de la política común de seguridad y defensa** (con efectos desde el 1 de julio de 2022).

  Se modifican los artículos 16, 22 y 62 de la Ley del IVA para trasponer la Directiva (UE) 2019/2235, del Consejo, de 16 de diciembre de 2019, que modifica la Directiva del IVA, con el objetivo de establecer un régimen de exenciones a las fuerzas armadas de los Estados miembros que participan en actividades en el marco de la política común de seguridad y defensa, similar al ya existente en la actualidad para las fuerzas armadas de los países miembros de la OTAN.

  Las modificaciones propuestas prevén básicamente la exención del Impuesto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de bienes efectuadas para o por dichas fuerzas armadas.

- Modificaciones en la **regla de cierre de utilización o explotación efectiva**, aplicable para identificar el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios.

  El artículo 70, apartado dos, de la Ley del IVA se modifica, en primer lugar, para eliminar la aplicación de la denominada regla de cierre del "uso efectivo" a las prestaciones de servicios realizadas entre empresarios y profesionales actuando como tales, con las únicas excepciones de las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización, servicios financieros (estén estos exentos o no, excepto los servicios de alquiler de cajas de seguridad), y de los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

  En segundo lugar, la modificación amplía la aplicación de la regla de cierre cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. En estos casos, se aplicará a todos los servicios enumerados en el artículo 69, apartado dos, de la Ley del IVA, y a los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

  Debe destacarse que, con la modificación aprobada, la denominada regla de cierre del uso efectivo dejará de ser aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, al igual que se reduce significativamente su ámbito de aplicación respecto de las operaciones realizadas entre empresarios y profesionales actuando como tales (operaciones B2B).

- Adaptación de la Ley del IVA a la **normativa aduanera comunitaria**.

  Se introducen modificaciones fundamentalmente i) en los hechos imponibles de importación y operación asimilada a importación; ii) en las exenciones a las exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones, las relativas a situaciones de depósito temporal y regímenes aduaneros y fiscales; iii) en la base imponible de las importaciones, y iv) en la liquidación del impuesto en las importaciones.

  Su finalidad principal es la de reforzar las garantías en la actuación de la Administración tributaria.

- Modificación de los supuestos de determinación de la condición de sujeto pasivo del IVA en operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios por aplicación de la denominada **regla de inversión del sujeto pasivo**.

  Se introducen las siguientes cuatro modificaciones en la aplicación de la llamada "regla de inversión del sujeto pasivo" (ISP):

  a) Se amplían los supuestos de no aplicación de la regla de ISP en los casos de las entregas de bienes exentas previstas i) en el art. 20 bis de la Ley del IVA (entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital) y ii) en el nuevo apartado 7º del artículo 21 de la Ley del IVA (entregas de bienes expedidos fuera del Comunidad por quien ostente la condición de exportador, conforme a la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del

Impuesto -TAI-, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo), cuando se realicen, en ambos casos, por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

b) No será aplicable la regla de ISP a los servicios de arrendamiento de bienes inmuebles, cuando estén sujetos y no exentos del IVA, y se presten por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

   Esta modificación trata de evitar los problemas en la devolución del IVA por el procedimiento de no establecidos que estaban teniendo algunos de los operadores, quienes, a la luz de la última jurisprudencia del TJUE respecto de la existencia o no de un establecimiento permanente en este tipo de actividades, tienen la condición de empresarios o profesionales no establecidos en el TAI a efectos del IVA.

c) No será tampoco aplicable la regla de ISP a los servicios de intermediación en los arrendamientos de bienes inmuebles, cuando se presten por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

   La medida trata de garantizar la recaudación del Impuesto, especialmente en aquellos casos en los que el arrendador presta exclusivamente servicios de arrendamiento de bienes inmuebles, exentos del IVA.

d) Se amplía el mecanismo de ISP a las entregas de i) desechos, desperdicios o recortes de plástico y de ii) desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes (a estos efectos, se modifica, en consonancia, el apartado séptimo del Anexo de la Ley del IVA).

- Armonización de la Ley del IVA a la normativa comunitaria en relación con las **reglas de tributación del comercio electrónico**.

  Se modifica el artículo 68, apartado cuatro, y el artículo 73, ambos de la Ley del IVA, para delimitar más claramente el lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, y concretar que el umbral o límite cuantitativo de 10.000 euros al que se refiere el citado artículo 73 de la Ley del IVA no resultará de aplicación cuando los bienes se expidan -aunque sea ocasionalmente- desde un Estado miembro distinto del Estado miembro de establecimiento del vendedor (esto último, en consonancia con la propuesta recogida en el paquete legislativo presentado por la Comisión Europea de adecuación del impuesto a la era digital, que fue publicado el pasado 8 de diciembre de 2022).

- Modificaciones en la **recuperación del IVA por impago de facturas en casos de deudores declarados en concursos de acreedores y de créditos incobrables**.

  Se introducen las cuatro modificaciones siguientes:

  a) Se permite la recuperación del IVA -en línea con la más reciente doctrina de la DGT- cuando el deudor no esté establecido en

España, en los supuestos de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, al que resulta de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848. Estos supuestos podrán dar lugar, en su caso, a la recuperación del Impuesto en los términos previstos en el art. 80.Tres de la Ley del IVA.

b) Se reduce el umbral actualmente existente de 300 euros a 50 euros para acometer la recuperación del IVA por créditos incobrables (artículo 80, apartado Cuatro, de la Ley del IVA), cuando el deudor no actúe en la condición de empresario o profesional (ej.: consumidor final).

c) En el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables del mencionado artículo 80, apartado Cuatro, de la Ley del IVA, se amplía la posibilidad de instar el cobro al deudor "*por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel*", al margen de las vías actualmente existentes de reclamación judicial o requerimiento notarial.

   Esta ampliación en la forma de instar el cobro al deudor no es aplicable para el caso de los créditos adeudados por los Entes Públicos, en los que seguirá siendo necesaria la certificación expedida por el órgano competente del Ente Público en cuestión.

d) También en el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables del artículo 80, apartado Cuatro, de la Ley del IVA, se amplía el plazo para efectuar la modificación a la baja de la base imponible de los actuales tres meses a seis meses (también aplicable a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja).

   Respecto de esta ampliación, se ha previsto un régimen transitorio cuando, a la fecha de entrada en vigor de la LPGE, no hubiera transcurrido el plazo de los tres meses; en estos casos, el plazo para modificar la base imponible será de seis meses desde la finalización del plazo de un año (o de seis meses, en su caso).

- Aplicación del **tipo impositivo superreducido del 4%** a determinados productos de higiene femenina, así como a los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

  Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de estos bienes pasan a tributar al 4%, en lugar de la actual tributación al tipo impositivo del 10%.

- Se prorrogan para 2023 los **límites actuales para la aplicación de los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca**.

  Se mantienen, para el año 2023, los mismos límites o magnitudes, tanto de volumen de ingresos como de volumen de compras y servicios, que delimitan la aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA, al igual que ocurrió en los años 2016-2022.

Por lo tanto, dichos límites quedan fijados en 250.000 euros para el año 2023.

- Disposición transitoria respecto de los **plazos de renuncias y revocaciones a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca, para el año 2023**.

  El plazo de renuncia a ambos regímenes especiales y el de su revocación, para el año 2023, abarcará desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la LPGE, esto es, desde el 25 de diciembre de 2022, hasta el 31 de enero de 2023; no obstante, las que se presenten durante el mes de diciembre de 2022 (con anterioridad al inicio del citado plazo), se entenderán presentadas en periodo hábil, sin perjuicio de que se pueda modificar la opción en el plazo primeramente indicado.

- **Celebración de la XXXVII Copa América Barcelona.**

  Entre otras medidas en el ámbito del IVA, no se exigirá el requisito de reciprocidad -previsto en principio en el artículo 119 bis de Ley del IVA- en la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, que soporten o satisfagan cuotas del IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la "XXXVII Copa América Barcelona".

IV. Otras Medidas Fiscales

La LPGE incluye otras medidas fiscales de índole diversa, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

- Con efectos desde el 1 de enero de 2023, se da una nueva redacción a la letra d) del apartado 1 del artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que recoge uno de los **supuestos en que es posible la cesión de datos de trascendencia tributaria** y, en concreto, el de colaboración con las Administraciones públicas para la prevención y lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, para incluir las medidas oportunas para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea.

- Con efectos desde el 1 de enero de 2023, se da nueva redacción a la disposición adicional undécima de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, hasta ahora relativo a **aplazamientos y fraccionamientos** de deudas tributarias por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para contribuyentes cuya situación económico-financiera les impidiese de forma transitoria efectuar el pago en los plazos establecidos.

  El citado régimen pasa a referirse a **deudas y sanciones tributarias estatales que puedan ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento** conforme al artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (`LGT´), **en situaciones preconcursales**. En este sentido, se añade como requisito para acceder al régimen previsto

en dicho precepto que el deudor haya comunicado al juzgado competente la apertura de negociaciones con sus acreedores de acuerdo con lo previsto en los artículos 585 o 690 del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, y siempre que no se haya formalizado en instrumento público el plan de reestructuración, ni aprobado el plan de continuación, ni declarado el concurso, ni abierto el procedimiento especial para microempresas.

Se modifican también las **condiciones y plazos de duración máxima del aplazamiento o fraccionamiento** a que se refiere dicho precepto. Así, se modifican las condiciones para acceder a los plazos máximos de 6, 12 y 24 meses ya previstos por la norma, y se introducen nuevos plazos máximos de 24 y 36 meses para determinados supuestos.

- Se introduce un **régimen fiscal especial de las Illes Balears** con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028, que incluirá una reserva para inversiones en las Illes Balears y también un régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras.

- Con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE, se introducen diversas modificaciones en la **Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias**.

  Entre ellas, y en relación con el **Impuesto General Indirecto Canario**, se introducen varias de las modificaciones ya citadas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, las referidas a la adecuación a la normativa aduanera, al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y al régimen general de deducciones, para alinear la regulación de ambos tributos. También se amplían los plazos para la modificación de la base imponible de créditos total o parcialmente incobrables, en términos similares a los expuestos anteriormente para el IVA.

- Asimismo, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023, se modifica la **Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**.

- En el **Impuesto sobre Transacciones Financieras**, y con efectos desde 1 de enero de 2023, se realiza una modificación de la redacción existente, introducida por la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, delimitando con precisión el ámbito subjetivo de aplicación de la exención a las adquisiciones realizadas por fondos de pensiones de empleo, mutualidades de previsión social o entidades de previsión social voluntaria, con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica

- En el Impuesto sobre Actividades Económicas y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la LPGE, en la sección primera de las Tarifas, se adapta la tributación del sector de la telefonía al contenido de la sentencia del Tribunal Supremo 996/2022, de 14 de julio de 2022, en la que, en aplicación del Derecho de la Unión Europea, se considera injustificada la mayor tributación por dicho impuesto de la telefonía móvil en relación con la telefonía fija. Además, se crea un nuevo grupo con el fin de clasificar de forma específica los servicios prestados por las oficinas flexibles, "coworking" y centros de negocios.

  En la sección segunda de las Tarifas, se crean dos nuevos grupos para, por un lado, clasificar de forma específica la actividad ejercida por los escritores y guionistas, y, por otro, recoger aquellos otros profesionales relacionados con las actividades artísticas y culturales distintas de las clasificadas en la sección tercera, y, en consecuencia, se modifica el título de la correspondiente agrupación. Adicionalmente, se incluye en el grupo 861 a los artistas falleros y se crea un nuevo grupo para incorporar de manera expresa a los guías de montaña.

  En la sección tercera, se crea un nuevo grupo al objeto de clasificar de forma específica a los compositores, letristas, arreglistas y adaptadores musicales.

- En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE, se actualizan los importes de los coeficientes máximos previstos a aplicar al valor de los terrenos en función del periodo de generación del incremento de valor, para la determinación de la base imponible.

- El tipo del interés de demora tributario se establece en el 4,0625 por ciento hasta 31 de diciembre de 2023.

* * * * *

Este documento contiene exclusivamente comentarios sobre las normas o textos a los que se refieren, sin pretender tratar todos los aspectos de tales normas o textos, ni reproducirlos con exactitud, y no pueden ni deben sustituir su adecuada y completa lectura. Este documento tiene como propósito exclusivo la discusión de su contenido, no constituye asesoramiento de ningún tipo y no puede ni debe servir de base para ninguna actuación o decisión.