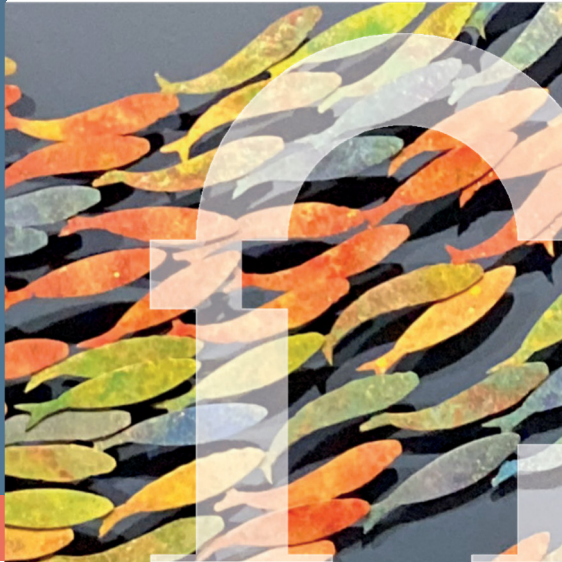


NOVETATS FISCALS PER A L'EXERCICI 2023



Article nº 20 – 2022

19.12.2022

FISCAL



Manuel García

Advocat

Departament Jurídic-Fiscal

mgarcia@mallolassessors.com

A pràcticament dues setmanes de finalitzar l'any, el Govern espanyol té dues Lleis en procés de tramitació, l'aprovació de les quals s'espera de manera imminent, i que contenen una important bateria de novetats fiscals. D'una banda, la *Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'exercici fiscal 2023*. De l'altra, la *Llei per a l'establiment de gravàmens temporals energètic i d'entitats de crèdit i establiments financers de crèdit*, pel qual, entre altres mesures, s'implementa l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes. Així mateix, el passat 1 de desembre es va aprovar la *Llei de Foment de l'Ecosistema d'Empreses Emergents*, més comunament coneguda com a Llei d'*Startups*, que també ve acompanya d'importants novetats de caràcter tributari.

En l'article d'avui tractarem les mesures més destacades que introduirà la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat, i pròximament tractarem les altres dues normes. Sense més dilació, procedim

1. Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

- a. Reducció per l'obtenció de rendiments nets del treball (art. 20 LIRPF) o d'activitats econòmiques (art. 32 LIRP) inferiors a 16.825,00.-Euros.

Actualment, la Llei reguladora de l'IRPF recull una reducció de fins a 5.565,00.-Euros per a aquells perceptors de rendes netes del treball (principalment assalariats i pensionistes, encara que caben altres grups

de contribuents) o d'activitats econòmiques en estimació directa simplificada (autònoms amb imports de vendes de fins a 600.000,00.-Euros) inferiors a 16.825,00.-Euros, i que no disposin d'altres rendes alternatives (sia, rendes del capital mobiliari -interessos, dividendes...-; immobiliari -arrendament d'immobles-, o, en funció d'aquelles, rendes del treball o d'activitats econòmiques -autònoms) per import superior a 6.500,00.-Euros. En definitiva, l'espectre de població amb menys recursos.

La Llei de Pressupostos preveu elevar tots dos llindars per a l'exercici 2023, establint el topall de rendes netes en 19.747,50.-Euros, uns 2.922,50.-Euros més (un 17,37% més); i l'import de la reducció, que passa a ser de fins a 6.498,00.-Euros, uns 933,00.-Euros (un increment del 16,77%). Amb això, el govern pretén que l'efecte de la reducció de referència s'estengui a un major grup de població.

- b. Obligació de declarar per rendiments del treball procedents de més d'un pagador (art. 96.3 LIRPF).

Els perceptors de rendiments del treball íntegres (bruts) per import de fins a 22.000,00.-Euros, sempre que procedixin d'un únic pagador, no es troben obligats a declarar. En aquests supòsits la decisió de presentar l'autoliquidació sol venir motivada per l'existència de devolucions a favor dels contribuents, quedant sense presentar aquelles altres amb resultat a ingressar.

La controvèrsia es produeix quan l'origen d'aquests rendiments procedeix de diferents fonts (diferents pagadors) en el mateix exercici fiscal, circumstància que es pot produir per situacions de pluriocupació, un canvi d'ocupació, o simplement, per perdre'l i percebre la prestació per desocupació.

En aquests casos, ara mateix, el llindar per no declarar cau fins als 14.000,00.-Euros, tot i que hi ha certes salvetats, que permetrien mantenir el límit en els 22.000,00.-Euros.

Aquesta discriminació en els llindars entre un contribuïent amb un pagador i un altre amb diversos pagadors es justifica en el sistema de determinació de la retenció aplicable.

A diferència de la resta de fonts de renda gravables, per a la determinació de la retenció que l'ocupador ha de practicar al treballador, i que el primer haurà d'ingressar a Hisenda per compte de l'IRPF del segon, s'apliquen les mateixes regles que les que procedeixen per a la liquidació definitiva de l'Impost. Per això, si la retenció està ben practicada, la regularització a realitzar amb la liquidació de l'Impost durant els mesos d'abril a juny sol ser escassa.

Quan el pagador calcula la retenció que ha de practicar als seus empleats, parteix de la base de la retribució anual que haurà d'abonar al treballador. És per això que, si només hi ha un pagador, i sempre que les estimacions retributives hagin estat correctes, no haurien d'existir grans variacions entre el total import retingut per l'ocupador i la declaració a presentar.

En canvi, quan hi ha més d'un pagador, cadascun d'ells fa les seves estimacions salarials, i mai acumulatives, sinó computant des de 0,00, de manera que el contribuïent acumula rendes netes amb escassa retenció. És per aquest motiu que la Llei de Renda rebaixa el llindar en aquests casos, per evitar la pèrdua d'ingressos fiscals.

Feta l'anterior apreciació, cal destacar que la Llei de Pressupostos planteja elevar el límit per a aquest espectre de contribuïent, elevant-lo 1.000,00.-Euros, fins als 15.000,00.-Euros.

- c. Despeses de difícil justificació en el mètode d'estimació directa simplificada (art. 30.2a RIRPF i art. 30.2.4a LIRPF).

Només per als empresaris individuals que apliquen la modalitat simplificada (vendes de fins a 600.000,00.-Euros) com a mitjà de determinació de la renda gravable per l'exercici efectiu de les seves activitats econòmiques, s'estableix un concepte de deducibilitat relatiu a despeses de difícil justificació, fixat en un 5% del rendiment net, i amb un límit de 2.000,00.-Euros.

La Llei de Pressupostos eleva el percentatge de despeses de difícil justificació al 7%, amb efectes exclusius per a l'exercici 2023, si bé, no modifica el límit de 2.000,00.-Euros màxims.

- d. Manteniment dels llindars del sistema d'estimació objectiva (mòduls) i inclusió d'una reducció del rendiment net.

Es mantenen els llindars per a l'aplicació del sistema

d'estimació objectiva mitjançant l'extensió de la pròrroga regulada en el Disposició Transitòria 32a de la Llei de l'Impost, i que ja dura 8 anys.

Així mateix, s'introdueix, únicament amb efectes per a l'exercici 2023, una reducció de les rendes netes del mòdul equivalent al 10%.

- e. Reducció en la base imposable de l'Impost per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social (art. 52 LIRPF).

Es modifiquen els límits màxims d'aportacions del propi contribuïent respecte dels fons aportats per l'ocupador.

- f. Tipus de gravamen de l'estalvi.

La base de l'estalvi està conformada principalment per rendes del capital mobiliari (interessos, dividends, entre d'altres) i les variacions patrimonials produïdes per les vendes d'actius o altres operacions especials (guanys i pèrdues patrimonials).

Tradicionalment la base de l'estalvi ha disposat d'un règim tributari més benevolent que la base general, motivat, principalment, en què l'origen d'aquelles rendes procediria d'inversions el sufrag de les quals s'hauria produït mitjançant rendes que prèviament ja haurien tributat en base general (sous, salaris, beneficis d'activitats econòmiques...). No obstant això, una revisió històrica de l'evolució de l'escala de gravamen de la base de l'estalvi reflecteix l'increment continuat des de l'exercici 2010.

Per a l'any 2010 es va establir una escala de gravamen comprensiva exclusivament de dos trams. Un inicial de fins a 6.000,00, a un tipus de gravamen del 19%, i la resta, al 21%.

L'any 2015, amb la reforma fiscal del Govern Rajoy, es va desdoblar el segon tram anterior en dos. Així, es va mantenir el tram inicial en els mateixos termes (tipus del 19% fins a 6.000,00.-Euros); el tram al tipus de gravamen del 21% va quedar limitat als següents 44.000,00.-Euros, i la resta, a partir de 50.000,00.-Euros, va passar a tributar al 23%.

Per a l'any passat, i vigent per a aquest 2022, va tornar a desdoblar-se l'últim tram, quedant en els mateixos termes els dos primers, de manera que, des dels 50.000,00.-Euros fins als 200.000,00.-Euros, el tipus de gravamen es va mantenir en el 23%, elevant-se al 26% la base imposable de l'estalvi que excedís de 200.000,00.-Euros.

La Llei de Pressupostos 2023 preveu un nou desdoblament. Els tres primers trams, fins a 200.000.-

Euros, es mantenen inalterats. Ara bé, pel que fa a la part de la base imposable de l'estalvi que excedeixi de 200.000.-Euros, i fins als 300.000,00.-Euros, el tipus de gravamen passa a ser del 27%, és a dir, el quart tram s'eleva en un punt percentual. La resta, a partir de 300.000,00.-Euros, puja fins al 28%.

En conseqüència, es manté la senda adoptada pel legislatiu en els últims 7 anys de càstig a les rendes de l'estalvi.

g. Percentatge de retenció reduït sobre determinats rendiments.

La Llei reguladora de la Renda qualifica les percepcions procedents de cursos, conferències, col·loquis, seminaris, i d'elaboració d'obres literàries, artístiques o científiques, com a rendiments del treball (llevat que per a la seva percepció es disposi de mitjans materials i personals adequats, i es desenvolupi amb caràcter habitual, cas en el qual podria qualificar-se com a rendiment d'activitats econòmiques).

Per a aquest tipus de rendiments s'aplica un percentatge de retenció fix del 15%.

La Llei de Pressupostos introdueix com a novetat un tipus de retenció reduït del 7% quan els rendiments, que es qualifiquin del treball, generats en l'exercici precedent siguin inferiors a 15.000,00.-Euros, i representin més del 75% de la totalitat dels rendiments del treball i d'activitats econòmiques.

D'altra banda, els rendiments procedents de la propietat intel·lectual, que fins a la data d'avui es trobaven sotmesos a un tipus fix de retenció del 19%, a partir de l'1 de gener de 2023, com a conseqüència de la reforma establerta en la Llei de Pressupostos, es preveu una reducció del tipus de retenció general, que passarà a ser del 15%, i reconeixent-se a més un tipus de retenció del 7% en els mateixos termes descrits en el paràgraf anterior.

h. Imputacions immobiliàries. Ampliació excepcional en un any del coeficient reduït.

L'art. 85 de la Llei de l'impost regula el règim d'imputacions immobiliàries. Es tracta d'un règim pel qual s'imputa un rendiment als titulars de béns immobles urbans no generadors d'altres rendes (segona residències, immobles no posats en arrendament...).

Amb caràcter general aquesta imputació es calcula mitjançant l'aplicació d'un percentatge del 2% sobre el valor cadastral de l'actiu, llevat que aquest hagués estat objecte d'una revisió en els darrers deu anys, cas en el qual, el percentatge d'imputació es redueix a un 1,1%.

Amb caràcter excepcional, s'introdueix una Disposició Addicional 55a per la qual s'aplicarà aquest percentatge reduït a les actualitzacions entrades en vigor l'any 2012, que per a l'any 2023 hauria quedat exclòs del termini de deu anys abans indicat.

i. Altres mesures.

Adicionalment, es concreten altres mesures relatives a la deducció per maternitat, que amplia els supòsits d'aplicació; i a l'illa de La Palma, als residents de la qual, per als períodes fiscals 2022 i 2023 li resultaran d'aplicació les deduccions fiscals establertes en l'article 68.4.1r de la Llei de l'Impost previstes per als territoris de Ceuta i Melilla.

2. Impost sobre Societats.

a. Nou tipus de gravamen reduït.

S'introdueix un nou tipus de gravamen reduït, amb efectes 2023, per als contribuents per aquest impost amb un import net de la xifra de negocis en l'exercici precedent inferior a 1 milió d'euros, que aplicaran un tipus impositiu del 23%, que suposa una reducció de 2 punts percentuals respecte de l'actual (25%).

b. Amortització accelerada per a determinats vehicles nous.

Es regula un nou règim d'amortització accelerada consistent a doblar el coeficient d'amortització màxima de taules, destinat a inversions en vehicles nous sostenibles tipus FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, sempre que s'afectin al desenvolupament de l'activitat econòmica. Aquest règim serà aplicable per a vehicles posats en funcionament durant els exercicis 2023 a 2025.

3. Impost sobre el Valor Afegit.

a. Regla de localització de serveis per utilització o explotació efectiva.

S'introdueixen determinades previsions en la clàusula de tancament de l'IVA per evitar fugites d'aquest Impost, per manca de repercussió.

b. Modificacions relatives a operacions internacionals.

S'introdueixen un ampli ventall de modificacions en l'àmbit d'importacions, exportacions, i règims duaners.

c. Nous supòsits d'inversió del subjecte passiu.

S'introdueixen nous supòsits en els quals haurà d'aplicar la regla d'inversió del subjecte passiu, és a dir, aquells supòsits en els quals serà el propi destinatari de l'operació el que haurà d'autorepercutir-se l'impost.

Destaca la incorporació dels serveis d'arrendament de béns immobles i els d'intermediació en l'arrendament d'aquells, quan el prestador no es troba establert en el territori d'aplicació de l'impost.

Això suposa esmenar un supòsit de gran conflictivitat ja que l'art. 69.Tres.2n de la Llei de l'Impost, en definir el concepte d'establiment permanent, en la seva lletra g), qualifica com a tal la mera explotació d'un bé immoble en arrendament, la qual cosa portava a la pràctica a que qualsevol titular de béns immobles, no resident en territori espanyol, que els explotés en arrendament mitjançant serveis subjectes a IVA i no exempts, es veïés obligat a donar d'alta el propi actiu com un establiment permanent a efectes d'IVA, havent de complir amb les obligacions fiscals de l'Impost en territori espanyol.

El Tribunal de Justícia de la UE ja mantenia, com a criteri reiterat, que la mera disposició d'un immoble en arrendament no és suficient per considerar que es disposa d'un establiment permanent, havent-se de disposar d'una estructura mínima. Aquest criteri va acabar incorporant-se a la legislació comunitària a través de l'article 11 del Reglament d'Execució (UE) 282/2011 del Consell, de 15 de març de 2011, i que el defineix com a "*qualsevol establiment, diferent de la seu de l'activitat econòmica contemplada en l'article 10 del present Reglament, que es caracteritzi per un grau suficient de permanència i una estructura adequada en termes de mitjans humans i tècnics que li permetin rebre i utilitzar els serveis que es prestin per a les necessitats pròpies d'aquest establiment*".

Amb la incorporació d'aquest nou supòsit d'inversió del subjecte passiu, els titulars de béns immobles aïllats radicats en territori espanyol, i que no disposen de cap tipus d'estructura, no es veuran obligats a suportar unes càrregues administratives excessives, essent el propi arrendatari qui s'autorepercuteixi l'Impost.

D'altra banda, també s'amplia l'espectre de supòsits d'aplicació de l'esmentada regla d'inversió del subjecte passiu en el camp de la gestió dels residus, incorporant-se el plàstic i altres articles inservibles.

d. Límit quantitatiu per a la localització de les vendes a distància intracomunitàries.

L'1 de juliol de 2021 va entrar en vigor una important reforma de l'Impost, que va suposar la trasposició al Dret

intern de sengles Directives europees dirigides a reduir els riscos de frau en IVA com a conseqüència de les vendes a distància d'empresaris a particulars.

Una de les novetats introduïdes va ser l'exigència, per als empresaris que acumulessin vendes amb destinació a un mateix Estat membre per import superior a 10.000,00.-Euros, d'inscriure's en aquell Estat membre per operar com si d'un establiment permanent disposés, i, en conseqüència, les vendes subsegüents aplicarien el règim d'IVA interior d'aquell territori.

La Llei de Pressupostos ara en tramitació aclareix ara que aquest lliindar es refereix a operacions efectuades des del territori espanyol amb destinació a un altre Estat membre, però no computaran les vendes realitzades per aquest mateix empresari amb destinació a aquell mateix Estat membre, si la partida de la mercaderia té sortida des d'un tercer Estat membre.

En definitiva, el que es pretén és aclarir que el lliindar de 10.000,00.-Euros aplica respecte d'operacions que suposin un transport amb inici del trajecte en territori espanyol i amb arribada a un mateix Estat membre, no computant-se aquelles operacions la sortida de les quals s'hagi produït des d'un altre Estat membre diferent del Regne d'Espanya.

e. Modificació de la Base Imponible en supòsits de concurs de creditors i crèdit incobrables.

En relació amb el supòsit de crèdits incobrables, s'introdueixen tres novetats. Una primera, es redueix el límit de reclamació de factures impagades dirigides a consumidors finals, que si bé avui està limitat a un import mínim de 300,00.-Euros, la reforma introduïda per la Llei de pressupost el redueix a 50,00.-Euros, facilitant doncs la recuperació de l'IVA per a operacions de menor quantia.

La segona novetat facilita el mètode de reclamació del cobrament de la factura impagada als efectes de poder modificar la base imposable. Així, fins avui es recullen dos mètodes: la reclamació judicial o el requeriment notarial, tot i que la doctrina administrativa ha admès altres mètodes en situacions específiques, com per exemple, l'arbitratge. La Llei de pressupostos facilita la situació, obrint la possibilitat a qualsevol mètode de reclamació que acrediti la reclamació de cobrament al deutor.

I tercera, s'amplia el termini per tramitar la modificació de la base imposable, que passa a ser de sis mesos, en lloc dels tres actuals.

Pel que fa a deutors en concurs de creditors, el Govern ha pres nota del disbarat ocasionat pel cas THOMAS COOK. Actualment, la Llei de l'IVA limita la modificació de la base

imposable a supòsits produïts en el territori d'aplicació de l'Impost (Regne d'Espanya), de manera que els crèdits incobrables generats per deutors establerts fora de territori espanyol no es veuen emparats per aquesta mesura, la finalitat de la qual no és altre que permetre recuperar l'IVA ingressat al Tresor Públic i no ingressat pel contribuent.

Coincidint amb el terratrèmol generat amb el concurs de creditors del grup Thomas Cook (setembre 2019), i el seu impacte en el sector turístic espanyol, es va constatar la dificultat per recuperar l'IVA en aquests casos en aplicació de la redacció de la norma.

No obstant això, el Tribunal de Justícia de la UE, mitjançant Interlocutòria de 29 d'abril de 2020, relatiu a un altre assumpte, va declarar que en supòsits de concurs de creditors declarats per un tribunal pertanyent a un Estat membre, no podia limitar-se el sistema de modificació de la base imposable de l'Impost, havent de permetre al creditor la recuperació de l'IVA ingressat al Tresor Públic. Aquest pronunciament va provocar l'adopció d'aquest criteri per part dels òrgans tributaris espanyols.

La Llei de pressupost ve a recollir aquest criteri i donar-li cobertura legal.

Com sempre, cal recordar que aquestes observacions no tenen una finalitat d'assessorament tributari i/o legal, sinó merament caràcter informatiu. És per això pel que fa a qualsevol decisió, ha de ser considerada juntament amb els assessors de l'empresa, els quals podran formular una opinió contrastada considerant les particularitats de l'empresa, així com les exigències i condicionants normatives que habiliten a l'aplicació de les mateixes