
Novedades fiscales para las empresas

Durante las últimas semanas varias normas han aprobado modificaciones de calado que afectan a la fiscalidad de las empresas

España - Legal flash

28 de diciembre de 2022



Aspectos clave

- > Se modifica el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades para limitar el cómputo de pérdidas
- > Se introducen tipos de gravamen reducidos en el Impuesto sobre Sociedades para micropymes y empresas emergentes
- > Se simplifican las reglas de localización en las prestaciones de servicios sujetas al IVA
- > Se modifican las reglas de modificación de la base imponible en el IVA en caso de créditos incobrables
- > Se aprueban sendos gravámenes especiales para las empresas energéticas y las entidades financieras. Además, la Unión Europea ha acordado asegurar una tributación mínima efectiva de los grandes grupos de empresas.



Normas aprobadas

Son varias las normas aprobadas este final de año 2022 que inciden en materia tributaria. En concreto, se han aprobado y publicado en el Boletín Oficial del Estado las siguientes leyes: (i) [la Ley 38/2022, de 27 de diciembre 2022, 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](#) (“Ley de gravámenes temporales”), (ii) [la Ley 31/2022, de 23 de diciembre de 2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023](#) (“LPGE 2023”), (iii) [la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes](#) (“Ley de las startups”) y (iv) [el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad](#).

A continuación, se comentan las novedades tributarias más relevantes aprobadas en el ámbito de la fiscalidad para las empresas. No se incluye nuestro análisis de los dos nuevos gravámenes temporales que recaen sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito, pero puede consultarlo en nuestros [Legal Flash I Nuevo gravamen temporal a las empresas energéticas](#) y [Legal Flash I Nuevo gravamen temporal a entidades de crédito](#). También debe tenerse en cuenta la reciente aprobación de la Directiva europea sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grandes grupos empresariales y que analizamos en nuestro [legal flash I En vigor la Directiva de tributación global mínima](#).

Por otro lado, en relación con las novedades aprobadas que afectan a la tributación de contribuyentes personas físicas, también puede consultar nuestro [legal flash I Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas](#).

Limitaciones en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades

Medida aprobada

A través de la Ley gravámenes temporales se ha aprobado una medida temporal, que afecta exclusivamente a los ejercicios que se inicien en 2023, que supondrá un ensanchamiento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (“IS”) de los grupos fiscales.

Como es sabido, para determinar la cuota del IS en los grupos fiscales se parte de la suma de las bases imponibles de las entidades del grupo, de forma que la base imponible negativa (“BINs”) que pueda obtener una sociedad se puede compensar automáticamente con la base imponible positiva que generen el resto de las entidades. La medida aprobada establece una limitación a esa compensación, aplicable exclusivamente en el ejercicio 2023. En concreto, a efectos de la suma de las bases imponibles individuales de las entidades se tomará en consideración el 100% de las bases



imponibles positivas y exclusivamente el 50% de las BINs; de forma que se limita el aprovechamiento de estas pérdidas en el ejercicio 2023.

Esta nueva limitación no afecta a la compensación de las BINs de ejercicios previos a 2023 (cuya compensación puede, como es sabido, estar afectada por la limitación dispuesta por el Real Decreto-Ley 3/2016 y cuya constitucionalidad plantea serias dudas, como se comenta en el Post Sobre la posible inconstitucionalidad del RDL 3/2016), sino que afecta a las BINs generadas en el propio ejercicio 2023 por las entidades.

A continuación, se expone la medida partiendo de tres escenarios distintos:

ESQUEMA LIQUIDACIÓN IS GRUPO FISCAL INTEGRADO POR 3 ENTIDADES						
ESQUEMA LIQUIDACIÓN GRUPOS FISCALES	ESCENARIO 1		ESCENARIO 2		ESCENARIO 3	
	Régimen normal	Régimen excepcional ejercicio 2023	Régimen normal	Régimen excepcional ejercicio 2023	Régimen normal	Régimen excepcional ejercicio 2023
+ Base Imponible (A)	400	400	400	400	400	400
+ Base Imponible (B)	300	300	300	300	300	300
+ Base Imponible (C)	-100	-50	-800	-400	-2000	-1000
Base imponible agregada	600	650	-100	300	-1300	-300
+ - Eliminaciones e incorporaciones	0	0	0	0	0	0
- Reserva de capitalización	0	0	0	0	0	0
- BINs grupo y BINs previas grupo	0	0	0	0	0	0
Base Imponible del grupo	600	650	-100	300	-1300	-300
x tipo gravamen	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Cuota íntegra del grupo fiscal	150	162,5	0	75	0	0
- Deducciones, retenciones y pagos fraccionados	0	0	0	0	0	0
Cuota a pagar o a devolver	150	162,5	0	75	0	0

En todos los escenarios la entidad C genera una BIN. En la liquidación del ejercicio 2023 dicha BIN únicamente se podrá integrar en la base imponible del grupo al 50%.

Incidencia de la política de precios de transferencia de los grupos fiscales

Como puede apreciarse, con esta regulación la distribución de la base imponible agregada entre las distintas entidades del grupo fiscal presenta efectos materiales. Así, por ejemplo, en el escenario 1, los efectos serían muy distintos si la base imponible individual de las entidades fuera 400, 100 y 100 (para las entidades A, B y C, respectivamente), en lugar de los expuestos (400, 300 y -100). En ambos casos, en principio, la base imponible agregada es de 600; sin embargo, con motivo de esta limitación, en el caso del ejemplo expuesto la base imponible agregada en 2023 pasará a ser de 650.

Esta circunstancia pone de manifiesto una de las primeras reflexiones que genera la medida propuesta, y es el posible efecto que pueden tener las operaciones internas de los grupos fiscales. Si bien estos grupos quedan legalmente exonerados de la obligación de documentar las operaciones realizadas entre entidades del grupo, su condición de partes vinculadas tiene aneja la obligación de valorar a mercado dichas operaciones internas; ahora bien, es fácilmente advertible que diferencias de valoración pueden dar lugar a una composición de las bases imponibles individuales con diferentes efectos en el seno de esta limitación. Por este motivo cabría plantear si



una valoración de las operaciones internas que se separe de la obligación general de valoración a mercado podría dar lugar a una conducta sancionable por parte de la Administración tributaria.

Ante esta regulación, conviene, pues, que los grupos fiscales revisen su política de precios de transferencia.

Efectos de la medida en los ejercicios posteriores a 2023

La regulación aprobada establece también un régimen de integración de la BIN no integrada en el ejercicio 2023 por esta nueva regla: la misma se deberá integrar en la base imponible del grupo por partes iguales, en décimas partes, en los 10 siguientes periodos impositivos, incluso en el caso de que la entidad que hubiera generado dicha BIN quedase excluida del grupo fiscal. Partiendo de los ejemplos previos, ello supondría una integración en la base imponible del grupo de: – 5 u.m. (escenario 1), – 40 u.m. (escenario 2) y – 100 u.m. (escenario 3), en los ejercicios 2024 – 2033.

Cabe entender que la integración automática en décimas partes de dichas BINs en los ejercicios 2024 – 2033 se hará sin tomar en consideración el límite de la compensación de BINs de ejercicios previos (70%, 50% o 25% de la base imponible previa del grupo fiscal). Dicho ajuste negativo (de reversión, en décimas partes) operará para determinar la base imponible agregada del grupo fiscal.

Si se produce la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, el importe de la BIN que esté pendiente de integración se deberá integrar en la base imponible del grupo en el último periodo impositivo en que este tribute en el régimen de consolidación, exceptuándose en estos casos la integración en décimas partes.

La integración en décimas partes en la base imponible del grupo fiscal tendrá efectos muy diversos en función de las cifras de cada grupo fiscal, que convendrá analizar de forma individualizada. En cualquier caso, el plazo de integración obligatoria en un periodo tan largo, 10 ejercicios, puede conllevar un coste financiero significativo en el aprovechamiento de estas BINs para muchos grupos fiscales (todo dependerá de las cifras de las bases imponibles de las entidades en dichos ejercicios).

Encaje de la medida con principios constitucionales

Por último, no puede dejar de destacarse que **la regulación aprobada puede plantear algunas dudas de otra índole**. Entre ellas, las relativas a su encaje con el principio de capacidad económica (consagrado por el artículo 31 de la Constitución) en la medida en que la limitación a la agregación de BIN arroja una base imponible del grupo fiscal superior a la realmente obtenida por las entidades que lo componen. Esto es, la norma propuesta parece obviar la configuración legal del grupo fiscal como un único contribuyente, lo cual genera dudas similares a las que se plantean con el artículo 64 de la Ley del IS en relación con los dividendos internos del grupo y la limitación del artículo 21.10 de la norma.

Por otro lado, también afloran dudas derivadas de su ajuste con otros parámetros de la mecánica liquidatoria del IS en los grupos fiscales.



Otra modificación relevante sobre el cómputo de las pérdidas de las sociedades del grupo fiscal

Vinculado con las pérdidas que puede obtener una sociedad, conviene recordar que es causa de exclusión del grupo fiscal las pérdidas contables acumuladas que lleven a la sociedad a encontrarse, en el cierre de dos ejercicios consecutivos, en la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio —esto es, la situación en que la cifra de su patrimonio neto se encuentra por debajo de la mitad de su capital social—.

En relación con ello, se aprobaron, durante el COVID-19, medidas societarias excepcionales, por las que se permitió no tomar en consideración las pérdidas contables de los ejercicios 2020 y 2021, para determinar si la sociedad se encuentra en causa de disolución por pérdidas graves, hasta el cierre del ejercicio 2022.

Mediante el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, se prorroga esta medida excepcional, de forma que seguirán sin computarse las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024. Esta prórroga de la medida societaria excepcional incide en la causa de exclusión de las entidades del grupo fiscal.

Tipo de gravamen en el IS

La LPGE 2023 introduce, **para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida**, un **nuevo tipo de gravamen del 23%** en el IS para aquellos contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

- > Tengan **un importe neto de la cifra de negocios (“INCN”) del período impositivo anterior inferior a 1 millón de euros**. A estos efectos se deberán tener en cuenta las reglas previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la Ley del IS. Es decir, se elevará al año el INCN si la actividad se ha iniciado durante el período impositivo o el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año.

Asimismo, se tendrá en consideración el INCN del conjunto de entidades que reúnan determinadas relaciones previstas por la norma con la entidad. Por ejemplo, se agregarán los INCN de las entidades del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio o de aquellas entidades participadas por la misma persona física y/o determinados familiares.

- > No tengan la consideración de entidades patrimoniales en los términos establecidos en la normativa del IS.

Este nuevo tipo impositivo convivirá con: (i) el tipo impositivo reducido del 15%, que ya estaba previsto en la Ley del IS, aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte



positiva y para el siguiente, por parte de las entidades de nueva creación y (ii) **el tipo impositivo también del 15% aplicable por las empresas emergentes y que ha sido recientemente aprobado por la Ley de las startups**. Para mayor detalle sobre el tipo aplicable a las empresas emergentes puede consultar nuestro [Legal flash | Claves de la ley de “startups”](#).

Modificación en los incentivos fiscales al sector cultural

La Ley de gravámenes temporales introduce modificaciones relevantes en los incentivos fiscales, regulados en la Ley del IS, al sector cultural.

Por un lado se modifica el artículo 39.7 de la Ley del IS, artículo que fue introducido por la LPGE 2021 para permitir que **el contribuyente que participe en la financiación de producciones cinematográficas españolas, series audiovisuales o producción y exhibición de espectáculos en vivo pueda aplicar la deducción por producciones audiovisuales españolas** (del artículo 36.1 de la Ley del IS) **y por eventos musicales y teatrales** (del artículo 36.3 de la Ley del IS), sin necesidad de que se haya estructurado la producción a través de una Agrupación de Interés Económico, bastando para ello la formalización de un contrato de financiación directamente entre el contribuyente (al que nos referiremos como financiador) y el productor/promotor, bajo el cumplimiento de determinados requisitos formales y materiales.

Así, **se introducen algunos cambios, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2021:**

- > Se permite que el **financiador aplique la deducción por costes incurridos en cualquier fase de la producción**, ya sean previos o posteriores al momento en que se efectúen las aportaciones por parte del productor. Esta regla permite superar la problemática y dudas interpretativas que se habían generado a raíz de la publicación de la consulta de la Dirección General de Tributos V1811-22 en la que parecía limitarse la aplicación de la figura regulada en el artículo 39.7 de la Ley del IS a los costes a incurrir con posterioridad a la suscripción del contrato de financiación y de los correspondientes desembolsos del financiador.
- > Se establece expresamente que el artículo 39.7 de la Ley del IS es aplicable también para los **gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor** hasta el límite del 30% de los costes de producción (recordamos que el artículo 36.1 de la Ley del IS establece un límite del 40% sobre el coste de producción). Las aportaciones destinadas a financiar gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción pueden realizarse en cualquier momento, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos (recordamos que las aportaciones destinadas a financiar coste de producción pueden realizarse en cualquier fase de la producción hasta la obtención de los certificados de nacionalidad y cultural).



En otro orden de cosas, cabría plantearse si este límite pudiera tener incidencia en la base de deducción del artículo 36.3 de la Ley del IS, compuesta, entre otros, por los costes directos de carácter promocional.

- > Además, se precisa que **el contrato de financiación puede suscribirse en cualquier fase de la producción.**
- > **Se elimina el párrafo que permitía la aplicación anual de la deducción por parte del financiador en función de los desembolsos realizados en cada periodo impositivo;** asimismo, para la aplicación de la deducción se exige la presentación del contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos a) y b) del artículo 36.1 o a) del artículo 36.3 de la Ley del IS. De acuerdo con ello, el financiador únicamente podrá aplicar la deducción a partir del mismo ejercicio en que se obtengan los certificados contemplados en las letras a) y b) del artículo 36.1 o a) del artículo 36.3 de la Ley del IS (a salvo de la deducción correspondiente a los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor que se incurran con posterioridad a la obtención de los mencionados certificados). Las cantidades no aplicadas por insuficiencia de cuota en ese ejercicio podrían ser aplicadas en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley del IS).
- > **Se admite que el financiador pueda aplicar el límite incrementado de las deducciones del 50% sobre cuota íntegra (frente al límite general del 25%),** previsto en el artículo 39.1 de la Ley del IS, **siempre que** el importe de la deducción prevista en el artículo 36.1 y 36.3 de la Ley del IS que corresponda al financiador sea igual o superior al 25% de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.
- > Se **prohíbe** la aplicación de la deducción **cuando financiador y productor están vinculados.**

Por otra parte, se introducen **importantes mejoras en la deducción por inversiones en producciones españolas (regulada en el artículo 36.1 de la Ley del IS) y la deducción por inversiones en producciones internacionales (regulada en el artículo 36.2 de la Ley del IS), con efectos para los periodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2023.**

- > Tanto para las producciones nacionales como internacionales, se incrementa el **límite máximo de la deducción a 20 millones de euros** (desde los 10 millones de euros que establecía la regulación anterior) y **10 millones de euros en series audiovisuales**, en cuyo caso el límite se determina **por episodio producido.**



- > En el artículo 36.2 de la Ley del IS **se elimina el límite de 100 mil euros por persona** en relación con los gastos de personal creativo que se pueden incluir en la base de la deducción.
- > La vigencia de las modificaciones mencionadas de los artículos 36.1 (producciones nacionales) y 36.2 (producciones internacionales) de la Ley del IS quedará en suspenso hasta que la Comisión Europea notifique su conformidad con las medidas planteadas, todo ello en coherencia con el art. 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la UE y 3 del Reglamento (UE) 2015/1589.

Nuevo régimen fiscal especial en las Illes Balears

La LPGE 2023 introduce un régimen fiscal de las Illes Balears, que incluye dos medidas, para los **periodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028:**

- > Una **reserva para inversiones en las Illes Balears**, que permitirá reducir la base imponible del IS, con un contenido similar a la Reserva para Inversiones en Canarias. En este sentido, se permite reducir hasta el 90% de la parte del beneficio obtenido en las Illes Balears, siempre que se hagan determinadas inversiones.
- > Una **bonificación aplicable sobre la parte de cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears**, propios de las actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, que también es estructuralmente similar a su equivalente canario (aunque la bonificación canaria es una bonificación del 50% y la balear del 10%). La aplicación de la bonificación requiere cumplir con el requisito de mantenimiento de la plantilla media. Además, si se produce un determinado incremento de la plantilla media la bonificación puede alcanzar el 25.

Sin embargo, estas dos medidas están sometidas a limitaciones relevantes en tanto que, para adecuarse al marco de ayudas de Estado comunitario, se deben aplicar de acuerdo con los reglamentos que regulan las denominadas ayudas de minimis. La aplicación de estas normas supone que los importes máximos que pueden disfrutar de las ayudas son muy inferiores que los previstos por la normativa canaria y que requerirá un análisis y estudio individualizado para cada empresa.

Amortización acelerada de determinados vehículos

La LPGE 2023 introduce una **amortización acelerada para las inversiones de vehículos nuevos FCV** (Vehículo eléctrico de células de combustible), **FCHV** (Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible), **BEV** (Vehículo eléctrico de baterías), **REEV** (Vehículo eléctrico de autonomía extendida) o **PHEV** (Vehículo eléctrico híbrido enchufable), 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**. En concreto, dichos vehículos podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas oficialmente aprobadas.

En consecuencia, el coeficiente máximo de amortización del 16% para los elementos de transporte, previsto en la tabla de amortización simplificada, se verá incrementado para estos vehículos en el 32%.

Regla de localización en el IVA: modificación de la cláusula de cierre de las prestaciones de servicios

Como es sabido, mediante el artículo 70.dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) se regula un supuesto particular relativo a la localización de prestaciones de servicios que, si bien serían objeto de localización fuera del territorio español de aplicación del IVA (“TAI”), sin embargo, por usarse efectivamente en el TAI, se atraen a este territorio.

La redacción e interpretación de esta norma ha dado lugar a múltiples controversias y a supuestos en los que existían fundadas dudas sobre el cumplimiento de la habilitación dada por la Directiva del IVA que pretendía evitar con esta norma casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia (artículo 59 bis). En concreto, se podían dar supuestos en los que se generaba sobreimposición. En este sentido, la LPGE 2023 modifica en profundidad la norma, con efectos 1 de enero de 2023, reconociendo en la exposición de motivos que la norma “limita la competitividad internacional de las empresas españolas”.

En concreto, la modificación reduce significativamente la incidencia de esta norma especial para los empresarios o profesionales con derecho a la deducción del IVA. Así, partiendo de la aplicación de esta norma a una serie de servicios muy amplia, con la modificación aprobada por la LPGE 2023 esta regla especial pasa a aplicarse en operaciones entre empresarios o profesionales exclusivamente a los servicios de “seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de la Ley del IVA, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad” y a los de “arrendamiento de medios de transporte”. Como indica la exposición de motivos se pretende que la norma aplique solo a los servicios en los que no existe derecho a la deducción total de cuotas y al arrendamiento de medios de transporte.

En cuanto a los servicios prestados a destinatarios que no sean empresarios ni profesionales, se modifica también la regulación para incluir exclusivamente los servicios previstos en el artículo 69.dos de la Ley del IVA (que podríamos denominar siguiendo la terminología de la exposición de motivos de la LPGE 2023 “prestación de servicios intangibles”) y los arrendamientos de medios de transporte.



Por último, recordemos que las Leyes de Presupuestos solo están habilitadas para modificar la Ley del IVA, en lo que atañe a este caso, para realizar “5.º Las demás adaptaciones que vengan exigidas por las normas de armonización fiscal aprobadas en la Comunidad Económica Europea”. Siendo esta la base que habilita la modificación prevista, aunque tendrá efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2023 (1 de enero de 2023), quizás debería valorarse también una revisión en la interpretación de la norma con efectos retroactivos.

Modificación de la base imponible de créditos incobrables en el IVA

La LPGE 2023 introduce **una modificación relevante en la regulación de la recuperación de las cuotas del IVA asociadas a créditos incobrables o concursales, con efectos 1 de enero de 2023**. En concreto:

- > En relación con los créditos incobrables (y el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA): (i) **se amplía el plazo para emitir la factura rectificativa, de los 3 meses a los 6 meses posteriores** a la finalización del periodo del año o seis meses desde el devengo de la operación, acompañado de un régimen transitorio específico; (ii) **se flexibilizan los medios que pueden utilizarse para reclamar el pago al deudor** (sin que necesariamente deba efectuarse por requerimiento notarial o reclamación judicial); y (iii) **se rebaja el importe mínimo de base imponible (de 300€ a 50€)** de la operación susceptible de ser modificada **cuando el deudor no actúa como empresario o profesional** (esto es, es consumidor).
- > En relación con **créditos concursales** (y el procedimiento regulado en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA): **se permite la recuperación** de las cuotas del IVA aun cuando el destinatario de las operaciones (deudor) no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, ni en Ceuta o Melilla, **siempre que el crédito incobrable esté afectado por un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado Miembro**, al que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia.

Exclusión de la inversión del sujeto pasivo en arrendamiento de inmuebles

Con efectos desde 1 enero de 2023 la LPGE 2023 **modifica la regulación de los supuestos en los que opera la inversión del sujeto pasivo en el IVA** (es decir, los supuestos en los que se hace recaer la figura del sujeto pasivo del IVA en el destinatario de las operaciones en lugar de en el empresario o profesional que realiza la entrega de bien o la prestación de servicio). En concreto, las modificaciones aprobadas son:



- > El **establecimiento de dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo** para (i) las **entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico** y (ii) las **entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes**, efectuadas ambas a favor de empresarios y profesionales.
- > La **exclusión de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo** en el caso (i) de servicios de **arrendamiento de bienes inmuebles** sujetos y no exentos, así como (ii) **servicios de intermediación** en el arrendamiento de bienes inmuebles, prestados ambos por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En tales supuestos, por tanto, no resultará de aplicación la inversión del sujeto pasivo, de forma que el prestador del servicio seguirá siendo el sujeto pasivo del IVA, corrigiéndose así las dificultades que, en determinadas circunstancias, se encontraba el prestador del servicio para recuperar o deducir las cuotas de IVA soportado que incurría por dichas actividades.

Modificaciones en materia de retenciones

En la LPGE 2023 **se incluyen diversas modificaciones en la regulación de los tipos de retención** que deberán aplicar las empresas pagadoras.

La LPGE 2023 modifica con efectos desde 1 de enero de 2023 el **importe de la reducción aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) por los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo por debajo de un determinado umbral**. Dado que dicha reducción incide en el cálculo del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo y los retenedores necesitan cierto tiempo para el recálculo de los tipos de retención aplicables, la LPGE 2023 ha previsto que las retenciones sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan durante el mes de enero de 2023 se realicen conforme a la normativa vigente el 31 de diciembre de 2022; esto es, sin tener en consideración la modificación comentada. Así pues, no será hasta que se satisfagan o abonen rendimientos a partir del 1 de febrero de 2023 (siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero) cuando deberá calcularse el tipo de retención con la normativa aprobada por la LPGE 2023, practicándose, si procede, la regularización del mismo.

La LPGE 2023 reduce, con efectos desde 1 de enero de 2023, el tipo de retención, del 15% al 7%, aplicable a los **rendimientos del trabajo derivados de la elaboración y cesión del derecho a la explotación de obras literarias, artísticas o científicas** en aquellos supuestos en que estos mismos rendimientos en el **ejercicio anterior hubieran sido inferiores a 15.000€ y representen más del 75% de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas** del contribuyente. A estos efectos, el contribuyente deberá comunicar el cumplimiento de tales requisitos para que el pagador aplique el tipo de retención reducido.

Por último, se aprueba con efectos desde 1 de enero de 2023 un tipo de **retención del 15%** (en lugar del 19%) **para los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual**. Además y con los mismos efectos temporales y para los mismos rendimientos se establece un tipo más reducido del



7% cuando en el ejercicio anterior dichos rendimientos hubiera sido inferiores a 15.000€ y representen más del 75% de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del contribuyente. Dicho porcentaje también resulta de aplicación a los anticipos a cuenta de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

Otras modificaciones

Plusvalía Municipal

Como es sabido, en la modalidad de estimación objetiva de la base imponible del **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (“IIVTNU”)** —comúnmente conocido como plusvalía municipal— para determinar el incremento de valor se aplica un coeficiente al valor catastral del suelo en el año de la transmisión en función del número de años de generación del incremento de valor. En concreto, el Real Decreto-ley 26/2021 estableció una tabla que no era lineal, sino que pretendía tener en consideración las fluctuaciones del mercado para acercar el impuesto a la realidad. **Con la LPGE 2023 se ha aprobado una nueva tabla de coeficientes máximos que resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2023.**

A continuación se comparan las dos tablas:

Periodo de generación	2022	2023
Inferior a 1 año	0,14	0,15
1 año	0,13	0,15
2 años	0,15	0,14
3 años	0,16	0,15
4 años	0,17	0,17
5 años	0,17	0,18
6 años	0,16	0,19
7 años	0,12	0,18
8 años	0,10	0,15
9 años	0,09	0,12
10 años	0,08	0,10
11 años	0,08	0,09
12 años	0,08	0,09
13 años	0,08	0,09
14 años	0,10	0,09
15 años	0,12	0,10
16 años	0,16	0,13
17 años	0,20	0,17
18 años	0,26	0,23



Periodo de generación	2022	2023
19 años	0,36	0,29
Igual o superior a 20 años	0,45	0,45

Si el coeficiente que hubiera sido aprobado por la correspondiente ordenanza municipal resultase ser superior al nuevo coeficiente aprobado por la LPGE 2023, según el periodo de periodo de generación, se deberá aplicar este último coeficiente. Esta nueva tabla conllevará que los ayuntamientos adapten sus coeficientes a estos nuevos.

Interés legal del dinero e interés de demora

Por último, la LPGE 2023 fija para 2023 **el interés legal del dinero en 3,25%** (3,00% en 2022) y el **interés de demora en el 4,0625%** (3,75% en 2022); es decir, se incrementan en 0,25 y 0,3125 puntos porcentuales respectivamente.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2022 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

