
Medidas fiscales en el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2023

El Proyecto de Ley de Presupuestos contiene diversas medidas fiscales relevantes que resulta de interés conocer

Legal Flash del área Financiero y Tributario

11 de octubre de 2022



Aspectos clave

Recientemente se ha hecho público el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 en el que se incluyen diversas medidas fiscales trascendentes que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

Entre las medidas previstas resaltan:

- > En el Impuesto sobre el Valor Añadido, una modificación en la cláusula de cierre sobre la localización de la prestación de servicios y la flexibilización de los requisitos que deben concurrir para poder recuperar el IVA en caso de créditos incobrables.
- > En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un incremento de la tributación de la base imponible del ahorro.
- > Y, por último, en el Impuesto sobre Sociedades, una reducción del tipo impositivo para entidades de muy reducida dimensión.



Introducción

A continuación, se analizan las modificaciones fiscales más relevantes que se incluyen en el [Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023](#) (“**Proyecto de LPGE 2023**”), publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el pasado 8 de octubre de 2022.

El gobierno ha anunciado otras medidas fiscales, como la aprobación de un nuevo gravamen temporal para las grandes fortunas o la limitación en el Impuesto sobre Sociedades de la compensación de las pérdidas de las entidades que forman parte de un grupo fiscal. Sin embargo, estas se incluirán en otro Proyecto o Proposición de Ley, por lo que serán objeto de nuestro análisis en otro legal flash, una vez se haga público el texto.

Teniendo en cuenta que el Proyecto de LPGE 2023 será objeto de tramitación parlamentaria en los próximos meses, ha de advertirse que las modificaciones fiscales que se exponen en el presente Legal Flash podrían ser objeto de cambios.

Impuesto sobre el Valor Añadido

En el Proyecto de LPGE 2023 está prevista la modificación de varios artículos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (“**IVA**”). A continuación, se comentan aquellas cuestiones que resultan más relevantes.

Flexibilización de los requisitos para la recuperación del IVA en caso de créditos incobrables

Como es objeto de comentario en nuestros posts previos [La recuperación del IVA ingresado en caso de impago de la operación \(I\)](#) y [La recuperación del IVA ingresado en caso de impago de la operación \(II\)](#), resulta dudoso que algunos de los requisitos y limitaciones temporales que impone la actual normativa para recuperar cuotas del IVA asociadas a créditos incobrables o concursales, tengan un correcto encaje con la Directiva del IVA y la jurisprudencia emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ante ello, en el **Proyecto de LPGE 2023** está prevista la **modificación de algunos de estos requisitos**, con efectos desde su entrada en vigor (1.1.2023). 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 actuales 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.

Modificación de la cláusula de cierre de la localización de las prestaciones de servicios

Como es sabido, mediante el artículo 70.dos de la Ley del 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 redacción prevista en el Proyecto de LPGE 2023 aspira a modificar en profundidad la norma, reconociendo en la exposición de motivos que la norma “*limita la competitividad internacional de las empresas españolas*”.

En concreto, la modificación pretende reducir 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 prevista en el Proyecto de LPGE 2023 pasará a aplicarse exclusivamente a estos servicios cuando sean prestados a empresarios o profesionales: a los 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 esta Ley, 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 aplicar la norma 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, el alcance de la norma se pretende modificar 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 del proyecto de ley “*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 (1.1.2023), quizás debería valorarse también una revisión en la interpretación de la norma con efectos retroactivos.

Cambios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo

Con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2023 (1.1.2023), está prevista la modificación de 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). Las modificaciones previstas son las siguientes:

- > 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.
- > 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 de recuperar o deducir las cuotas de IVA soportado por dichas actividades.



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el Proyecto de LPGE 2023 están previstas también modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2023 (1.1.2023). Entre ellas, nos parece oportuno destacar:

Modificación en la tributación de la base imponible del ahorro

El Proyecto de LPGE 2023 introduce un incremento del tipo impositivo de las rentas superiores a 200.000 euros que se integran en la base del ahorro.

En concreto, se prevé un aumento de un punto porcentual (esto es, del 26% al 27%) del tipo impositivo aplicable a las rentas superiores a 200.000 euros hasta 300.000 euros, así como un aumento de dos puntos porcentuales (del 26% al 28%) del tipo impositivo aplicable a las rentas superiores a 300.000 euros, tal y como a continuación se detalla:

Escala de gravamen actual:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable actual
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000	21%
50.000,00	10.380	150.000	23%
200.000,00	44.880	En adelante	26%

Escala de gravamen prevista en el Proyecto LPGE 2023:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable Proyecto LPGE 2023
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000	21%
50.000,00	10.380	150.000	23%
200.000,00	44.880	100.000	27%
300.000,00	71.880	En adelante	28%



En este mismo sentido se modifica la escala de gravamen aplicable a las rentas del ahorro incluida en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados).

Retenciones

En el Proyecto de LPGE 2023 se incluyen modificaciones en el tipo de retención que deberán tener en consideración las empresas pagadoras.

Con carácter previo, cabe mencionar que el Proyecto de LPGE 2023 prevé una modificación en el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo. 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, en el Proyecto de LPGE 2023 está previsto que las retenciones sobre los rendimientos del trabajo satisfechos durante el mes de enero de 2023 deban realizarse conforme a la normativa vigente el 31.12.2022 ; esto es, sin tener en consideración la modificación comentada. Así pues, no será hasta que se satisfagan o abonen rendimientos a partir del 1.2.2023 (siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero) cuando deberá calcularse el tipo de retención con la nueva normativa aprobada por la LPGE 2023, practicando la regularización del mismo en el caso que corresponda.

Por último, en el Proyecto de LPGE 2023 está prevista una reducción del tipo de retención (del 15% al 7%) aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, en aquellos supuestos en que dichos rendimientos en el ejercicio anterior sean 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.

En la misma línea, se establece el tipo reducido de retención del 7% (frente al 15% general) aplicable a los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando en el ejercicio anterior dichos rendimientos sean 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.



Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Incremento de valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

Tributación reducida para entidades de muy reducida dimensión

El Proyecto de LPGE 2023 pretende introducir, para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2023, un nuevo tipo de gravamen del 23% en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) para aquellas entidades 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.

Reducción en régimen fiscal de las Illes Balears

En el Proyecto de LPGE 2023 se introduce un régimen fiscal de las Illes Balears, que incluye dos medidas, para los periodos impositivos que se inicien entre el 1.1.2023 y el 31.12.2028:

- > 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, y
- > 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%).



Sin embargo, estas medidas están sometidas a limitaciones relevantes en tanto que, para adecuarse al marco de ayudas de Estado comunitario, se limitan en función de varios 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.

Nuevos coeficientes para el cálculo (objetivo) de la cuota de la 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”) 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. Está prevista una nueva tabla en el Proyecto de LPGE 2023.

A estos efectos, se comparan a continuación las dos tablas:

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



Esta nueva tabla, que tendrá efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos (1.1.2023), conllevará que los ayuntamientos tengan que adaptar sus coeficientes a estos nuevos (especialmente respecto a aquellos coeficientes que se modifican a la baja, marcado en color coral). Recordemos que la norma obliga, hasta la adaptación de las ordenanzas, a aplicar los coeficientes previstos por la norma legal si los previstos por las ordenanzas fiscales fuesen superiores.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede 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.

