



## CIRCULAR FISCAL 2/2023

10 de enero de 2023

### **NOVEDADES TRIBUTARIAS PARA EL EJERCICIO 2023**

El pasado mes de diciembre se publicaron en el Boletín Oficial del Estado diversas normas<sup>1</sup> que incorporan novedades en materia tributaria.

Ante la amplitud y variedad de las novedades introducidas, en la presente Circular Fiscal nos vamos a referir a algunos de los cambios que presentan mayor interés y alcance general, teniendo en cuenta que en la Circular Fiscal 1/2023 nos hemos ocupado del Impuesto temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas y de las modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y en la Circular 3/2023 resumimos las novedades tributarias relacionadas con las empresas emergentes (startups).

#### **I. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)**

Destacamos las siguientes modificaciones en el IRPF introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado con efectos desde el 1 de enero de 2023:

##### 1. Incremento del tipo impositivo para las rentas del ahorro superiores a 200.000 €

A partir del período impositivo 2023 la tarifa aplicable a las rentas del ahorro será la siguiente:

Base liquidable hasta (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable hasta (€)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	6.000,00	19
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23
→ 200.000,00	44.880,00	100.000,00	27
→ 300.000,00	71.880,00	En adelante	28

<sup>1</sup> Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes; Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023; Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que establece diversos gravámenes temporales, entre ellos el Impuesto temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas; Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre.

De esta manera, para las rentas netas del ahorro superiores a 200.000 € se incrementa el tipo impositivo del 26% (vigente hasta 2022) al 27%; y para las rentas netas superiores a 300.000 € se fija un nuevo tipo impositivo del 28%.

Esta tarifa de las rentas del ahorro será aplicable también para los sujetos pasivos que tributen en el régimen de impatriados (conocido como “Ley Beckham”).

2. Aumento del umbral de la obligación de declarar los rendimientos del trabajo cuando exista más de un pagador

A partir de 2023 se incrementa de 14.000 a 15.000 € el umbral de la obligación de declarar los rendimientos del trabajo cuando exista más de un pagador.

Se mantiene sin cambios el límite genérico de 22.000 € de rendimiento íntegro cuando sólo exista un pagador.

3. Incremento del porcentaje de los gastos de difícil justificación en los rendimientos de actividades económicas que se declararan en la modalidad de estimación directa simplificada (importe neto de la cifra de negocios hasta 600.000 €)

Se eleva del 5% al 7% el porcentaje sobre el rendimiento neto que corresponde a provisiones y gastos de difícil justificación.

No obstante, se mantiene el límite máximo anual de 2.000 € para este concepto de gasto, por lo que en la mayoría de los casos no existirá un incremento real de gastos de difícil justificación.

En principio esta disposición solo afectará al período impositivo 2023, pues de la literalidad de su redacción no se desprende que tenga vigencia indefinida.

4. Modificación en el porcentaje de imputación de rentas inmobiliarias de los inmuebles urbanos a disposición de su titular cuyo valor catastral ha sido revisado

En 2023 la renta imputable de los inmuebles urbanos a disposición de su titular será del 1,1% del valor catastral cuando éste hubiera sido objeto de revisión a partir del 1 de enero de 2012.

Se modifica así para 2023 el período temporal de referencia previsto para aplicar el porcentaje reducido del 1,1%, que el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, establece en el propio período impositivo de declaración y los diez anteriores.

## II. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

1. Reducción del tipo impositivo del 25 al 23% para sociedades con un importe neto de la cifra de negocio inferior a un millón de euros

Aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a un millón de euros tributarán al tipo del 23% en lugar del general del 25%.

Este nuevo tipo impositivo no será aplicable a las sociedades que tengan la consideración de entidades patrimoniales a efectos del IS.

Para determinar la cifra de negocios se deberán tener en cuenta las reglas generales previstas en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, entre ellas, que el importe neto de la cifra de negocios vendrá referido al conjunto de entidades que formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, así como al conjunto de aquellas entidades participadas por la misma persona física o determinados familiares.

De esta manera, en el IS nos encontraremos con los siguientes tipos impositivos:

- ✓ El general del 25%.
- ✓ El tipo del 23% al que nos referimos en este apartado.
- ✓ El tipo reducido del 15% para las entidades de nueva creación en el primer período impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el siguiente.
- ✓ El nuevo tipo del 15% para empresas emergentes (startups) al que nos referimos con mayor detalle en la Circular Fiscal 3/2023.

## 2. Amortización acelerada de determinados medios de transporte

Los vehículos poco contaminantes que pertenezcan a las tipologías FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV<sup>2</sup> podrán amortizarse según el resultado de multiplicar por dos el coeficiente máximo según tablas. Por tanto, el coeficiente anual pasará del 16% al 32%.

Se requiere que la inversión se realice en vehículos nuevos, que entren en funcionamiento dentro de los períodos impositivos iniciados en 2023, 2024 y 2025 y que se encuentren afectos a la actividad económica.

## 3. Nuevo régimen fiscal especial para las Islas Baleares

Este régimen fiscal se podrá aplicar en los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028 y se podrán acoger al mismo los sujetos pasivos del IS y también del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Se prevén dos distintos beneficios fiscales:

### (i) *Reserva para inversiones en las Islas Baleares*

Consiste en una reducción en la base imponible equivalente al 90% de los beneficios no distribuidos procedentes de las actividades económicas realizadas por los establecimientos situados en las Islas Baleares y que se destinen a la reserva para inversiones. Como consecuencia de esta reducción la base imponible nunca podrá ser negativa.

Se exige que las cantidades que se hayan destinado a la reserva para inversiones se materialicen en el plazo de los tres años siguientes al ejercicio en el que tuvo lugar la dotación de dicha reserva.

---

<sup>2</sup> Por este orden, se trata de los vehículos eléctricos de células de combustible; eléctricos híbridos de células de combustible; eléctricos de baterías; eléctricos de autonomía extendida y eléctricos híbridos enchufables.

La norma detalla los posibles destinos y las formas para realizar y financiar la materialización de la reserva.

*(ii) Régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras*

Se prevé una bonificación del 10% sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales propios de actividades industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras producidos en las Islas Baleares o capturados en su zona pesquera.

Esta bonificación se condiciona a un requisito de mantenimiento de empleo, pero se prevé que la bonificación pueda incrementarse al 25% si se produce en determinadas condiciones un incremento de la plantilla media.

En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, este concreto beneficio fiscal se extiende también a los sujetos pasivos del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa. En todos los casos se exige que las personas o las entidades que prevean aplicarlo estén domiciliadas en las Islas Baleares o en otros territorios y que produzcan allí mediante sucursal o establecimiento permanente los bienes antes señalados.

4. Limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial de consolidación fiscal

Se trata de una medida temporal aplicable en el ejercicio 2023.<sup>3</sup>

La limitación consiste en que la base imponible del grupo fiscal se formará agregando la totalidad de las bases imponibles positivas individuales, pero únicamente el 50% de las bases imponibles negativas individuales de cada una de las entidades integrantes del grupo.

El importe de las bases imponibles negativas individuales que no haya sido integrado en virtud de esta medida temporal se integrará por partes iguales en los diez ejercicios siguientes (2024 y los nueve siguientes).

Esta integración se llevará a cabo de este modo incluso en el supuesto de que alguna de las entidades con bases imponibles negativas afectadas por la medida deje de formar parte del grupo fiscal. Y dado que se trata de un largo período temporal, la norma prevé que en caso de extinción del grupo fiscal o pérdida del régimen fiscal especial de consolidación, la integración de esas bases imponibles negativas individuales pendientes se realice en el último período impositivo de aplicación del régimen fiscal.

### III. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Son numerosas y con distinto alcance las modificaciones introducidas a partir de 2023 en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Si seguimos el esquema de la Ley de Presupuestos Generales del Estado se podrían agrupar las medidas del siguiente modo:

---

<sup>3</sup> A diferencia de las novedades señaladas con anterioridad, que figuran en la Ley de Presupuestos Generales, esta medida ha sido introducida por la Ley 38/2022, 27 de diciembre, que establece distintos gravámenes temporales.

- ✓ Disposiciones que suponen la transposición de la Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo, de 16 de diciembre de 2019, relativa al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión,
- ✓ Armonización de la LIVA a la normativa aduanera comunitaria,
- ✓ Armonización a la normativa comunitaria relativa al comercio electrónico,
- ✓ Armonización a la normativa y jurisprudencia comunitaria en supuestos de concurso de acreedores y créditos incobrables,
- ✓ Armonización a la normativa comunitaria en relación con el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y
- ✓ Armonización a la normativa comunitaria en materia de supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Nos ocupamos a continuación de estas dos últimas modificaciones:

1. Cambios en la regla de cierre empleada para la localización de determinadas prestaciones de servicios

El artículo 70.Dos de la LIVA contiene la denominada regla de cierre para la determinación del lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios.

En virtud de esta regla, determinados servicios que se entenderían realizados fuera del territorio español de aplicación del IVA (TAI en adelante), es decir, que se entenderían realizados en sede del destinatario del servicio, pasan no obstante a entenderse localizados en el TAI. El criterio que fundamenta esta norma es que la utilización o explotación efectiva de dichos servicios ha tenido lugar en el TAI.

Podemos distinguir cuatro modificaciones en la regla de cierre.

- (i) *Servicios enumerados en el artículo 69.Dos<sup>4</sup> de la LIVA en los que el destinatario es un empresario o profesional actuando como tal y que está establecido fuera de la Unión Europea*

Como norma general, estos servicios no se entienden localizados en el TAI, por lo que el prestador del servicio realiza una operación no sujeta a IVA y debe emitir una factura sin repercutir el IVA español.

Ahora bien, la regla de cierre establecía que si estos servicios se utilizaban efectivamente en el TAI, entonces sí se entendían realizados en el mismo. Por tanto, el prestador del servicio debía emitir una factura repercutiendo el IVA español.

El efecto práctico de esta regla generaba inseguridad jurídica, pues debía estarse al cambiante criterio administrativo sobre el concepto de la “utilización efectiva”, además de romper la neutralidad del IVA al obligar a empresarios y profesionales no establecidos en la Unión Europea a soportar la repercusión del IVA como un mayor coste del servicio sin posibilidad de recuperación del mismo.

---

<sup>4</sup> Entre otros varios incluye, por ejemplo, los servicios de publicidad, asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales, tratamiento de datos, suministro de información, traducción, corrección o composición de textos, intérpretes.

Pues bien, el relevante cambio introducido a partir de 2023 en el artículo 70.Dos de la LIVA consiste en que la regla de cierre afectará a los servicios del artículo 69.Dos únicamente cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido fuera de la Unión Europea.

El siguiente cuadro compara la situación antes y después del cambio introducido, tomando como ejemplo la prestación de un servicio de asesoramiento fiscal a un destinatario establecido fuera de la Unión Europea:

Destinatario	Utilización efectiva en el TAI	Lugar de localización hasta 2022	Lugar de localización a partir de 2023
Empresario/profesional	No	No en el TAI	No en el TAI
Empresario/profesional	Sí	TAI	No en el TAI
Particular	No	No en el TAI	No en el TAI
Particular	Sí	No en el TAI	TAI

Se observa como la regla de cierre deja de ser aplicable en los casos en los que el destinatario es un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea, para pasar a serlo respecto de los particulares no establecidos en la Unión Europea.

*(ii) Servicios de seguro, reaseguro, capitalización y servicios financieros*

En estos casos, la regla de cierre sí se aplicará para la localización del servicio en el TAI cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, a diferencia de lo visto en el epígrafe anterior.

*(iii) Servicios de arrendamiento de medios de transporte*

Si el servicio es utilizado de forma efectiva en el TAI se entenderá siempre realizado en el mismo, siendo indiferente en este tipo de servicios la condición del destinatario.

*(iv) Restantes servicios excluidos de la regla de cierre*

Por último, se han excluido del ámbito de aplicación de la regla de cierre los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, los servicios prestados por vía electrónica y los de telecomunicación, radiodifusión y televisión, que se regularán a partir de 2023 por las reglas generales o especiales previstas en la LIVA que les resulten de aplicación.

2. Cambios en la regla de inversión del sujeto pasivo: arrendamiento sujeto y no exento de inmuebles realizado por arrendadores no establecidos en el TAI

Para contextualizar las razones del cambio legal debemos empezar por recordar que el artículo 70.Uno.1º de la LIVA establece que se entiende realizado en el TAI el arrendamiento de inmuebles que se encuentren ubicados en dicho territorio y que el artículo 69.Tres.2º.g) considera que un inmueble arrendado constituye un establecimiento permanente en el TAI. La combinación de estas dos normas implicaría que el arrendamiento de un inmueble ubicado en el TAI es siempre un servicio localizado en el TAI realizado a través de un establecimiento permanente.

Sin embargo, el criterio administrativo ha recogido la jurisprudencia comunitaria en la materia y restringe el concepto de establecimiento permanente a los supuestos en los que se disponga de una estructura de medios humanos y materiales para llevar a cabo la actividad, no cuando se dispone únicamente del propio inmueble arrendado. Según esta interpretación, un mero arrendador de un inmueble ubicado en el TAI, sin más medios, no es necesariamente un arrendador establecido en el TAI. En aquellos casos en los que el arrendador no está establecido en el TAI, la consecuencia es entonces la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, que pasa a ser el arrendatario.

Llegados a este punto, la inversión del sujeto pasivo implicaba para el arrendador no establecido la imposibilidad de deducirse las cuotas de IVA soportadas en el TAI relativas al inmueble arrendado (sujeto y no exento), quebrando la neutralidad del IVA.

Este efecto es el que se pretende corregir con el cambio introducido en el artículo 84.Uno.2º.a) de la LIVA. Para ello se excluyen del ámbito de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo los servicios de arrendamiento de bienes inmuebles sujetos y no exentos realizados por personas o entidades no establecidas en el TAI.

Por tanto, a partir de 2023 todo arrendador no establecido de bienes inmuebles, cuando el arrendamiento esté sujeto y no exento, deberá repercutir el IVA y presentar las correspondientes declaraciones periódicas, con posibilidad de deducirse las cuotas de IVA soportadas.

El mismo cambio legal se ha operado respecto de los servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles prestados por no establecidos.

#### **IV. INCREMENTO DEL TIPO DE INTERÉS DE DEMORA TRIBUTARIO**

Tras varios años sin experimentar cambios, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 modifica al alza el tipo del interés de demora tributario. Se trata del tipo de interés que deben aplicar las Administraciones tributarias en sus liquidaciones y en las devoluciones a favor del contribuyente. Así, en 2023 el interés de demora tributario será del 4,0625% en vez del 3,75%.

---

*Departamento Tributario*

*Personas de contacto:*

*Javier Grávalos - email: [jgravalos@ortega-condomines.com](mailto:jgravalos@ortega-condomines.com)*

*Elena Morales - email: [elena.morales@ortega-condomines.com](mailto:elena.morales@ortega-condomines.com)*