NOVIEMBRE 2022

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

SUMARIO

1. ***LEY "CREA Y CRECE". APROBACIÓN DE MEDIDAS QUE FAVORECEN LA CREACIÓN DE EMPRESAS Y OBLIGATORIEDAD DE UTILIZAR LA FACTURA ELECTRÓNICA EN TODAS LAS RELACIONES ECONÓMICAS ENTRE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES***
   El Boletín Oficial del Estado del 29 de septiembre ha publicado la Ley 18/2022 que, entre otras medidas, reduce y agiliza los trámites para la creación de Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL) y deroga la regulación de las Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE). También establece la obligatoriedad de utilizar la factura electrónica en todas las relaciones económicas entre empresarios y profesionales.

2. ***MEDIDAS FISCALES EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS PARA 2023***
   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.

3. ***OPERACIONES VINCULADAS. VALOR DE MERCADO DE LA RETRIBUCIÓN DEL SOCIO PROFESIONAL***
   La Dirección General de Tributos en Consulta vinculante CV1874-22 evacuada el pasado 8 de agosto da respuesta a la cuestión planteada por la entidad consultante que manifiesta ser una sociedad limitada profesional en la que el socio profesional realiza prestaciones accesorias en favor de la entidad contando entre su plantilla con más profesionales que prestan servicios en la misma y que cuestiona la valoración de dichas prestaciones accesorias a efectos de operaciones vinculadas.

4. ***NOVEDADES CONTEMPLADAS EN EL REAL DECRETO-LEY 18/2022, DE 18 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBAN MEDIDAS DE REFUERZO DE LA PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES DE ENERGÍA Y DE CONTRIBUCIÓN A LA REDUCCIÓN DEL CONSUMO DE GAS NATURAL EN APLICACIÓN DEL «PLAN + SEGURIDAD PARA TU ENERGÍA (+SE)»***
   Se ha publicado en el BOE del día 19 de octubre de 2022 el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de tipo energético, así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía.
   También se introducen novedades en materia fiscal.

5. ***TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES O PROPINAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES***
   La DGT, en su consulta V1808/2022 determina el tratamiento fiscal desde el punto de vista del IS y del IVA de los importes percibidos de forma voluntaria a través de una plataforma digital.

6. *ALGUNOS APUNTES ACERCA DEL "FUTURO" NUEVO IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS*

España será el único país con dos impuestos sobre el patrimonio, si el Impuesto sobre las Grandes Fortunas llega a tener vigencia.

1. LEY "CREA Y CRECE". APROBACIÓN DE MEDIDAS QUE FAVORECEN LA CREACIÓN DE EMPRESAS Y OBLIGATORIEDAD DE UTILIZAR LA FACTURA ELECTRÓNICA EN TODAS LAS RELACIONES ECONÓMICAS ENTRE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

El Boletín Oficial del Estado del 29 de septiembre ha publicado la Ley 18/2022 de Creación y Crecimiento de empresas (Ley Crea y Crece), que, entre otras medidas, reduce y agiliza los trámites para la creación de Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL) y deroga la regulación de las Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE).

Se ha aprobado esta Ley que pretende impulsar y facilitar la creación de empresas llevando a cabo varias reformas legislativas que afectan, entre otras materias, a las siguientes:

Blanqueo de capitales: con efectos a partir del 19 de octubre de 2022, se recoge la posibilidad de excluir, total o parcialmente, de la lista de sujetos obligados (a los que resulta de aplicación la norma), a las entidades de dinero electrónico y de pago y a las personas físicas y jurídicas a las que se refiere el Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera art. 14 y 15, cuando presenten un bajo riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

Asimismo, respecto a las relaciones de negocio y operaciones no presenciales, cuando la firma electrónica utilizada no reúna los requisitos de la firma electrónica cualificada, deviene preceptiva la obtención de una copia del documento de identificación en el plazo de un mes.

Entidades de capital-riesgo: con efectos a partir del 19 de octubre de 2022, se incluye expresamente, como objeto principal del capital riesgo, la inversión en entidades financieras cuya actividad se encuentre sustentada principalmente en la aplicación de tecnología a nuevos modelos de negocio, aplicaciones, procesos o productos.

Sociedades de capital: con efectos a partir del 19 de octubre de 2022, destacan las siguientes modificaciones:

Sociedades de Responsabilidad Limitada:

- Se establece una cuantía de **capital mínimo para su constitución de 1 euro** y, hasta que se alcance la cifra de 3.000 euros, se establecen unas reglas para salvaguardar los intereses de los acreedores (afectan a la reserva legal y a los casos de liquidación).

- Se elimina la posibilidad de constitución de una SRL en régimen de formación sucesiva; y

- Se deroga la regulación relativa a la sociedad limitada nueva empresa, resultando aplicable a aquellas sociedades de este tipo existentes a la entrada en vigor de esta Ley la normativa de las SRL.

Como consecuencia de lo anterior, con efectos desde la entrada en vigor de la presente Ley, quedan derogadas las medidas fiscales previstas en relación con la constitución de este tipo de entidades, que afectan principalmente al aplazamiento de deudas tributarias por ITP y AJD e Impuesto sobre Sociedades, así como a los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.

Obligatoriedad de utilizar la factura electrónica

Se establece la obligatoriedad de utilizar la factura electrónica en todas las relaciones económicas entre empresarios y profesionales. En todo caso, **la nueva norma no entrará en vigor hasta que no transcurra un año desde que se apruebe su desarrollo reglamentario cuando se trate de empresas con facturación anual superior a ocho millones de euros, y de dos años para las restantes**.

El objetivo esencial de esta iniciativa legislativa, que nace paralela a la norma fiscal pero que indudablemente se relaciona íntimamente con ella, es la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales realizadas entre empresarios. En efecto, mediante el uso de la factura electrónica se pretende tener un conocimiento exacto de los momentos de emisión de la factura, así como de cuándo se ha producido efectivamente su pago.

Junto con ello, es evidente que la generalización de la factura electrónica tendrá un efecto claro sobre la digitalización y modernización de las empresas y a su vez exigirá una adecuada coordinación con las obligaciones fiscales que actualmente afectan a la factura.

Requisitos fiscales de las facturas electrónicas

La nueva Ley no tiene de manera específica una finalidad fiscal, realizando una remisión a todo el bloque normativo tributario que regula las obligaciones de facturación, estableciendo igualmente la necesidad de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que gestionen los procesos de facturación y que permitan la conservación de las facturas respeten en todo momento los requisitos a los que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT y su desarrollo reglamentario.

En ese sentido, se desconoce aún cómo se va a coordinar la nueva obligación general de facturación electrónica con el borrador de Reglamento de Requisitos de los Sistemas de facturación, cuyo texto se encuentra en estos momentos pendiente del dictamen del Consejo de Estado.

Igualmente, la nueva ley no recoge modificación o excepción alguna en relación con las empresas sometidas al Suministro Inmediato de Información (S.I.I.).

2. MEDIDAS FISCALES EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS PARA 2023

Con independencia de que en el trámite parlamentario pueden sufrir modificaciones, las medidas fiscales previstas en la LPGE para 2023 se centran en los siguientes impuestos:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Comentamos las cuestiones que resultan más relevantes:

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

En relación con los **créditos incobrables**:

- Se amplía el plazo para emitir la factura rectificativa de los tres meses actuales a los seis meses posteriores a la finalización del periodo del año o seis meses desde el devengo de la operación.
- Se flexibilizan los medios que pueden utilizarse para reclamar el pago al deudor (sin que necesariamente deba efectuarse por requerimiento notarial o reclamación judicial).
- 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.
- 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 prestaciones de servicios

El art. 70. Dos de la Ley del IVA 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, sin embargo, por usarse efectivamente en el territorio de aplicación se vinculan a este territorio.

Para evitar las controversias que se han venido produciendo en la interpretación de dicho artículo se introduce una modificación, que pasará a aplicarse exclusivamente a los siguientes 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.

En cuanto a los servicios prestados a destinatarios que no sean empresarios ni profesionales, se modifica la norma para incluir exclusivamente los servicios previstos en el art. 69.dos de la Ley del IVA (las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición ……)

Cambios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo

Está prevista la regulación de los supuestos de inversión de la regla del sujeto pasivo, siendo las modificaciones previstas las siguientes:

- Establecimiento de dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo para las entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico y 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 de servicios de arrendamiento de bienes inmuebles sujetos y no exentos, así como 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

Modificación de la tributación de la base imponible del ahorro

Se prevé un aumento de un punto porcentual del tipo impositivo aplicable a las rentas comprendidas entre los 200.000 y 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 resultando la escala de gravamen como sigue:

Base liquidable del Ahorro - Hasta euros	Cuota Íntegra - Euros	Resto base liquidable del Ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable Proyecto LPGE 2023
0	0	6.000,00	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%

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

Retenciones

Rendimientos del trabajo

Se prevé una modificación en el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y dado que dicha reducción incide en el cálculo del tipo de retención sobre estos rendimientos del trabajo está previsto que las retenciones sobre los 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.

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.

Rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas

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.

Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual

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. Porcentaje que también será de aplicación a los anticipos a cuenta de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Entidades de muy reducida dimensión

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 se introduce un nuevo tipo de gravamen del 23 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades para aquellas entidades que cumplan con los siguientes requisitos:

- Tengan un importe neto de la cifra de negocios (INCN) del periodo impositivo anterior inferior a un millón de euros.

  Se tendrán en consideración el INCN del conjunto de entidades del mismo grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio o de aquellas entidades participadas por la misma persona física y/o familiares.

- No tengan la consideración de entidades patrimoniales en los términos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Reducción en el régimen fiscal de las Illes Balears

Se introduce un nuevo régimen fiscal para los periodos iniciados entre 1 de enero de 2023 y 31 de diciembre de 2028 aplicable a les Illes Balears consistente en los siguientes puntos:

- Una reserva para inversiones en las Illes Balears que permitirá reducir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades con un contenido similar a la Reserva para inversiones en Canarias.

- Una bonificación del 10% aplicable sobre la parte de cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears que sean propios de las actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Como recordatorio, en la modalidad de estimación objetiva de la base imponible del 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.

El Real Decreto -ley 26/2021 estableció una tabla que no era lineal, sino que pretendía tener en consideración las fluctuaciones de mercado para acercar el impuesto a la realidad, estableciéndose en los PGE 2023 una nueva tabla que detallamos a continuación comparándola con la vigente hasta 2022.

Periodo de generación	Vigente hasta 2022	Proyecto LPGE 2023
Inferior a un 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

INTERÉS LEGAL E INTERÉS DE DEMORA

También se incrementan los porcentajes del interés legal del dinero hasta un 3,25% (actualmente 3%) y de los intereses de demora hasta un 4,0625% (ahora 3,75%).

3. OPERACIONES VINCULADAS. VALOR DE MERCADO DE LA RETRIBUCIÓN DEL SOCIO PROFESIONAL

La Dirección General de Tributos en Consulta vinculante CV1874-22 evacuada el pasado 8 de agosto da respuesta a la cuestión planteada por la entidad consultante que manifiesta ser una sociedad limitada profesional en la que el socio profesional realiza prestaciones accesorias en favor de la entidad contando entre su plantilla con más profesionales que prestan servicios en la misma y que cuestiona la valoración de dichas prestaciones accesorias a efectos de operaciones vinculadas.

La Dirección General de Tributos, concluye en el sentido de que de conformidad con el apartado 6 del artículo 18 de la LIS dispone que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada si se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

En caso de no aplicarse lo señalado en dicho precepto, así como en el supuesto de no cumplirse los requisitos establecidos en el mismo, los servicios prestados por el socio profesional a la entidad consultante se valorarán por su valor de mercado aplicando cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, en los términos señalados en dicho apartado.

4. NOVEDADES CONTEMPLADAS EN EL REAL DECRETO-LEY 18/2022, DE 18 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBAN MEDIDAS DE REFUERZO DE LA PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES DE ENERGÍA Y DE CONTRIBUCIÓN A LA REDUCCIÓN DEL CONSUMO DE GAS NATURAL EN APLICACIÓN DEL «PLAN + SEGURIDAD PARA TU ENERGÍA (+SE)»

El RD-ley 18/2022 establece un amplio rango de medidas dirigidas a la protección de los consumidores de gas y electricidad, al fomento de gases renovables y digitalización, al impulso del autoconsumo, a la inyección rápida de energía en la red, y a la simplificación administrativa para las instalaciones de producción de energía eléctrica, entre otras.

Los objetivos de las distintas medidas contenidas en la norma son: paliar la situación de pobreza energética existente, reforzar la protección de los consumidores energéticos,

facilitar el despliegue de gases sostenibles sustitutivos del gas natural, aumentar el autoconsumo y facilitar la construcción de plantas de generación de energía eléctrica de origen renovable.

Además, se añaden medidas en materia fiscal dirigidas a la mejora de la eficiencia energética de viviendas y al desplazamiento de los combustibles fósiles por energías renovables que desarrollamos seguidamente.

En cuanto a la entrada en vigor de estas medidas, será el día 20 de octubre de 2022, a excepción de la medida relativa a instrucción técnica complementaria de Eficiencia Energética que entrará en vigor el 1 de enero de 2023 y la relativa a los precios de los combustibles fósiles a efectos de despacho en los territorios no peninsulares que entrará en vigor el día 1 de noviembre de 2022.

Medidas fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se extiende hasta 2024 el ámbito temporal de la deducción en el IRPF para aquellos contribuyentes que realicen inversiones en obras de mejora de eficiencia energética en viviendas implementadas para reducir la demanda de calefacción y refrigeración. La deducción oscila entre el 20 y el 60 por ciento de las cantidades satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2023 en obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, mejora del consumo de energía primaria no renovable y de rehabilitación energética.

Medidas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se introduce una medida consistente en la libertad de amortización de aquellas inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables. Esta medida se encuentra condicionada a que la plantilla media total se mantenga durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento con respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

5. TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES O PROPINAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En una sociedad cada vez más digital y habituada a distintas fórmulas de mecenazgo, las entidades encuentran nuevas formas para la financiación de sus actividades.

En el presente caso, una entidad tiene previsto lanzar una página web con información turística sobre distintas ciudades. El acceso a la web será totalmente gratuito para los internautas, obteniendo la entidad sus ingresos por dos vías, la primera mediante la publicidad colgada en la propia página web, y la segunda, facilitando a los usuarios un enlace desde el que hacer donaciones voluntarias para el soporte de la página.

Estas donaciones se realizarán por medio de una plataforma de cobros electrónica que cobrará una comisión por su gestión.

La DGT, en su consulta V1808/2022 del pasado 29 de julio, determina el tratamiento fiscal de estos importes desde el punto de vista del IS y del IVA.

Con independencia del nombre utilizado para denominar estas cantidades, ya sea donaciones, donativos, propinas, o cualquier otra, desde el punto de vista del IVA lo relevante es si aquellas constituyen o no una contraprestación. Dado el carácter voluntario de las mismas, pudiendo cada usuario optar por no hacer aportación alguna o aportar una cantidad libre de dinero, la percepción de dichas cantidades no puede encuadrarse dentro del concepto de contraprestación y en consecuencia no se tratará de una operación sujeta al Impuesto.

Por otro lado, para el IS, estos ingresos deben formar parte de la base imponible del Impuesto debiendo imputarse al ejercicio en el que hayan sido devengados. En este sentido, dada la correlación entre el ingreso y el gasto, podrán considerarse como fiscalmente deducibles las comisiones que el intermediario cobra por la gestión de las propinas siempre que dichas comisiones resulten debidamente acreditadas y se cumplan los requisitos generales de deducibilidad.

6. ALGUNOS APUNTES ACERCA DEL "FUTURO" NUEVO IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS

España puede convertirse en el único país que grave el mismo hecho imponible a través de dos impuestos: el Impuesto "Extraordinario" sobre el Patrimonio y el nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas que presumiblemente entraría en vigor en 2023 para liquidarse en 2024 por primera vez.

No parece que el Gobierno tenga elaborado el articulado de este nuevo impuesto, extraordinario para dos años en principio, pero vamos a aventurarnos en cómo podría articularse para ir haciéndonos una idea de lo que se avecina.

El nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas, ideado por el Gobierno para gravar a los más ricos que consiguen esquivar el de patrimonio, mantendrá prácticamente el mismo esquema que la figura impositiva original. El objetivo es **evitar la doble tributación gracias a una deducción del 100% para los que sí abonen Patrimonio**.

La primera duda que se plantea es si la nueva figura impositiva permitirá a los contribuyentes afectados jugar con las fórmulas que contempla el tributo original para rebajar la factura fiscal. La clave será el cómo se configure la base imponible y cuáles van a ser las posibles exenciones.

Lo cierto es que estos patrimonios, que por regla general tienen que declarar por este impuesto a partir de los 700.000 euros de riqueza neta exceptuando 300.000 euros de la vivienda habitual, disponen de una serie de fórmulas para aminorar la carga fiscal. La expectación está puesta en sí la redacción del nuevo impuesto se remite, en general, a las reglas de determinación de la base imponible de la Ley del Patrimonio. En tal caso, la exención por empresa familiar sería una de las más socorridas.

Exención por empresa familiar

La exención por empresa familiar es una de las más comunes, ya que es relativamente fácil acogerse a ella cuando se tiene una compañía que **realice una actividad económica**. Los requisitos no van más allá de tener un 5% de la empresa a nivel individual o un 20% a nivel familiar y trabajar y cobrar de ella. Si la redacción del nuevo impuesto se inspira en el actual Impuesto sobre el Patrimonio, algo que sugieren en Hacienda a falta del detalle final, lo más normal es que la exención de la empresa familiar se mantenga, tal como está

regulada ahora, y que las posibilidades de organizar el patrimonio familiar sean las mismas que actualmente. Es por tanto clave, que la redacción del nuevo impuesto no excluya ni limite la exención de la empresa familiar.

A título informativo:

- Solo el 5% de las fortunas podrán esquivar tanto Patrimonio como el nuevo impuesto a los ricos
- Hacienda aspira a actualizar el valor catastral de más de 800.000 inmuebles en 2023
- Casi 500 multimillonarios no pagan impuesto de patrimonio gracias a vivir en Madrid

El problema llega cuando no se dispone de patrimonio empresarial, porque la ley no introduce ningún tipo de exención para los activos no afectos a una actividad económica.

Esto puede darse con el patrimonio financiero que se obtiene, por ejemplo, con la venta de una empresa. Se pasa de un patrimonio generalmente exento a uno que pasa a estar gravado. Este es uno de los grandes problemas de los grupos familiares cuando venden un negocio, la necesidad de reinvertir en nuevos activos que les den acceso a la exención en Patrimonio.

Algunas alternativas a esta situación:

Patrimonio inmobiliario

Cuando se está en esta situación, se ha de buscar cómo reconvertir ese patrimonio financiero en un patrimonio empresarial, lo cual no es fácil. En la práctica una opción es invertir en el sector inmobiliario, dado que cuando se tiene un cierto volumen y una persona contratada ya se considera actividad económica y vuelve a ser patrimonio exento.

Históricamente, ha sido fácil decantarse por este sector porque es sencillo comprar para arrendar y tener una persona contratada. Es más fácil crear un patrimonio exento a través de la compra de inmuebles que inventarse un negocio de la nada en otro sector.

Paquete accionarial

Otra opción son los paquetes accionariales del 5%, ya que también están exentas las participaciones de al menos un 5% a través de una sociedad. Es una fórmula más complicada, porque el mercado no ofrece tantas opciones, ya que en empresas cotizadas esta suele ser una cantidad muy elevada. El auge del capital riesgo facilita encontrar estas inversiones del 5%, ya sea directamente o a través de entidades de capital riesgo.

Límite con cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Entre las fórmulas disponibles, también está la posibilidad de jugar con el límite del 60% de la base imponible del IRPF. La ley del impuesto establece una tributación conjunta máxima por Patrimonio y por IRPF. Así, la suma de las cuotas por ambos impuestos no puede superar el 60% de la base imponible total, general y del ahorro, del IRPF. Si la supera, la cuota en Patrimonio se reduce hasta dicho importe, con el límite del 80%. Es decir, siempre se tributará al menos por el 20% de la cuota del Patrimonio.

Vivienda habitual

Otra opción que tienen los contribuyentes más acaudalados con más de una vivienda en propiedad es fijar su residencia habitual en aquella que tenga más valor, la primera vivienda se encuentra exenta hasta un máximo de 300.000 euros o 600.000 euros si es propiedad de una pareja. Por eso, si un matrimonio dispone de una casa de, por ejemplo, 300.000

euros o 400.000 euros y de otra de 700.000 euros, conviene fijar la residencia habitual en la segunda para optar a una exención mucho mayor.

Donaciones

Cabe también la posibilidad de donar bienes como inmuebles o dinero para reducir el patrimonio neto y, en consecuencia, la factura fiscal. Como el impuesto sobre el patrimonio se basa en la situación a 31 de diciembre, no se tendrán que computar aquellos bienes que se hayan donado antes de esa fecha. Eso sí, estas operaciones obligan a calcular bien el pago de otros impuestos, como Sucesiones y Donaciones o la ganancia patrimonial en el IRPF.

Cambio de residencia

Otra alternativa, aunque mucho más complicada, es el cambio de residencia fiscal. Sin embargo, a la hora de la verdad es muy complicado poder mudarse. Requiere de un esfuerzo personal muy grande, porque el criterio básico para dejar de ser residente es no pasar más de 183 días en España.

El nuevo impuesto

El nuevo impuesto tendrán que abonarlo los patrimonios con una riqueza neta de más de tres millones de euros de aquellas comunidades que bonifican Patrimonio: Madrid y Andalucía, al 100%, y Galicia, al 50%. Según cálculos de Hacienda, afectará a unos 23.000 contribuyentes y generará unos ingresos de 1.500 millones al año. Aunque se ha pensado como un impuesto temporal durante dos años, el Gobierno evaluará su implementación permanente.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE LOS MESES DE SEPTIEMBRE Y OCTUBRE DE 2022

Empresas
Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.
Jefatura del Estado. B.O.E. núm. 234 de 29 de septiembre de 2022.

Impuesto sobre Hidrocarburos
Orden HFP/941/2022, de 3 de octubre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos.
Ministerio de Hacienda y Función Pública. BOE. núm. 239 de 5 de octubre de 2022.

Medidas urgentes
Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del "Plan + seguridad para tu energía (+SE)", así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía.
Jefatura del Estado. B.O.E. núm. 251de 19 de octubre de 2022.

Planes y fondos de pensiones
Real Decreto 885/2022, de 18 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo.
Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. B.O.E. núm.251 de 19 de octubre de 2022.

COMUNIDADES AUTONÓMICAS Y FORALES

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS
Medidas urgentes
Decreto-ley 4/2022, de 24 de marzo, por el que se modifica el Decreto-ley 1/2022, de 20 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes en materia urbanística y económica para la construcción o reconstrucción de viviendas habituales afectadas por la erupción volcánica en la isla de La Palma.
B.O.E. núm. 246 de 13 de octubre de 2022.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA
Ayudas
Decreto-ley 3/2022, de 31 de agosto, por el que se regulan ayudas temporales excepcionales en el marco del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER) a agricultores y pymes en respuesta a las especiales repercusiones de la invasión de Ucrania por parte de Rusia.

Decreto-ley 4/2022, de 31 de agosto, por el que se regulan ayudas temporales excepcionales a titulares de explotaciones agrícolas.
B.O.E. núm. 249 de 17 de octubre de 2022.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Subvenciones

Ley Foral 26/2022, de 29 de septiembre, de modificación de la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones.

Medidas urgentes

Decreto-ley Foral 3/2022, de 17 de agosto, por el que se modifica el Decreto-ley Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.
B.O.E. núm. 249 de 17 de octubre de 2022.

Comunidad Foral de Navarra. Convenio económico

Ley 22/2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
B.O.E. núm. 252 de 20 de octubre de 2022.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE NOVIEMBRE DE 2022

MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN
Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

HASTA EL DÍA 7

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2022.
Si se fraccionó el pago. Modelo 102.

HASTA EL DÍA 14

ESTADÍSTICA COMERCIO INTRACOMUNITARIO (INTRASTAT)
* Octubre 2022. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

HASTA EL DÍA 21

RENTA Y SOCIEDADES
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas
* Octubre 2022. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
* Octubre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.
* Octubre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS
* Octubre 2022. Modelo 430.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN
* Agosto 2022. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
* Octubre 2022. Modelos 548, 566, 581.
* Tercer Trimestre 2022. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
* Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados. Modelo 510.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD
* Octubre 2022 Grandes Empresas. Modelo 560.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES
* Tercer Trimestre 2022. Pago fraccionado. Modelo 583.

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS
* Octubre 2022. Modelo 604.

HASTA EL DÍA 30 DE NOVIEMBRE

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
* Octubre 2022. Régimen General Autoliquidación. Modelo 303.
* Octubre 2022. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
* Octubre 2022. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
* Octubre 2022. Ventanilla única – Régimen de importación. Modelo 369.

* Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual. Modelo 036.
* Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2022. Sin modelo.
* SII (Suministro Inmediato de Información del IVA). Opción o renuncia por la llevanza electrónica de los libros registro. Modelo 036.
* SII (Suministro Inmediato de Información del IVA). Comunicación de la opción/renuncia por la facturación por los destinatarios de las operaciones o terceros. Modelo 036.

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES VINCULADAS Y DE OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO PARAÍSOS FISCALES

* Año 2021: Entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural: Modelo 232
  Resto de entidades: en el mes siguiente a los diez meses posteriores al fin del periodo impositivo.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

* Año 2021. Autoliquidación. Modelo 583.
* Año 2022: Autoliquidación anual por cese de actividad. Modelo 588.

IMPUESTOS SOBRE LAS LABORES DEL TABACO (CANARIAS)

* Autoliquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 460.
* Declaración de operaciones accesorias al modelo 460 correspondiente al mes de octubre. Modelo 461.
* Comunicación de los precios medios ponderados de venta real correspondiente al mes de octubre. Modelo 468.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

* Autoliquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 412
* Autoliquidación Suministro Inmediato de Información mes de octubre. Modelo 417.
* Régimen especial del grupo de entidades. Mes de octubre. Modelo 418.
* Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de octubre. Modelo 419.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO (CANARIAS)

* Declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 430.