

Medidas tributarias introducidas mediante el Real Decreto-Ley 8/2023 y otras modificaciones tributarias aprobadas

El pasado viernes 12 de enero fue publicada en el BOE la Resolución del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre. Con tal motivo, a continuación les facilitamos un breve resumen de las medidas tributarias aprobadas a través de esta norma y, al mismo tiempo, hacemos mención de otras normas fiscales aprobadas recientemente.

Real Decreto-Ley 8/2023, de 27/12, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

En el ámbito fiscal las medidas a destacar son las siguientes:

A. Impuesto sobre Sociedades

Se prorroga la medida contenida en la Disposición adicional 17 de la Ley 27/2014, por la que se establece la libertad de amortización en las inversiones realizadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica y uso térmico, durante el periodo de 2023.

La ampliación de esta medida tiene una duración de un año y conserva los mismos requisitos que para el periodo de 2023 (cuantía máxima de 500.000 euros, mantenimiento de la plantilla y con entrada en funcionamiento durante el 2024).

Siguen sin ser susceptibles de la libertad de amortización que concede la disposición los edificios y las instalaciones obligadas por el Real Decreto 314/2006.

Adicionalmente, es importante destacar que el Decreto-Ley no ha prorrogado la medida temporal que se había introducido en 2023 en el régimen de consolidación fiscal, por la cual

únicamente se permitía la deducción de un 50% de las bases imponibles negativas generadas por sociedades que formaran parte de un grupo fiscal.

B. Impuesto sobre el Valor Añadido

Sin perjuicio de modificar determinados límites para la aplicación del régimen simplificado, se prorrogan los tipos reducidos aplicables a productos energéticos, con arreglo a lo siguiente:

- La entrega, adquisición e importación intracomunitaria de energía eléctrica queda sujeta al tipo impositivo del 10% hasta el 31 de diciembre para los titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (cuando la potencia sea inferior a 10 kW), así como para los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social (teniendo reconocida la condición de vulnerables).



- En cuanto a las entregas de gas, se aplicará el tipo impositivo del 10% hasta el 31 de marzo y en briquetas y pellet el mismo tipo impositivo, pero hasta el 30 de junio de 2024.

Asimismo, en relación con productos alimenticios se mantiene el tipo impositivo del 0% hasta el 30 de junio de 2024 para alimentos como el pan congelado y la masa para la realización del mismo, huevos, frutas, verduras, legumbre, tubérculos, cereales, harinas panificables, quesos y ciertos tipos de leche. Del mismo modo se prorrogará el tipo del 5 % a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de aceites de oliva y semillas, así como de pastas alimenticias.

Cabe resaltar que el objetivo de la reducción de la tasa impositiva del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos artículos es beneficiar a los consumidores, por lo que el Real Decreto establece que no se utilice para aumentar los márgenes de beneficio empresarial, evitando así aumentos de precios en la cadena de producción y distribución.

C. Impuestos energéticos (Impuesto especial de la electricidad e impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica)

Se establece en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad el tipo impositivo del 2,5%, que aumentará a partir del 30 de junio de 2024, pasando a ser del 3,8%, si bien las cuotas no podrán ser inferiores a 50 céntimos por megavatio-hora para la electricidad destinada a usos industriales, embarcaciones atracadas en puerto que no sean consideradas privadas de recreo y para el ferrocarril; ni de 1 euro por megavatio-hora para el resto de los usos.



En cuanto al Impuesto sobre el valor de la producción eléctrica, volverá a ser exigible para el periodo de 2024, pero de forma progresiva.

D. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar el Real Decreto se centra en los pequeños autónomos y prórroga para el ejercicio 2024 la cuantía de las magnitudes que determinan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por dichos contribuyentes, a excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, quedando del mismo modo que durante el periodo de 2023:

- Volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales: 250.000€.
- Importe de rendimientos íntegros del año inmediato anterior por operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal: 125.000€
- Volumen de compras de bienes y servicios del ejercicio anterior, excluidas las compras de inmovilizado: 250.000€.

Además, el Real Decreto amplía un año más las deducciones temporales para incentivar la rehabilitación de edificios que se introdujeron con el Real Decreto 19/2021. Podrán beneficiarse de estas deducciones las obras de mejora la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, las obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable y las obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial.

E. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

El Real Decreto-Ley extiende, sin límite de tiempo, la vigencia del impuesto, el cual resultará de aplicación en tanto no se produzca la reforma del sistema de financiación de las CCAA.

Asimismo, se introduce el mínimo exento de 700.000 euros para los sujetos pasivos no residentes fiscales en España, igualando el trato que la norma daba ya a los sujetos pasivos residentes.

F. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

El Real Decreto actualiza los importes de los coeficientes máximos a aplicar para la determinación de la base imponible del Impuesto:

Periodos	Coefficiente
>1 año	0,15
1 año	0,15
2 años	0,14
3 años	0,14
4 años	0,16
5 años	0,18
6 años	0,19
7 años	0,20
8 años	0,19
9 años	0,15
10 años	0,12
11 años	0,10
12 años	0,09
13 años	0,09
14 años	0,09
15 años	0,09
16 años	0,10
17 años	0,13
18 años	0,17
19 años	0,23
=/< 20 años	0,40

G. Reserva para Inversiones en Canarias

Se introducen modificaciones en el Régimen económico y Fiscal de Canarias. En concreto, se modifica el tipo impositivo del Impuesto Especial sobre la electricidad, estableciendo que las dotaciones a la reserva habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos en el periodo de vigencia del Reglamento UE 651/2014.

También establece que los incentivos fiscales previstos para las entidades de la Zona Especial Canaria podrán disfrutarse durante los seis años inmediatos posteriores a la finalización de la vigencia del Reglamento (UE) 651/2014.

H. Gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

Finalmente se prorrogan durante 2024 los dos gravámenes temporales introducidos en 2023, si bien se anticipa la introducción en la Ley de Presupuestos de 2024 de un incentivo para inversiones estratégicas en el sector energético y se deja constancia de la revisión que se efectuará sobre ambos gravámenes para su integración en el sistema tributario (se habían establecido como prestaciones patrimoniales de carácter público) y su concierto o convenio, respectivamente, con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Real Decreto 1171/2023, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

A. Modificación del Reglamento del Impuesto del Valor Añadido

El Real Decreto 1171/2023 introduce bastantes modificaciones al Reglamento del Impuesto del Valor Añadido, consistentes en la adaptación de determinados conceptos como consecuencia de las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992.

Asimismo, se incorporan las siguientes modificaciones:

- Se desarrollan reglamentariamente las exenciones aplicables a las exportaciones de bienes como consecuencia de las modificaciones introducidas en la Ley del IVA para armonizar su contenido a la normativa aduanera de la UE.
- Se adapta el reglamento, para eliminar la mención a las zonas francas y depósitos francos, y el título del artículo 12, que ahora se refiere como Exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales.
- Se introducen determinadas modificaciones derivadas de la Ley de Presupuestos Generales del Estado referentes a la modificación de la base imponible del IVA devengado por créditos incobrables.
- En relación con la devolución de IVA a no establecidos en la UE, Canarias, Ceuta y Melilla, se establece con carácter expreso que, junto con la solicitud, deberá adjuntarse (i) la copia electrónica de las facturas o documentos de

importación cuando la base imponible supere los 1.000 euros (o 250 en caso de carburante) y (ii) cuando se trate de la primera solicitud, el poder de representación.

- Finalmente, se modifican determinados preceptos que afectan a los registros a mantener por los proveedores de servicios de pago, respecto de los cuales se incorpora la obligación de presentar una declaración trimestral.

B. Modificación del Reglamento de procedimientos amistosos

El Real Decreto modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa para recoger la obligación de que las autoridades competentes comuniquen las causas de terminación del procedimiento amistoso a las demás autoridades competentes de los Estados Miembros afectados, transponiendo así la Directiva Europea 2017/1852.

C. Modificación del Reglamento de Impuestos especiales

La principal modificación que introduce el Real Decreto 1171/2023 consiste en hacer extensiva la obligación del uso de precintas en la circulación de todas las labores del tabaco fuera del régimen suspensivo con un destino dentro del ámbito territorial interno del Impuesto.

Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo.

Este Real Decreto tiene entre sus propósitos fundamentales la transformación digital y procesal de la Administración de justicia, la agilización de la tramitación y la resolución de los procesos judiciales o el apoyo a las poblaciones pequeñas en el despliegue y la prestación de servicios públicos.

El Real Decreto 6/2023 introduce novedades en incentivos fiscales, modificando la ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para «mejorar los incentivos fiscales al mecenazgo, si lo efectúan personas físicas, jurídicas o por no residentes», consistiendo principalmente de las deducciones por donativos en el IRPF, el IS y el IRNR.

A continuación, realizaremos un breve resumen de las principales medidas.

A. Modificación de los requisitos para que las entidades se consideren sin fines lucrativos

En primer término, el RD-ley 6/2023, de 19 de diciembre, incorpora novedades en los requisitos que determinan que las

entidades sin fines lucrativos tengan esa consideración a los efectos de la norma. Cabe destacar:

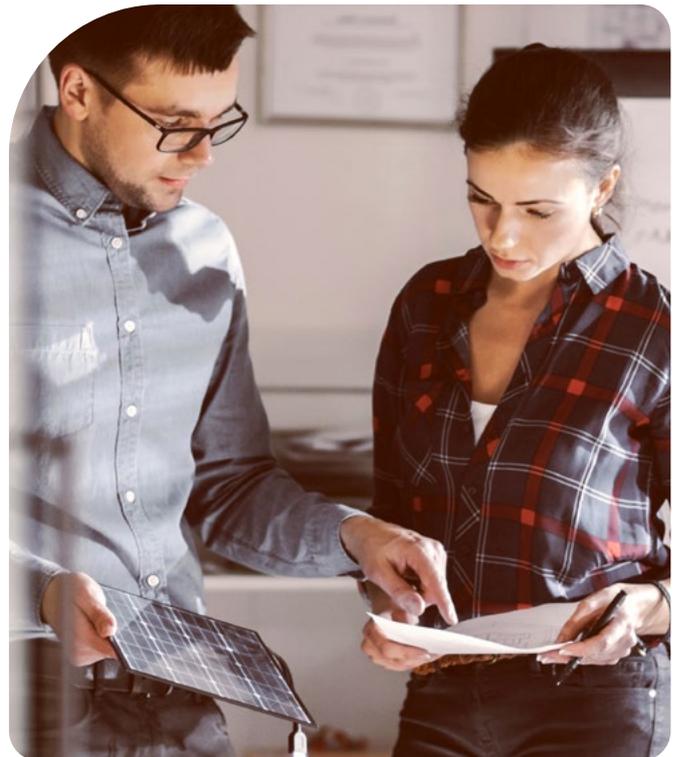
- Se añade la defensa de los animales como fin de interés general, y se modifica el apartado dos del artículo de manera que la antes exigida cuantía del 70% de los fondos destinados a fines de interés general pasa a ser “*podrán destinarse a tales fines directa o indirectamente*”.
- Se amplía el requisito referido a que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, pasando a englobar en la exclusión de explotación económica otras formas de cesión de uso del patrimonio inmobiliario de la entidad.

Por último, se establece que los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno no tendrán la consideración de remuneración de los cargos, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.

B. Ampliación de las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades

El Real Decreto 6/2023 actualiza y amplía las explotaciones económicas realizadas por entidades sin fines lucrativos que se encuentran exentas en el Impuesto sobre Sociedades, incluyendo:

- Las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social, a fin de fortalecer los vínculos de las personas que se encuentran en estas situaciones;



- En el ámbito de la enseñanza y la formación, incorpora las actividades de «educación de altas capacidades»;
- Junto con las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo, se incluyen las de innovación, siempre que cumplan las definiciones recogidas en el artículo 35 de la LIS y no se encuentren excluidas según el apartado 3 de dicho precepto.

C. Mejoras en las deducciones

C.1 Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El Real Decreto 6/2023 incrementa los porcentajes de deducción y la cuantía del micro mecenazgo generales, que quedarían del siguiente modo:

Base de deducción	Porcentaje de deducción
Importe hasta 250 euros (antes eran 150)	80%
Resto base de deducción	40% (antes era del 35%)

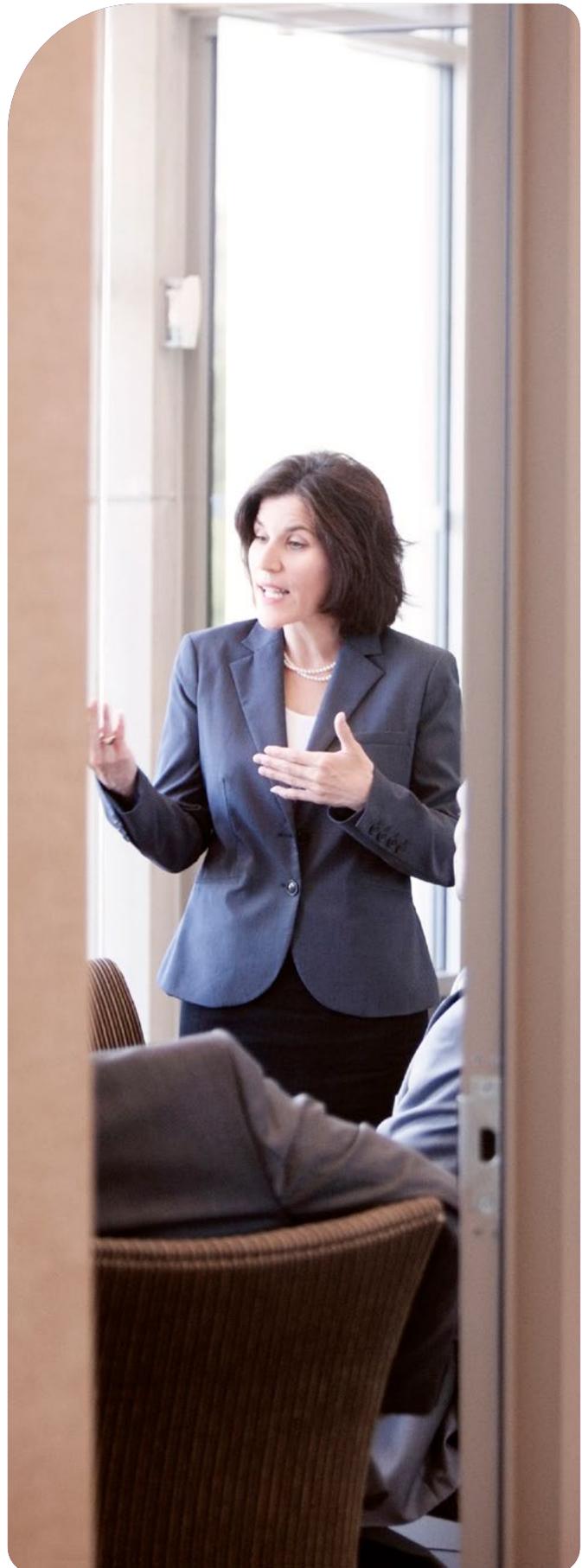
Además, para los supuestos de realización recurrente de donativos a la misma entidad, se reduce de cuatro a tres años el número de ejercicios en los que se han de hacer donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio anterior, a fin de acceder al incremento de cinco puntos en el porcentaje de deducción aplicable a la base que exceda de 250 euros.

C.2 Deducción en el Impuesto sobre Sociedades (IS)

Las modificaciones que introduce el Real Decreto para el Impuesto sobre Sociedades son, en general, análogas a las de la deducción en el IRPF, elevándose el porcentaje de deducción, que pasa del 35 % al 40 % y en caso de fidelización de donativos, se reduce de cuatro a tres años el número de ejercicios durante los cuales el donante o aportante debe realizar donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio inmediato anterior, para que pueda accederse al incremento de 10 puntos en el porcentaje de deducción.

C.3 Deducción en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

El Real Decreto 6/2023 incrementa el límite de la base de deducción, prevista en el artículo 21 de la Ley 49/2002 que permite a los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español sin establecimiento permanente aplicar la deducción prevista para el IRPF (del artículo 19.1 de la norma) en las declaraciones que presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación; no pudiendo exceder del 15 % (antes era el 10 %) de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.



Además, el Real Decreto 6/2023 introduce novedades en cuanto a la extensión del ámbito de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (aquellos por medio de los cuales las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para realizar las actividades que lleven a cabo en cumplimiento de su objeto o finalidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades).

Destacan principalmente tres aspectos:

- Se incluyen las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador como mecanismo para colaborar con las entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Por primera vez, las ayudas en especie se incorporan expresamente como mecanismo de colaboración en estos convenios, aunque la doctrina administrativa lo admitía.
- Se permite que la difusión pueda ser realizada indistintamente por el colaborador o por las entidades beneficiarias de mecenazgo.

C.4 Nueva precisión de cara a la exención en la «plusvalía municipal»

En lo referente a los incentivos aplicables en los tributos locales, más allá de la actualización de la oportuna referencia normativa al vigente Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; se introduce en el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, una precisión adicional con respecto a la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) o «plusvalía municipal» de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el caso de transmisiones de terrenos o de constitución o de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre estos, realizadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención se condiciona a que cumplan los requisitos previstos para la exención en el IBI. Con la reforma se especifica que tales requisitos tendrán que cumplirse en el momento del devengo del impuesto y con independencia del destino al que los adscriba el adquirente.



Eduardo Tapia
Socio de Fiscal
Eduardo.Tapia@es.gt.com



Fernando Vírveda
Socio de Fiscal
Fernando.Virseda@es.gt.com