

Guía de todos los Impuestos que llegan

Cómo afecta la nueva fiscalidad en 2024
a contribuyentes, empresas y autónomos



Publicación	Expansión
Soporte	Guía Práctica de los Impuestos, 2
Circulación	Prensa Escrita
Difusión	30 508
Audiencia	20 661
	117 000

Fecha	23/12/2023
País	España
V. Comunicación	330 317 EUR (364,015 USD)
Tamaño	935,20 cm² (87,5%)
V.Publicitario	12 774 EUR (14 077 USD)



El Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), como órgano especializado del Consejo General de Economistas, ha recopilado las principales novedades aprobadas con efectos en el ejercicio 2023 y las que están por venir en 2024.

El año 2023 se erigió como un periodo de intensa actividad legislativa en materia tributaria, ya que entraron en vigor nuevos impuestos, como el impuesto de solidaridad a las grandes fortunas, los gravámenes temporales a los sectores energético y bancario, o el impuesto especial sobre los envases de plásticos.

En relación con los trabajadores, autónomos y empresas también se introdujeron diversos cambios. Por ejemplo, se elevó la cuantía de las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo y de rendimientos de actividades económicas en estimación directa simplificada de autónomos dependientes, con la finalidad de beneficiar a los trabajadores y autónomos que ganan menos de 21.000 euros.

En cuanto a la reducción por aportaciones a sistemas de previsión social, se mantuvo el mismo límite, esto es, el menor importe de los dos siguientes: el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio o 1.500 euros anuales. Este último límite se incrementaba en 8.500 euros siempre que el incremento proviniera de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador, cuando el trabajador aportaba lo mismo o menos que la empresa.

Con efectos 2023, este límite de 8.500 euros se flexibiliza para las aportaciones del trabajador –con rendimientos íntegros del trabajo de hasta 60.000 euros– al plan de em-

pleo. De esta manera, la novedad para el ejercicio 2023 es que el trabajador podrá aportar mayor cuantía que la empresa, que se determinará aplicando un baremo en función del importe anual de la contribución empresarial.

Asimismo, se incrementó el tipo impositivo aplicable a la base liquidable del ahorro cuando excede de 200.000 euros y se amplió un año más, entre otras muchas medidas, el ámbito temporal de aplicación de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas.

En cambio, para el ejercicio 2024 se han aprobado escasas novedades. Destaca la modificación de la reducción por arrendamiento de vivienda en el Impuesto sobre la Renta, introducida por la Ley del derecho a la vivienda. Mediante esta norma se modifica el porcentaje de la reducción del 60% de los rendimientos del capital inmobiliario, cuando la vivienda se destina a vivienda habitual del inquilino, que pasa a ser del 50% con carácter general para los contratos celebrados a partir de 1 de enero de 2024. No obstante, se introducen los porcentajes del 90, 70 y 60%, que se aplicarán si concurren determinadas circunstancias, como que la vivienda se sitúe en una zona tensionada o el arrendador rebaje el alquiler al inquilino.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Reducciones en arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda

La Ley por el derecho a la vivienda ha modificado el porcentaje de la reducción del 60% de los rendimientos del capital inmobiliario, cuando

la vivienda se destina a vivienda habitual del inquilino. En concreto, los porcentajes pasarán a ser los siguientes:

- 90% cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5% en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

- 70% cuando se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

- * Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años.

- * Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial de entidades de mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere el Real Decreto-ley 20/2020, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

- 60% cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación que hubiera finalizado en los 2 años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

- 50% en cualquier otro caso.

Estos nuevos porcentajes se aplicarán a los contratos de arrendamiento formalizados a partir de 1 de enero de 2024, los anteriores mantienen el derecho a la aplicación de la reducción del 60%.

Deducciones por adquisición de vehículos eléctricos e instalación de puntos de recarga

Se introduce una nueva deducción del 15%, con una base máxima anual de 20.000 euros, del valor de adquisición de un vehículo eléctrico “enchufable” nuevo y no afecto a actividades económicas. Para tener derecho a la deducción el vehículo debe de adquirirse a partir del 30 de junio de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2024.

También se introduce otra deducción del 15%, con una base máxima anual de 4.000 euros, de las cantidades satisfechas, desde el día 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024, por las instalaciones de sistemas de recarga de batería para vehículos eléctricos no afectas a una actividad económica.

Medidas relacionadas con empresas emergentes

Se han aprobado, con efectos para el ejercicio 2023, diversas medidas con la finalidad de promover la creación e inversión en empresas emergentes.

En primer lugar, se mejora la fiscalidad de las fórmulas retributivas basadas en la entrega de acciones o participaciones en una entidad a los empleados de la misma –stock options–. Esta forma de remuneración se considera como un rendimiento del trabajo en especie exento si se cumplen determinadas condiciones.

Así, se eleva el importe de la exención de los 12.000 a los 50.000 euros

cuando las acciones o participaciones que se entregan al trabajador sean de una empresa emergente. Adicionalmente, para la parte del rendimiento del trabajo en especie que exceda de dicha cuantía, se establece una regla especial de imputación temporal que permite diferir su imputación hasta el período impositivo en el que se produzcan determinadas circunstancias y, en todo caso, en el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones.

En segundo lugar, se mejora la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, incrementando el tipo de deducción del 30 al 50% y aumentando la base máxima de 60.000 a 100.000 euros, cuando el contribuyente decida invertir en una empresa emergente. Asimismo, se eleva, con carácter general, de 3 a 5 años el plazo para suscribir las acciones o participaciones, a contar desde la constitución de la entidad, y hasta 7 para determinadas categorías de empresas emergentes.

Por último, se mejora el acceso al régimen fiscal especial aplicable a las personas trabajadoras desplazadas a territorio español, con el objetivo de atraer el talento que reside en el extranjero. En particular, se disminuye el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que pasa de 10 a 5 años, con lo que se hace más sencillo el acceso al régimen.

Además, se extiende el ámbito subjetivo de aplicación del régimen a los trabajadores por cuenta ajena, al permitir su aplicación a trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sis-

temas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, así como a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad. Además, se establece la posibilidad de acogerse al régimen especial, esto es, de optar por la tributación por el Impuesto de la Renta de no Residentes, a los hijos del contribuyente menores de 25 años –o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad– y a su cónyuge o, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de los hijos, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

► Cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción de los trabajadores

Se incrementa hasta 0,26 euros por km recorrido (a partir del 17 de julio de 2023, anteriormente 0,19 euros) el importe exceptuado de gravamen de las cantidades destinadas a los gastos de locomoción de los trabajadores.

► Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

Con efectos para el ejercicio 2023 se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y de los umbrales de renta, desde y hasta donde resulta aplicable. De este modo, los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros (antes 16.825 euros) siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- 6.498 euros (antes 5.565 euros) si los rendimientos netos del trabajo son iguales o inferiores a 14.047,5 euros (antes 13.115 euros).
- 6.498 euros (antes 5.565 euros) menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,5) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5 euros, si los rendimientos netos del trabajo están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros.

► Reducción por obtención de rendimientos en estimación directa simplificada

En el mismo sentido que la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, se eleva la reducción aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes en las mismas cuantías anteriores.

► Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada

En el caso de empresarios y profesionales que determinan el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación directa simplificada, el porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7% (antes 5%). No obstante, la deducción no puede exceder de 2.000 euros, y este límite absoluto permanece inalterado.

► Contribuyentes en estimación objetiva

En primer lugar, se prorrogan un

año más los límites excluyentes del método de estimación objetiva. En concreto, las magnitudes de 150.000 y 75.000 euros quedan fijadas en 250.000 y 125.000 euros, respectivamente, y la magnitud de 150.000 euros queda fijada en 250.000 euros.

En segundo lugar, para las actividades agrícolas y ganaderas, con efectos para el período impositivo 2023, el rendimiento neto previo podrá minorarse en el 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en el 15% del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos, necesarios para el desarrollo de dichas actividades.

En tercer lugar, se establece una reducción general del 10% aplicable sobre el rendimiento neto de módulos obtenido en el período impositivo 2023.

En cuarto lugar, con efectos para el ejercicio 2023, se revisa el tratamiento tributario de las ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común, de manera que su tributación en proporción a los ingresos de sus cultivos o explotaciones se condiciona a la obtención de

un mínimo de ingresos en la actividad distintos del de la propia ayuda directa.

En último lugar, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la Isla de La Palma podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2023 correspondiente a tales actividades en un 20%.

► Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

Para la reducción de la base imponible por aportaciones a sistemas de

previsión social, se mantiene el mismo límite, esto es, el menor importe de los dos siguientes: el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio o 1.500 euros anuales.

Además, el último límite se puede incrementar en 8.500 euros siempre que dicho incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador. Con efectos 2023, este límite de 8.500 euros se flexibiliza para las aportaciones del trabajador –con rendimientos íntegros del trabajo de hasta 60.000 euros– al plan de empleo, se-

gún la información adjunta (ver cuadro 1).

De esta manera, la novedad para el ejercicio 2023 es que el trabajador podrá aportar más que la empresa –en concreto, las cantidades que resulten del cuadro anterior–, en función del importe anual de la contribución empresarial.

No obstante, en todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

Como ahora, las aportaciones de la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador, lo que se ha interpretado por la Dirección General de Tributos como que, si se trata de aportaciones empresariales en cumplimiento de convenio, no se realizan por decisión del trabajador, pero, si se hacen en el marco de un programa de retribución flexible, si se consideran efectuadas por el trabajador.

Por otra parte, se limitan a 4.250 euros las aportaciones reducibles de los autónomos a planes de empleo simplificados (aparte de la reducción de 1.500 euros por aportaciones a planes individuales) o de aportaciones a planes de pensiones de empleo de los que sea promotor y participe –también a Mutualidades de las que sea mutualista o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que sea tomador y asegurado–.

Además, sigue existiendo el límite de 5.000 euros/año para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechos por la empresa.

Los contribuyentes que realicen actividades económicas como personas físicas, podrán aplicar la deducción por contribuciones a los sistemas de previsión social empresarial de sus trabajadores, en los mismos términos que las personas jurídicas, tal y como recogemos más adelante entre las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social, se prevé que la imputación del exceso de aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, a reducir en los 5 ejercicios siguientes, se realizará respetando el límite máximo que establece la Ley del Impuesto –30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas o 1.500 euros–, teniendo en cuenta que, a estos efectos, el límite de 1.500 euros operará por su importe total incrementado –hasta otros 8.500 euros–, con independencia de la procedencia de las aportaciones, sin incluir el límite adicional aplicable a las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechos por la empresa.

► Tipos de gravamen del ahorro

Con efectos para el ejercicio 2023 se regulan nuevos tipos de gravamen



Cuadro 1 FLEXIBILIZACIÓN DE APORTACIONES

Importe anual de contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5
Entre 500,01 y 1.500 euros	1.250 euros más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros
Más de 1.500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

Publicación	Expansión
Soporte	Guía Práctica de los Impuestos, 4
Circulación	Prensa Escrita
Difusión	30 508
Audiencia	20 661
	117 000

Fecha	23/12/2023
País	España
V. Comunicación	330 317 EUR (364,015 USD)
Tamaño	907,31 cm² (84,9%)
V.Publicitario	12 498 EUR (13 773 USD)



en la tarifa del ahorro, añadiendo dos tramos a la base liquidable entre 200.000 y 300.000 euros con tipo del 27% y a partir de 300.000 euros, que se aplicará el tipo del 28% (ver cuadro 2).

Deducción por maternidad
En 2023 podrán aplicar esta deducción las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo o que, en dicho momento o en cualquier momento posterior, estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, pudiendo minorar la cuota diferencial de este impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance dicha edad. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los 3 años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Imputación de rentas inmobiliarias
Para el ejercicio 2023, el porcentaje de imputación del 1,1% que se aplica a los inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no estén afectos a actividades económicas, ni alquilados, ni tengan la consideración de vivienda habitual, resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

Obligación de presentar la declaración
En primer lugar, todos los contribuyentes que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado dados de alta como trabajadores por cuenta propia en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o en el Régimen Especial de los Trabajadores del Mar estarán obligados a presentar la declaración.
Por lo tanto, se obliga a declarar en todo caso, aunque no superen los umbrales mínimos, a los autónomos societarios que perciben rendimientos del trabajo y a empresarios y profesionales.
En segundo lugar, en 2023 se eleva el umbral inferior de la obligación para no declarar respecto de los perceptores que tengan rendimientos del trabajo. En concreto, no están obligados a presentar la declaración los contribuyentes que perciban rentas del trabajo de más de un pagador y en otros supuestos muy concretos, como antes si la suma de dichos rendimientos no supera los 15.000 euros.

Cuadro 2 TARIFA DEL AHORRO

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
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

Deducciones por inversión en la mejora de la eficiencia energética de las viviendas
• Deducción de hasta un 20% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de, al menos, un 7% en la demanda de calefacción y refrigeración. Si las obras se realizan en una vivienda en expectativas de alquiler, esta deberá alquilarse antes de 31-12-2024.
• Deducción de hasta un 40% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023, con una base máxima de deducción de 7.500 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30% del consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. Si las obras se realizan en una vivienda en expectativas de alquiler, esta deberá alquilarse antes de 31-12-2024.
• Deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominantemente residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular

de la vivienda por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2024, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30% como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B». El contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60% de las cantidades satisfechas, hasta una base máxima de deducción de 15.000 euros.
El plazo máximo antes del que hay que emitir los preceptivos certificados se amplía un año: antes de 01/01/24 en las dos primeras deducciones, y antes de 01/01/2025 en la aplicable en edificios residenciales.
Retenciones
En el ámbito de las actividades artísticas, el porcentaje de retención del 15% sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas será del 7% cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de acti-

vidades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.
El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, será del 15%, salvo cuando resulte de aplicación el tipo del 7%. Igualmente, el porcentaje será del 7% cuando se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

Impuesto sobre Sociedades

Bases impositivas negativas en el régimen de consolidación fiscal
Se establece una medida transitoria para el período impositivo 2023, consistente en la no inclusión del 50% de las bases impositivas individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal para la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo.
Tipo de gravamen
Se aprueba un tipo de gravamen reducido del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCEN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000 euros y, además, no tenga la consideración de entidad patrimonial.
Amortización acelerada de determinados vehículos
Se regula una nueva posibilidad de amortizar libremente algunos activos. Se trata de las inversiones en vehículos nuevos de las tipologías FCV y FCHV (pila de hidrógeno), BEV (eléctrico puro), REEV (eléctri-

co de autonomía extendida) y PHEV (híbrido enchufable), afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos de los ejercicios 2023, 2024 y 2025.
Amortización acelerada para puntos de recarga
Se podrán amortizar al coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.
Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables
Podrán ser amortizadas libremente las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles. Los edificios no podrán acogerse a esta libertad de amortización.
En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca, al menos, un 30% el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una



Publicación	Expansión
Soposte	Guía Práctica de los Impuestos, 5
Circulación	Prensa Escrita
Difusión	30 508
Audiencia	20 661
	117 000

Fecha	23/12/2023
País	España
V. Comunicación	330 317 EUR (364,015 USD)
Tamaño	927,48 cm² (86,7%)
V.Publicitario	12 698 EUR (13 993 USD)



clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

No podrán acogerse a esta libertad de amortización aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

Para aplicar este incentivo es necesario que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

Para la aplicación de esta libertad de amortización, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables:

- En el caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el de las instalaciones con excedentes, la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión.

- En el caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable), la acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables.

- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso, acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.

- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

► Empresas emergentes

Se aprueba un tipo impositivo del 15% para las empresas emergentes en el primer año en que tengan base imponible positiva y en los 3 siguientes. Además, podrán solicitar el aplazamiento de la deuda tributaria de los 2 primeros períodos impositivos



Deanstine

en los que la base imponible sea positiva y no tendrán la obligación de realizar los correspondientes pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los dos primeros en que la base imponible sea positiva.

► Exención para las ayudas que deriven de la Política Agraria Comunitaria

Se declaran exentas las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (denominados ecoregímenes), coordinándose de este modo el tratamiento otorgado a tales ayudas con el que ya se aplica en el ámbito del Impuesto sobre la Renta.

► Deducción por aportaciones a sistemas de previsión social de los trabajadores

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, en 2023 se establece la posibilidad de que las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan aplicar una deducción por las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los trabajadores con retribuciones brutas de hasta 27.000 euros.

La deducción será del 10% por las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no superasen el umbral de los 27.000 euros y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo por la parte proporcional de las mismas en la proporción que represente 27.000 euros respecto de la retribución total del trabajador.

Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se podrá deducir en los 15 ejercicios siguientes.

► Reserva para inversiones en las Illes Balears

Los contribuyentes del Impuesto so-

bre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, en relación con sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones cuando cumplan ciertos requisitos para ello.

La reducción se aplicará con el límite del 90% de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en las Illes Balears. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

Las cantidades destinadas a la reserva de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, en este último caso en relación con la explotación que se dedican a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

La bonificación también será aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa. La aplicación de la bonificación en cada período impositivo requerirá que la plantilla media de la entidad en el mismo no sea inferior a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo en que tenga efectos el este régimen.

La bonificación se incrementará hasta el 25% en aquellos períodos impositivos en los que, además de cumplirse el requisito anterior, se haya producido un incremento de plantilla media no inferior a la unidad respecto de la plantilla media del período impositivo anterior y dicho

los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en las Illes Balears, siempre que no se superen los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación.

► Régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicarán una bonificación del 10% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, en este último caso en relación con

Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en las Illes Balears o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

La bonificación también será aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.

La aplicación de la bonificación en cada período impositivo requerirá que la plantilla media de la entidad en el mismo no sea inferior a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo en que tenga efectos el este régimen.

La bonificación se incrementará hasta el 25% en aquellos períodos impositivos en los que, además de cumplirse el requisito anterior, se haya producido un incremento de plantilla media no inferior a la unidad respecto de la plantilla media del período impositivo anterior y dicho

incremento se mantenga durante, al menos, un plazo de 3 años a partir de la fecha de finalización del período impositivo en el que se aplique esta bonificación incrementada.

La bonificación no será aplicable a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears propios de actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

Impuesto sobre el Valor Añadido

► Tipos impositivos

Pasan a tributar al tipo reducido del 4% los tampones, compresas, protectores, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

► Recuperación del IVA devengado por créditos incobrables

Se incorpora en la Ley del Impuesto la doctrina administrativa que permite la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro de la Unión Europea.

Además, se rebaja el importe mínimo de la base imponible para poder recuperar el IVA en caso de impago, cuando el cliente moroso tenga la condición de consumidor final. En concreto, pasa de 300 a 50 euros.

También se flexibiliza el procedimiento para rectificar la base imponible, incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor.

Por último, se fija en 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable. Esta medida se acompaña de un régimen transi-

Publicación	Expansión	Fecha	23/12/2023
Soporte	Guía Práctica de los Impuestos, 6	País	España
Circulación	Prensa Escrita	V. Comunicación	330 317 EUR (364,015 USD)
Difusión	30 508	Tamaño	929,89 cm² (87,0%)
Audiencia	20 661	V.Publicitario	12 721 EUR (14 019 USD)
	117 000		



torio para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023.

Comercio electrónico

Se llevan a cabo una serie de ajustes técnicos para, por una parte, definir de forma más precisa las reglas referentes al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y el cálculo del límite que permite seguir tributando en origen por estas operaciones, cuando se trata de empresarios o profesionales que solo de forma excepcional realizan operaciones de comercio electrónico; y, por otra parte, en relación con dicho límite, se concreta que, para la aplicación del umbral correspondiente, el proveedor debe estar establecido solo en un Estado miembro y los bienes deben enviarse exclusivamente desde dicho Estado miembro.

Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Se prorrogan un año más los límites excluyentes para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, de tal modo que se mantiene el límite de 250.000 euros de volumen de ingresos en el ejercicio anterior y del importe del conjunto de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año anterior.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios

Se modifica la regla especial del uso efectivo, relativa a la localización de las prestaciones de servicios y su sujeción al IVA. Recordemos que se entiende que hay utilización o uso efectivo de un servicio en el territorio de aplicación del IVA español cuando por aplicación de las reglas de localización reguladas en la Ley del IVA el servicio no está sujeto en la Comunidad Europea, pero se utiliza o explota desde el punto de vista económico en el territorio de aplicación del IVA español.

A estos efectos, se suprime la aplicación de la regla especial del uso efectivo en las prestaciones de servicios entre empresarios en aquellos sectores y actividades generadoras del derecho a la deducción, mientras que se mantiene su aplicación en sectores que no generan tal derecho, como el sector financiero y el de seguros, y se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, para evitar situaciones de fraude o elusión fiscal y garantizar la competencia de este mercado, dicha cláusula se aplicará a los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Inversión del sujeto pasivo

Cuando las operaciones se efectúan



Dreamstime

por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, si el destinatario es empresario o profesional, con carácter general, se aplica el mecanismo especial de inversión del sujeto pasivo. No obstante, existen excepciones a la aplicación de este mecanismo especial.

Se incluyen entre estas excepciones las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del IVA, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.

En el mismo sentido, se excluye también de la aplicación del mecanismo especial de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos.

Adicionalmente, se introducen cambios en la regulación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo extendiendo su aplicación a las entregas de desechos y desperdicios de

plástico y de material textil, y se modifican las reglas referentes al sujeto pasivo para que sea de aplicación la regla de inversión a las entregas de estos residuos y materiales de recuperación.

Armonización y adaptación de la normativa del IVA a la normativa aduanera

Se actualizan varios preceptos de la Ley del Impuesto con el objetivo de armonizar y adaptar su contenido a la normativa aduanera comunitaria.

Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Este impuesto, que se devengará el 31 de diciembre de 2023 y se pagará en 2024, gravará el patrimonio neto de las personas físicas a 31 de diciembre, siempre que sea superior a 3.000.000 euros. Se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

Para aquellos contribuyentes que tributen por obligación personal –los residentes fiscales en territorio español–, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros, por lo que a efectos prácticos solamente se verán

afectados los contribuyentes con patrimonios netos superiores a 3.700.000 euros.

En cambio, los contribuyentes que tributen por obligación real –los residentes en un país extranjero, dentro o fuera de la Unión Europea– no podrán aplicar dicho mínimo exento, lo que provoca una situación de desigualdad.

Además, se declaran exentos del impuesto todos los bienes y derechos que gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la vivienda habitual del contribuyente estará exenta hasta un máximo de 300.000 euros –600.000 euros si la vivienda es común a ambos cónyuges–. Del mismo modo, la empresa familiar, el negocio profesional o las participaciones en entidades, estarán exentas del impuesto siempre que cumplan los requisitos para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El patrimonio neto del contribuyente se determinará por la diferen-

cia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular a 31 de diciembre y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el contribuyente a dicha fecha.

La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala (ver cuadro 3)

La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del primero. A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%. De la cuota resultante se podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

Los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, estarán obligados a presentar la declaración de este impuesto.

No están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria de este impuesto resulte a ingresar.

Este impuesto es de carácter temporal, se pagó. Al término del período de vigencia de este impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión.

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

El año pasado se crearon dos nuevos gravámenes extraordinarios con carácter temporal que tienen la consideración de prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario. Estas prestaciones gravan los ingresos de las principales entidades de los sectores bancario y energético durante los ejercicios 2023 y 2024. La prestación no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades del sector energético sujetas a este gravamen son las

Cuadro 3 IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	3.000.000,00	0,0
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,9	En adelante	3,5

que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos –electricidad, gas natural, carburantes y gases licuados del petróleo– de acuerdo con las correspondientes resoluciones de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y cuenten con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 1.000 millones de euros en el ejercicio 2019. Se exime a aquellas empresas en las que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50% del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.

Para estas empresas el importe del gravamen será el 1,2% del importe neto de la cifra de negocios de la actividad desarrollada en España del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago, naciendo la obligación de pago el primer día del año natural, y debiéndose satisfacer en los primeros 20 días del mes de septiembre, aunque se realizará un pago anticipado del 50% del importe de la prestación en los primeros 20 días del mes de febrero.

En cuanto a las entidades afectadas del sector bancario –que operen en territorio español–, serán aquellas con ingresos por intereses y comisiones superiores a los 800 millones de euros en 2019. El importe del gravamen será el 4,8% de la suma del margen de intereses y los ingresos netos por comisiones del año natural anterior a la obligación de pago, naciendo la obligación de pago el primer día del año natural, y debiéndose satisfacer en los primeros 20 días del mes de septiembre, aunque se realizará un pago anticipado del 50% del importe de la prestación en los primeros 20 días del mes de febrero.

No se permite la repercusión directa o indirecta de estos gravámenes sobre los clientes de las empresas afectadas. El incumplimiento de esta prohibición se considerará infracción muy grave y será sancionada con una multa del 150% del importe repercutido. Tampoco se permite la deducción en el Impuesto sobre Sociedades.

Impuesto sobre Transacciones Financieras

Se declaran exentas las adquisiciones realizadas por fondos de pensiones de empleo regulados en la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; por fondos de pensiones de empleo, distintos de los anteriores, regulados en la Directiva europea relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; por mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial; o por entidades de previsión social voluntaria de modalidad de empleo, definidas en la normativa correspondiente de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Para aplicar esta exención es obli-

gatorio identificar el fondo de pensiones de empleo, con indicación de la normativa que lo regula.

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

Por tanto, constituye hecho imponible de este impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o introducción irregular de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto –envases no reutilizables y productos que contengan plástico–.

El devengo del impuesto, en los supuestos de fabricación, se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto por el fabricante.

En los supuestos de importación, el devengo se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente

a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

En los supuestos de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los envases de plástico no reutilizables y demás productos gravados, el devengo se producirá en el momento de la introducción de dichos productos y, de no conocerse dicho momento, se considerará que la introducción irregular se ha realizado en el período de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro.

La base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, siendo el tipo impositivo de 0,45 euros/kilogramo.

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

Se trata de un tributo de carácter indirecto que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o de co-incineración para su eliminación o valorización energética.

Constituye hecho imponible del impuesto, en primer lugar, la entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto.

En segundo lugar, la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

En tercer lugar, la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de co-incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

El devengo del impuesto se producirá cuando se realice el depósito de los residuos en el vertedero, o en el momento de la incineración o co-incineración de los residuos en las instalaciones de incineración de residuos o de co-incineración de residuos.

La base imponible estará constituida por el peso, referido en toneladas métricas con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados y se determinará por cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Cuando la Administración no pueda determinar la base imponible mediante estimación directa, podrá hacerlo mediante la estimación indirecta y podrá tener en cuenta cualquier dato, circunstancia o antecedente que pueda resultar indicativo del peso de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados y, en particular, el levantamiento topográfico del volumen de residuo y la caracterización del residuo depositado, incinerado o co-incinerado, con determinación de la densidad y composición.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo que corresponda. Las comunidades autónomas podrán incrementar los tipos impositivos respecto de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados en sus respectivos territorios. Los tipos dependen del tipo de residuo.

Softwares de facturación

El pasado día 6 de diciembre se publicó el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

Como es sabido, el art. 29.2.j) de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente: “la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y pro-

gramas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos”, y este Real Decreto es el desarrollo reglamentario de esa obligación.

Más concretamente este Reglamento se centra, exclusivamente, en garantizar que los sistemas informáticos que soporten los procesos de facturación de los obligados tributarios cumplan el conjunto de estos requisitos, quedando fuera de su ámbito objetivo los procesos contables y de gestión de empresarios y profesionales. Para ello, se establecen las especificaciones que deben cumplir los sistemas de facturación. De esta forma, se intentan alinear tales sistemas informáticos con la normativa tributaria para asegurar que toda transacción comercial genere una factura y una anotación en el sistema informático del contribuyente y para impedir la ulterior alteración de tales anotaciones, permitiendo, en su caso, la simultánea o posterior remisión de la información de los mismos a la Administración tributaria.

Hay que resaltar que es diferente este desarrollo reglamentario y el pendiente del artículo 2 bis de la Ley General Tributaria, que establece la obligación de empresarios y profesionales de facturar electrónicamente (hace tiempo que concluyó el plazo de información pública del proyecto reglamentario). Precisamente, dicha obligación no se hará efectiva hasta después de que la norma reglamentaria se publique y en la misma se regulará la factura electrónica, y se referirá a la documentación, conservación y transmisión de estos documentos.

Sin embargo, lo regulado en este Real Decreto ahora examinado se refiere a los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de sus formatos. Ello resulta compatible con la implantación de la factura electrónica, generando adicionalmente sinergias entre ambas normativas, que contribuirán conjuntamente a mejorar la asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el control del fraude tributario, así como la prevención de la morosidad en transacciones comerciales.

► Características que deben tener los sistemas informáticos

Los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos de facturación tienen dos opciones:

- Que el sistema cumpla los requisitos establecidos:

- Garantice la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación. Si existe necesidad de corrección o anulación de los datos registrados, deberá realizarse con un registro de facturación adicional pos-



Publicación	Expansión	Fecha	23/12/2023
Soporte	Guía Práctica de los Impuestos, 8	País	España
Circulación	Prensa Escrita	V. Comunicación	330 317 EUR (364,015 USD)
Difusión	30 508	Tamaño	934,80 cm² (87,4%)
Audiencia	20 661	V.Publicitario	12 770 EUR (14 073 USD)
	117 000		



terior, dejando inalterados los datos originales.

- Garantice la trazabilidad de los registros que deberán estar encadenados para poder verificarse su rastro. Todos los datos deben estar fechados.

- Garantizar la conservación legibilidad y accesibilidad, contando con un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro pudiéndose exportar los datos a un almacenamiento externo.

- Contar con un registro de eventos automático.

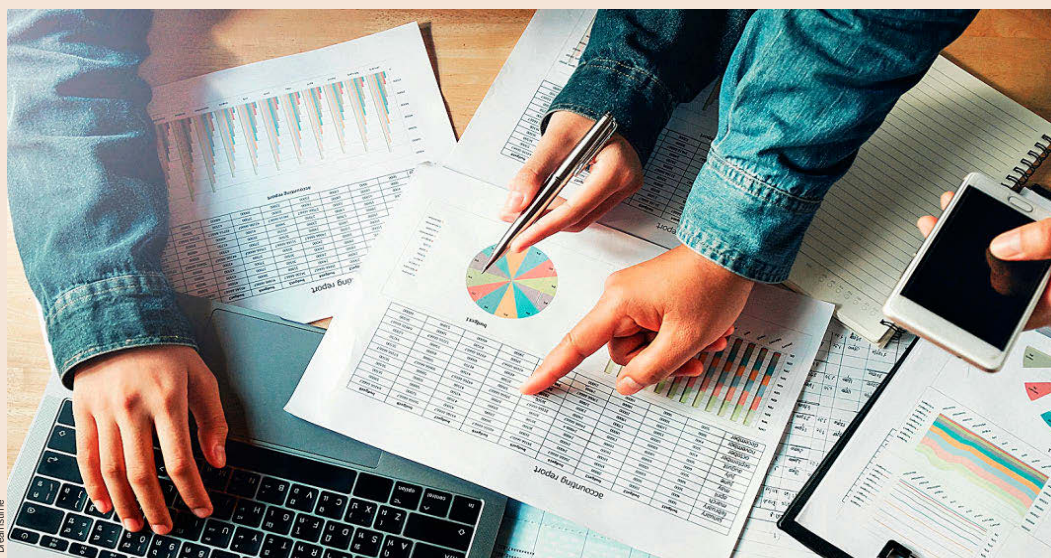
- El sistema deberá disociar el acceso a la información con trascendencia tributaria de otra, si existe, que sea confidencial de carácter no patrimonial.

- Los registros de facturación de alta y de anulación deben tener unas características que se detallan en la norma.

- Deben añadir una huella o "hash" a los registros de facturación de alta y de anulación.

- Los registros de alta y de anulación deberán ser firmados electrónicamente.

- Utilizar la aplicación informática que desarrolle la Administración tributaria.



► Certificación de los sistemas informáticos

Es el productor del sistema el que deberá certificar que el sistema cumple con la normativa, y lo hará mediante una declaración responsable efectuada por escrito y de modo visible, para que la pueda ver el comercializador y el usuario.

Esa declaración responsable incluirá los datos referentes al sistema informático que permitan identificarlo, conteniendo también los datos del productor y la fecha y lugar de la firma.

► Verificación del cumplimiento de la obligación por la Administración tributaria

Sugetándose a lo prevenido en la Ley General Tributaria, la Administración tributaria podrá personarse en el lugar donde se encuentre o se utilice el sistema, pudiendo exigir el acceso completo e inmediato a los registros de facturación y de eventos o sus copias seguras, así como descargarlo o copiarlo y consultar los datos.

Asimismo, podrá requerir y obtener copia de los registros conservados y podrá requerir a los productores o comercializadores la información que necesite para verificar que el sistema cumple los requisitos exigidos por este Reglamento.

► Posibilidad de remisión de los registros de facturación a la Administración tributaria

Los sistemas informáticos que cumplan los requisitos de este Reglamento y sean utilizados por el obligado tributario para remitir electrónicamente a la Administración tributaria de forma continuada, automática e instantánea todos los registros de facturación generados, tendrán la consideración de "Sistemas de emisión de facturas verificables" o "Sistemas VERI*FACTU". Como se presume que estos siste-

mas cumplen los requisitos establecidos en esta norma, la Administración no les requerirá el copiado de los registros.

Si se elige esta opción, tampoco tendrá la obligación de firmar electrónicamente los registros, siendo suficiente con que se calculen la huella o "hash".

La aplicación desarrollada por la Administración tributaria tendrá la consideración de "Sistema de emisión de facturas verificables".

La opción de optar por el "Sistema de emisión de facturas verificables" se realiza, simplemente, al iniciar la remisión sistemática de los registros de facturación a la sede de la AEAT. Si se ejerce esta opción, se deberá mantener, como mínimo, hasta que finalice el año natural.

► Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura

El receptor, empresario o particular, podrá informar, voluntariamente, a la Agencia tributaria de los datos contenidos en el código QR de la factura.

En los casos en que en la factura sea "VERI*FACTU" el receptor podrá verificar si la factura ha sido remitida por el emisor a la AEAT.

► Entrada en vigor

- En general el día 7 de diciembre.

- Los obligados tributarios que utilicen los sistemas informáticos regulados en este Reglamento deberán tenerlos adaptados antes del 1 de julio de 2025.

- Los productores y comercializadores de los sistemas deberán ofrecerlos adaptados a este Reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial (la que detallará muchas cuestiones respecto a los sistemas). Si se trata de sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual,

contratados antes de que se cumplan esos nueve meses, deberán estar adaptados antes del 1 de julio de 2025.

- La AEAT tendrá disponible en su Sede el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables en el plazo de nueve meses desde la publicación de la Orden Ministerial antes mencionada.

Nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión

Se tiene que trasponer a derecho interno español, antes de 31 de diciembre de 2023, la Directiva que obliga a los Estados miembros a establecer una tributación mínima global para los grupos multinacionales, para que resulte aplicable respecto de los períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

► Regla de inclusión de rentas

La matriz residente en territorio español de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud estará obligada a calcular y pagar un impuesto complementario con respecto a las rentas que obtengan las entidades constitutivas del grupo con un nivel impositivo bajo. Se entiende que hay baja tributación cuando el tipo impositivo efectivo sea inferior al tipo impositivo mínimo (15%).

► Regla de beneficios insuficientemente gravados

La entidad constitutiva de un grupo multinacional soportará la parte que

le corresponda del impuesto complementario que no se aplicó mediante la regla de inclusión de rentas respecto de las entidades constitutivas del grupo con un bajo nivel impositivo.

Así, la regla de beneficios insuficientemente gravados sirve de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.

► Impuesto complementario nacional admisible

La Directiva da potestad a los Estados miembros para aplicar un impuesto complementario a las entidades constitutivas situadas en su territorio cuando tengan un nivel impositivo bajo, permitiendo así que la recaudación de la imposición complementaria se sitúe en el Estado miembro y se simplifique la aplicación de la regla de inclusión de rentas en el ámbito internacional.

Así, el impuesto complementario asociado a la regla de inclusión de rentas recae sobre la matriz última de un grupo multinacional situada

en un Estado miembro de la Unión Europea respecto de sus entidades constitutivas con nivel impositivo bajo situadas en otros países o territorios, así como sobre dicha matriz última en relación con sus rentas y las de las entidades constitutivas situadas en el mismo Estado miembro.

Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002

Esta norma de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se encuentra en trámite parlamentario. Se prevé incrementar el porcentaje de deducción de los donativos, que pasará del 35 al 40%. Se reducirá de 4 a 3 años el número de ejercicios durante los cuales el donante debe realizar donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio inmediato anterior, con el fin de acceder al incremento de 10 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que queda incrementado al 50%. También se incrementa en 5 puntos porcentuales, pasando del 10 al 15%, el límite que opera sobre la base imponible del período, a efectos de determinar la base de la deducción.