

SUMARIO

- 1. CAMBIOS EN EL REGLAMENTO DEL IRPF EN MATERIA DE RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA Y DE EXCESOS DE APORTACIONES A LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL Y MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE INSPECCIÓN**
En el BOE del pasado 29 de diciembre de 2022 se han establecido modificaciones en ambos reglamentos.
- 2. REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL**
El Tribunal Supremo interpreta el caso de la nuda propiedad.
- 3. LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL DESARROLLO DE APLICACIONES INFORMÁTICAS NO SON SUBSUMIBLES EN EL CONCEPTO DE INGENIERÍA DE PROCESOS DE PRODUCCIÓN**
La Audiencia Nacional avala la posición mantenida por la AEAT y el TEAC.
- 4. LOS RESIDENTES EN ESPAÑA QUE TELETRABAJEN PARA UNA EMPRESA EXTRANJERA TRIBUTAN EN ESPAÑA**
La Dirección General de Tributos analiza de nuevo en la consulta V2223-22 el tratamiento de las rentas derivadas del trabajo en remoto. En el caso, una persona física residente fiscal en España teletrabaja para una empresa residente fiscal en Países Bajos.
- 5. INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA**
La AEAT ha publicado dos nuevos informes de la Comisión Consultiva sobre conflicto en aplicación de la norma.
- 6. CAMBIOS EN EL TIPO DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA EN EL IVA PARA LAS OPERACIONES QUE TRIBUTAN AL TIPO IMPOSITIVO DEL 5%**
El tipo de recargo pasa, con efectos desde el 1 de enero de 2023, del 0,625% al 0,62%.
- 7. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO DEL IRPF PARA DAR CUMPLIMIENTO A LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN EL ESTATUTO DEL ARTISTA EN MATERIA DE RETENCIONES**
Se establecen las retenciones aplicables a las actividades artísticas.

1. CAMBIOS EN EL REGLAMENTO DEL IRPF EN MATERIA DE RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA Y DE EXCESOS DE APORTACIONES A LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL Y MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE INSPECCIÓN

En el BOE de 29 de diciembre de 2022, se publicó el **Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre**, que **modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (Reglamento del IRPF), y el **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de gestión e inspección).

A continuación, reseñamos los cambios introducidos en ambos reglamentos:

REGLAMENTO DEL IRPF

Modificaciones en materia de excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social

Los cambios efectuados en los artículos 51.5, 52.1 y en la disposición adicional decimosexta de la Ley del IRPF por el artículo 59 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 y por la Ley de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo,

han modificado los límites de las aportaciones a sistemas de previsión social de empleo, de manera que las aportaciones máximas que el trabajador puede reducir en su base imponible dependen de la cuantía de la contribución empresarial a favor del trabajador.

Esta nueva configuración ha añadido una cierta complejidad en los casos en los que hay cantidades de ejercicios anteriores **que no pudieron ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual** establecido en el artículo 52.1 de la Ley del IRPF. Para mitigar esa complejidad y facilitar la aplicación de los excesos pendientes de reducción **se modifica, con efectos desde el 30 de diciembre de 2022, el artículo 51 del Reglamento del IRPF.**

Esta modificación elimina la aplicación proporcional de los excesos entre aportaciones o contribuciones y permite la aplicación de límite máximo incrementado con independencia de la procedencia de las cantidades aportadas, entendiendo que en el año en el que se hubieran abonado hubieran respetado las cuantías previstas en la disposición adicional decimosexta de la Ley del IRPF, relativa al límite financiero de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. **Este mismo régimen se aplicará a los excesos pendientes de reducción al 30 de diciembre de 2022**, según se indica en la **disposición transitoria decimonovena del Reglamento del IRPF**, que también es objeto de modificación por el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, con efectos desde el 30 de diciembre de 2022.

Por otra parte, los excesos correspondientes a las primas de seguros colectivos de dependencia, a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales se imputarán respetando sus límites propios, tal como se establece en la Ley del IRPF.

Modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 ha incrementado, con efectos desde 1 de enero de 2023, la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en los siguientes importes:

- Para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.047,5€ (anteriormente, 13.115€): la cuantía es de 6.498€ anuales (anteriormente, 5.565€).
- Para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 14.047,5€ y 19.747,5€ (anteriormente entre 13.115€ y 16.825€): la cuantía es de 6.498€ (anteriormente, 5.565€) menos el resultado de multiplicar por 1,14 (anteriormente 1,5) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5€ anuales (anteriormente 13.115€).

También ha incrementado la cuantía de rendimientos íntegros del trabajo a partir del cual es obligatorio declarar el impuesto: se incrementa de 14.000€ a 15.000€ **el límite de la cuantía de rendimientos íntegros del trabajo a partir del cual es obligatorio declarar el impuesto para contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los supuestos en que procedan de más de un pagador**, o se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos, o cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener o cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Como consecuencia de estas medidas introducidas en la Ley del IRPF por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023, el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre **modifica, con efectos desde 1 de enero de 2023, el apartado 1 del artículo 81** indicando las **nuevas cuantías de los rendimientos de trabajo a partir de los cuales se practica retención e ingreso a cuenta, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente.**

Con efectos desde 1 de enero de 2023, estas son las nuevas cuantías:

Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes		
	0 — Euros (€)	1 — Euros (€)	2 o más — Euros (€)
1ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		17.270	18.617

2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500€ anuales, excluidas las exentas	16.696	17.894	19.241
3º Otras situaciones	15.000	15.599	16.272

Hasta el 31 de diciembre de 2022 las cuantías eran:

Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes		
	0 — Euros (€)	1 — Euros (€)	2 o más — Euros (€)
1ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		15.947	17.100
2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500€ anuales, excluidas las exentas	15.456	16.481	17.634
3º Otras situaciones	14.000	14.516	15.093

En otras situaciones se incluyen las siguientes:

- El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500€, excluidas las exentas.
- El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.
- Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1ª y 2ª anteriores.

Adicionalmente, de manera complementaria, el alargamiento de los umbrales para la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo obliga a **ampliar el umbral de rendimientos a los que resulta aplicable el límite de la cuota de retención previsto en el apartado 3 del artículo 85**, que pasa de 22.000€ a 35.200 euros.

REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN

Modificación en materia de obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social

Con entrada en vigor el día 1 de enero de 2023, se incorpora entre los obligados a suministrar información acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social, a los promotores de los productos paneuropeos de pensiones individuales (PEPP), que deberán incluir individualmente los ahorradores en tales planes y el importe de las aportaciones efectuadas por ellos a las subcuentas abiertas en cada cuenta de PEPP, modificando para ello el artículo 53 a) del Reglamento.

2. REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

El Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 2022 interpreta que, a los efectos de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, **se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos tres años**, durante los cuales el contribuyente haya ostentado el pleno dominio de la misma, sin que **la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos**.

3. LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL DESARROLLO DE APLICACIONES INFORMÁTICAS NO SON SUBSUMIBLES EN EL CONCEPTO DE INGENIERÍA DE PROCESOS DE PRODUCCIÓN

La Audiencia Nacional en Sentencias 23 de noviembre (Recurso número 637/2019 y número 431/2020) y 9 de diciembre de 2022 (Recurso número 570/2019), **modifica expresamente**

su criterio y considera que los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas no son subsumibles en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de integrarse en la base de deducción del artículo 35.2.b) 2º TRLIS (actual artículo 35.2.b. 2º LIS) aunque el proyecto al que correspondan haya merecido la calificación de innovación tecnológica por el Ministerio de Ciencia e Innovación. La modificación del criterio obedece, a juicio del Tribunal, a la depuración del significado del concepto de «ingeniería de procesos de producción».

Por tanto, la Audiencia Nacional avala la posición mantenida por la AEAT y el TEAC, y considera ahora que **la producción de software, salvo excepciones, no puede considerarse incluida en el concepto de “ingeniería de procesos de producción”**.

4. LOS RESIDENTES EN ESPAÑA QUE TELETRABAJEN PARA UNA EMPRESA EXTRANJERA TRIBUTAN EN ESPAÑA

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2223/2022 del pasado 25 de octubre de 2022 da respuesta **al lugar de tributación de un residente en España que teletrabaja para una empresa extranjera**.

El Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Países Bajos indica en su artículo 16 que los rendimientos obtenidos por un residente derivados de un empleo realizado en otro país tributarán en su país de residencia si no permanece en el otro más de 183 días. Sobre esto, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE indican que “un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado”.

Así pues, como el consultante es residente fiscal en España al llevar a cabo su actividad en remoto al 100%, concluye la DGT que **“las rentas del trabajo dependiente derivadas de realizar teletrabajo, desde un domicilio privado en España, aunque los frutos de dicho trabajo sean para una empresa holandesa y siendo el consultante considerado residente fiscal en España, al ejercer el empleo en España, solamente tributarán en España”**.

Por otro lado, se analiza si existe o no obligación de retener. Para que haya esta obligación deberá existir un obligado a retener y una renta sujeta a retención. En lo que se refiere al primer requisito, dado que el empleador en una entidad residente en Países Bajos, la DGT considera que al tratarse de una entidad no residente en territorio español tendrá obligación de retener si opera en territorio español por medio de un establecimiento permanente o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfaga o de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 Ley IRNR.

5. INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA

La AEAT ha publicado dos nuevos informes 10 y 11 de la Comisión consultiva sobre conflicto en aplicación de la norma. Ambos tratan sobre la creación de sociedades con el único fin de deducir las cuotas de IVA soportadas y que no hubieran podido deducir si dichas operaciones se hubieran realizado directamente por sujetos pasivos que realizan actividades exentas.

En el primer informe, un grupo mercantil crea una empresa que construye un centro educativo y que, tras la finalización de la obra, cede en arrendamiento a otra entidad del grupo que se dedica a la actividad de enseñanza. La Comisión entiende que esta estructura se ha realizado con el único fin de deducir las cuotas soportadas del IVA tanto por la compra del solar como por la construcción del local. Dichas cuotas no se habrían podido deducir si la operación se hubiera realizado directamente por la sociedad que realiza la actividad de enseñanza, porque al realizar una actividad exenta no tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA que soporta.

El segundo informe trata sobre la creación por los mismos socios de dos sociedades. Una de ellas ejerce la actividad de enseñanza, actividad sujeta, pero exenta en el IVA y la otra alquila y acondiciona los locales que cede a la otra sociedad. La Comisión entiende que las operaciones consideradas en su conjunto persiguen que una de las entidades pueda deducir las cuotas de IVA que soporta por los arrendamientos, obras de acondicionamiento y demás adquisiciones de bienes y servicios, lo que no resultaría factible si dicha actividad docente la realizase una sola entidad, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA la actividad de enseñanza.

6. CAMBIOS EN EL TIPO DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA EN EL IVA PARA LAS OPERACIONES QUE TRIBUTAN AL TIPO IMPOSITIVO DEL 5%

Se ha publicado Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas (RDL 1/2023), BOE de 11 de enero de 2023, en cuya **disposición adicional decimosexta se modifica el tipo del recargo de equivalencia aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones que tributan al tipo impositivo del 5%** a que se refieren el apartado 2 del artículo 1 (gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña) y el párrafo cuarto del apartado 1 del artículo 72 (los aceites de oliva y de semillas y las pastas alimenticias) del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la Isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, que pasa, **con efectos desde el 1 de enero de 2023, del 0,625% al 0,62%.**

Tal y como indica la exposición de motivos de la norma, la modificación se ha efectuado "con el objetivo de facilitar la facturación, suministro y declaración de estas operaciones, dado que, desde un punto de vista técnico este recargo con tres decimales puede generar problemas en los sistemas de facturación".

7. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO DEL IRPF PARA DAR CUMPLIMIENTO A LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN EL ESTATUTO DEL ARTISTA EN MATERIA DE RETENCIONES

Mediante el Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, publicado en el BOE del día 25 de enero, se modifica el Reglamento del IRPF para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones.

Estas medidas consisten en lo siguiente:

Retención para los rendimientos de trabajo que deriven de una relación laboral especial

Se reduce del 15% al 2% el tipo mínimo de retención para los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Tipo de retención para determinadas actividades económicas desarrolladas por los artistas

Se reduce el tipo de retención del 15% al 7% para las actividades económicas desarrolladas por los artistas, incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del IAE o cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, siempre que hubieran obtenido en el período impositivo anterior unos rendimientos íntegros de tales actividades inferiores a 15.000€ y que estos representen su principal fuente de renta, entendida esta última como más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.