

# Guía

de todos los

# Impuestos

que llegan

# en 2022



**Cómo afecta la nueva fiscalidad en 2022  
a contribuyentes, empresas y autónomos**

## GUÍA DE TODOS LOS IMPUESTOS QUE LLEGAN EN 2022



Para tener una idea del panorama fiscal del año que viene, el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), como órgano especializado del Consejo General de Economistas, ha recopilado, en primer lugar, algunas modificaciones ya aprobadas, como por ejemplo las más llamativas de la ley 11/2021 de medidas de prevención y de lucha contra el fraude fiscal, que se refieren a nuevos recargos por declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, a nuevas reducciones de las sanciones tributarias o a la lista de morosos. Por supuesto, una de las modificaciones más importantes contenidas en esa norma, se refiere a los nuevos valores de referencia de los inmuebles, que no se aplicarán hasta que el Catastro no los haya determinado, lo que no sucederá hasta el próximo 1 de enero.

Entre estas medidas ya aprobadas pero que tendrán más posibilidades de aplicarse en 2022, se encuentran las deducciones en el Impuesto sobre la Renta previstas para los propietarios por las obras que realicen en su vivienda habitual o en un inmueble que constituya la vivienda habitual del inquilino, siempre que esas obras mejoren la eficiencia energética. Aunque las nuevas deducciones fueron aprobadas por el Real Decreto-ley 19/2021 y, teóricamente, son aplicables desde el 6 de octubre pasado, es muy posible que, en general, por las características y requisitos de dicho incentivo, se apliquen realmente en 2022 o en 2023 en la mayor parte de los casos.

También se hace mención a las modificaciones aprobadas en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la llamada Plusvalía Municipal, motivadas por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre pasado, que se aprobaron con efectos desde el 10 de noviembre.

En segundo lugar, se incluyen, lógicamente, las medidas tributarias

previstas en el proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022, que no son muchas, pero algunas sí son llamativas, como la nueva rebaja en el límite de las aportaciones a sistemas de previsión social en el IRPF o el establecimiento de un tipo mínimo del 15% en el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, se recogen otra serie de cambios cuya entrada en vigor está prevista en el corto o medio plazo, porque se está tramitando el proyecto de ley que culminará con la aprobación de la norma, como es el caso del Impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables o del Impuesto sobre Residuos; porque el proyecto todavía no ha entrado en el Congreso de los Diputados, caso de la nueva norma que regulará las startups, porque solo conocemos el proyecto de ley; lo que ocurre con las modificaciones que se acercan en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; o incluso nos referimos a los trabajos que se vienen realizando en la OCDE para modificar la tributación de los grandes grupos multinacionales para llegar a un mejor reparto de las bases imponibles globales que generan, pero cuya concreción en España no tendrá lugar, como pronto, hasta 2023.

## Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

### Reducciones de la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social

Una de las medidas que prevé el Proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 es la modificación de la reducción de la base imponible de las aportaciones a planes de pensiones y demás sistemas de previsión social. Como es sabido, esta reducción no podrá superar el 30 por 100 de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos en el ejercicio, y este límite seguirá igual, pero el proyecto prevé rebajar el límite absoluto actual de 2.000 a 1.500 euros

de aportación máxima en cada ejercicio.

Sin embargo, se incrementa, de 8.000 a 8.500 euros la reducción máxima de las aportaciones empresariales a estos sistemas de previsión social. Otra novedad es que, en el caso de que existan estas aportaciones empresariales, y no lleguen a dicho límite, el trabajador podrá aportar también al plan de empleo, hasta completar los 8.500 euros, siempre que su aportación no supere a la del empleador.

Por lo tanto, el máximo de aportación a un plan individual será de 1.500 euros, pero cuando exista un plan de empleo, el trabajador podrá reducirse una aportación de 1.500 euros más un máximo de 4.250 euros, siempre que la empresa haya aportado otro tanto.

Recordamos que el límite absoluto se redujo ya para 2021, de 8.000 a 2.000 euros, si bien el límite de aportaciones de la empresa a los planes de empleo se elevó a 8.000 euros sin contar las aportaciones individuales

### Rentas que no se tienen que integrar en la base imponible

No se integrarán en la base imponible las ayudas percibidas para reparar la destrucción por la erupción volcánica en La Palma.

### Régimen de estimación objetiva

Se prorrogan indefinidamente los límites establecidos en 2021 para aplicar este régimen especial de determinación del rendimiento neto de actividades económicas.

La Orden Ministerial, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el pasado 2 de diciembre, mantiene para el ejercicio 2022 la cuantía de los signos, índices y módulos aplicables, así como las instrucciones para su aplicación. También se mantiene la reducción del 5 por 100 sobre el rendimiento neto de módulos.

Los empresarios que quieran causar baja en el sistema de tributación por módulos o revocar su renuncia para el año 2022 tienen de plazo pa-

ra comunicarlo hasta el 31 de diciembre de este año, aunque también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente del 1 al 20 del mes de abril de 2022 el pago fraccionado del primer trimestre de ese año por el método de estimación directa.

### Nuevas deducciones por obras en viviendas para reducir su consumo energético (efectos 2021)

Se introducen las siguientes deducciones para incentivar la mejora del rendimiento energético de las viviendas:

- Deducción del 20 por 100 de las cantidades satisfechas, desde el 06/10/21 al 31/12/22, de las obras realizadas, en vivienda habitual, en una alquilada o en una que se encuentre en expectativa de alquiler -si se alquila antes de 31/12/2023- para reducir la demanda de calefacción y refrigeración:

- Reducción de demanda de calefacción y refrigeración de, al menos, un 7 por 100. Se necesita certificado expedido por técnico competente.

- Momento de deducirse: en el período impositivo en el que se expida el certificado -antes de 01/01/2023-.

- Base máxima de deducción: 5.000 euros/año.

- Deducción del 40 por 100 de las cantidades satisfechas, desde el 06/10/21 al 31/12/22, de las obras realizadas, en vivienda habitual, en una alquilada o en una en expectativa de alquiler -si se alquila antes de 31/12/2023- para reducir la demanda de calefacción y refrigeración:

- Reducción de demanda de calefacción y refrigeración de, al menos, un 30 por 100, o se mejore la calificación energética para obtener una clase A o B. Se necesita certificado expedido por técnico competente.

- Momento de deducirse: en el período impositivo en el que se expida el certificado -antes de 01/01/2023-.

- Base máxima de deducción: 7.500 euros/año.

- Deducción del 60 por 100 de las cantidades satisfechas, desde el 06/10/21 al 31/12/23, de las obras

realizadas por propietarios de viviendas en edificios de uso predominantemente residencial para mejorar la eficiencia energética del edificio:

- Reducción del consumo de energía primaria no renovable de, al menos, un 30 por 100, o que mejore la calificación energética del edificio para obtener una clase A o B. Se necesita certificado expedido por técnico competente.

- Momento de deducirse: en los ejercicios 2021, 2022 y 2023, en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido el certificado -como máximo se habrá de obtener antes de 01/01/24-

- Base máxima de deducción: 5.000 euros/año. La base máxima acumulada de deducción no puede superar 15.000 euros.

- Si se excede en un ejercicio la base máxima, se puede trasladar a los 4 ejercicios siguientes.

En línea con las anteriores deducciones, se establece la no integración en la base imponible del Impuesto de las siguientes ayudas (efectos 2021):

Las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas.

Las concedidas en virtud del Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciu-



dades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

#### ► Pactos sucesorios

La ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (LMPFF) modifica la ley del IRPF con la finalidad de que un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante (tributando por la plusvalía resultante de comparar el valor de transmisión del beneficiario con el de adquisición para el causante, y no por diferencia entre el de transmisión y el declarado en el pacto sucesorio), pero solo en los siguientes casos:

- Si lo transmite el beneficiario antes de que transcurran 5 años desde la fecha en que se realizó el pacto sucesorio (sin que haya fallecido el causante).

- Si fallece el causante antes de esos 5 años, solo si la transmisión por el beneficiario se realiza antes del óbito.

- Únicamente se aplica esta norma especial a transmisiones efectuadas después de la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (en adelante, LMPFF), es decir, desde el 12 de julio de 2021, pero tiene efectos para pactos sucesorios suscritos antes.

Por lo tanto, si se formalizó un pacto sucesorio, por ejemplo, el 27 de junio de 2018, habiendo fallecido o no el causante, y se transmitió por el beneficiario el bien adquirido en base a dicho pacto en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la LMPFF, no se aplicará esta norma especial.

Si no hubiera fallecido el causante, y el bien se transmite por el beneficiario, por ejemplo, el 24 de noviembre de 2021, si se aplicará esta norma, al igual que si la transmisión se produce hasta el 27/06/2023. Y no se aplicará cuando se transmita después de dicha fecha.

Si el causante falleciera, por ejemplo, el 30 de septiembre de 2021, a la transmisión del bien por el beneficiario realizada después no se le aplica esta regla especial, y tampoco cuando el fallecimiento suceda antes de 27/06/2023 si la transmisión se realiza con posterioridad.

De esta forma se intenta impedir la utilización de estas figuras especiales, de los derechos civiles de algunos territorios, para actualizar valores y fechas de adquisición de elementos patrimoniales, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

#### ► Reducción del rendimiento neto procedente del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (efectos 2021)

Como es sabido, los propietarios de

inmuebles arrendados que constituyen la vivienda habitual del inquilino pueden aplicar en su declaración del IRPF una reducción del 60 por 100 de los alquileres. No obstante, conforme a lo que establecía la ley, esta reducción solo era aplicable a los rendimientos netos positivos "respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente".

Debido a que el Tribunal Supremo interpretó de manera laxa este requisito, entendiendo que se puede aplicar la reducción cuando un rendimiento de estas características no se hubiera declarado por el contribuyente, pero lo hubiera admitido después del requerimiento administrativo, ahora se modifica la redacción del precepto para aclarar las siguientes cuestiones sobre el beneficio fiscal:

En primer lugar, solo será aplicable cuando estos rendimientos hayan sido calculados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de comprobación.

En segundo lugar, no será aplicable respecto de los rendimientos derivados de ingresos no incluidos o de gastos deducidos indebidamente y que se regularicen en un procedimiento de comprobación, incluso cuando se reconozcan en dicho procedimiento.

#### ► Tributación de los socios o participes de las instituciones de inversión colectiva

Se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

El régimen de diferimiento no se aplicará a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas.

Además, se añade un requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión, o en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

## Impuesto sobre Sociedades

#### ► Tributación mínima

Se establece que la cuota líquida del Impuesto no podrá ser inferior al 15 por 100 de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de compensar las bases imponibles negativas -BIN's- y de aplicar

las reservas de capitalización, de nivelación -disminuyendo o aumentando la base previa- y de la RIC) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCEN) sea al menos de 20.000.000 euros, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCEN).

#### ► Excepciones

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10 por 100 de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por 100.

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 18 por 100 de la base imponible si se trata de entidades que tributan al tipo de gravamen de las entidades de crédito o de hidrocarburos.

- En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por 100 a la cuota íntegra.

- En las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base imponible positiva sobre la que se aplicará el porcentaje no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial.

- La tributación mínima no se aplica a las entidades beneficiarias del mecenazgo, a las Instituciones de Inversión Colectiva, a los Fondos de Pensiones y, tampoco, a las SOCI-MIS.

#### ► Reglas de aplicación de la cuota líquida mínima

- A la cuota íntegra, en primer lugar,

se le restan las bonificaciones (incluyendo las del régimen económico y fiscal de Canarias) y la deducción por inversiones de las autoridades portuarias, luego, se le restan las deducciones por doble imposición internacional jurídica y económica, las que correspondan por Transparencia Fiscal Internacional y las deducciones correspondientes a participaciones adquiridas antes de 2015 o deducciones por doble imposición pendientes (DDIp), respetando los límites de cada una.

- Si la diferencia entre la cuota íntegra y las bonificaciones y deducciones antedichas es menor que la cuota mínima, dicha diferencia será la cuota mínima a ingresar. Si la citada diferencia es mayor que la cuota mínima, se podrán seguir restando deducciones (respetando sus propios límites) hasta el importe de la cuota mínima. En ambos casos, las deducciones que no puedan ser aplicadas porque dejarían la cuota líquida por debajo de la mínima se trasladarán a los ejercicios siguientes.

**Ejemplo 1:** Sociedad sometida al tipo general, con INCEN en el ejercicio anterior superior a 20 millones de euros tiene una base imponible en 2022, después de deducir BINs, reserva de capitalización y de nivelación, de 100.

Puede aplicar bonificaciones y deducciones por doble imposición de 20 y una deducción por I+D+i de 10.

**Solución:**

Cuota íntegra = 25

Cuota líquida antes de deducciones por incentivos: 25-20=5, aunque 5 < que 15 (15 por 100 de 100, que es la cuota mínima), 5 será la cuota líquida y cuota mínima resultante. Este contribuyente no podrá aplicar la

deducción por I+D+i que quedará pendiente para ejercicios siguientes.

**Ejemplo 2:** Sociedad sometida al tipo general, con INCEN en el ejercicio anterior superior a 20 millones de euros tiene una base imponible en 2022, después de deducir BINs, reserva de capitalización y de nivelación, de 100.

Puede aplicar bonificaciones y deducciones por doble imposición de 7 y una deducción por I+D+i de 10.

**Solución:**

Cuota íntegra = 25

Cuota líquida antes de deducciones por incentivos: 25-7=18, como 18 > que 15 (15 por 100 de 100, que es la cuota mínima), podrá seguir restando deducciones. Por lo tanto, podrá deducir solo 3 por I+D+i (y en el ejercicio siguientes podrá aplicar las 7 restantes), quedando la cuota líquida en 15, que es el mínimo.

#### ► Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Se reduce del 85 al 40 por 100 la bonificación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

#### ► Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (efectos 2021)

Como sabemos, cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen son:

En primer lugar, cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso si existe acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien -en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.

En segundo lugar, se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación, concurso o procedimiento equivalente; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo. En los tres primeros casos se tendrán que ingresar las cantidades pendientes en el plazo de un mes



## GUÍA DE TODOS LOS IMPUESTOS QUE LLEGAN EN 2022

desde que perdió vigencia el fraccionamiento.

En tercer lugar, no se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente (EP) situado en España.

### ► Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV's)

A efectos de aplicar el tipo especial del 1 por 100 por estas entidades, para determinar el número de accionistas (100) se deben cumplir ciertas reglas:

- Solo cuentan como accionistas los que sean titulares de un valor liquidativo, en el momento de la adquisición de las acciones, de 2.500 euros -12.500 euros si se trata de SICAV's por compartimentos-.

- El número mínimo debe concurrir, como poco, en las 3/4 partes de los días del período impositivo.

- La Agencia Tributaria podrá comprobar el cumplimiento de estas reglas, para lo cual la sociedad deberá conservar los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad durante el período de prescripción.

- Se establece un régimen transitorio de disolución y liquidación -si se acuerda en 2022 y en los 6 meses siguientes al acuerdo- con exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y diferimiento de plusvalías de los socios a condición de reinversión en acciones o participaciones de otra SICAV o en los fondos de capital variable de la ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, sin recibir el dinero antes de reinvertir -con exención del Impuesto sobre Transacciones Financieras-.

### ► Deducción de producciones cinematográficas (efectos 2021)

Se incorporan, con efectos para ejercicios iniciados a partir de 2021, a la Ley del Impuesto nuevos requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción:

- Certificado acreditativo del carácter cultural de la producción -emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma.

- Dos requisitos vinculados al objetivo de conseguir un impacto en el sector turístico español: incorporar en los títulos de crédito una referencia a haberse acogido al incentivo fiscal, la colaboración, en su caso, de los organismos públicos y los lugares donde se realiza el rodaje; y obtener la autorización para utilizar material rodado en la promoción turística de España.

- Estos dos últimos requisitos no se exigirán a las producciones ex-



tranjeras de largometrajes y obras audiovisuales si el contrato de encargo de la ejecución de la producción se hubiera firmado antes de la entrada en vigor de la LMPFF.

Los contribuyentes que participen en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes, series audiovisuales, o en la producción y exhibición de espectáculos in vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, que pretendan acogerse a esta deducción en 2021 deben presentar, antes de 31 de diciembre de este año, una comunicación suscrita por productor e inversor, con el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos.

### ► Transparencia fiscal internacional (efectos 2021)

La transparencia fiscal internacional supone la imputación a una empresa residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente, que resida en el extranjero, cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que hubiera existido en territorio español, produciéndose dicha imputación aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP's) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.

- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejerci-

cio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

#### ► Régimen simplificado

Igual que en el Impuesto sobre la Renta, a efectos del IVA también se prorrogan indefinidamente los límites establecidos en 2021 para la aplicación de los signos, índices y módulos del régimen simplificado.

### Impuesto sobre el Patrimonio

#### ► Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias (efectos 2021)

Como hasta ahora, los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto. La novedad es que, en los supuestos en los que el tomador

no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador. Hasta ahora el criterio administrativo era que no se incluían en la base imponible los seguros sin posibilidad de rescate. Hay que tener en cuenta que esa novedad no se aplica a contratos de seguro temporales que solo incluyan prestaciones por fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.

Además, se establece una nueva regla de valoración cuando se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, debiendo computarse por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

### Impuesto sobre Actividades Económicas

#### ► Introducción de un nuevo epígrafe para profesionales de la información

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la ley (en principio se aplicará ya en 2022), se añade un nuevo grupo 863 en la agrupación 86 de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto "Periodistas y otros profesionales de la información y la comunicación". Los sujetos pasivos clasificados en este grupo están facultados para la obtención, tratamiento, interpretación y difusión de informaciones o contenidos a través de cualquier medio escrito, oral, visual, digital o gráfico, así como para el asesoramiento y ejecución de planes de comunicación institucional o corporativa.

#### ► Exenciones (efectos 2021)

La LMPFF aclaró que las personas físicas no residentes, al igual que las residentes en territorio español, es-

tán exentas del pago del Impuesto.

Se especifica que, para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios (INCEN) cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, dicha magnitud se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, con independencia de la obligación de consolidación contable.

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal)

#### ► Sentencia del Tribunal Constitucional (TC)

El TC declaró, en su sentencia de 26 de octubre de 2021, la inconstitucionalidad de los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales por los que se regulaba la base imponible del Impuesto.

En cuanto a las situaciones pasadas, el Tribunal determina que no pueden revisarse las obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las auto-liquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

#### ► Aspectos regulados por la nueva norma

Para intentar solucionar la situación creada después de la sentencia, el 9 de noviembre de 2021 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La norma no tiene efectos retroactivos, por lo que el impuesto no parece que se pueda exigir a hechos imposables devengados desde el 26 de octubre hasta el 9 de noviembre de 2021.

- **Supuesto de no sujeción:** No se producirá la sujeción al impuesto cuanto en las transmisiones de terrenos no se produzca incremento de valor, siempre que se acredite la inexistencia de incremento. En cualquier caso, deberá declararse la transmisión y aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición.

- **Verificación de la inexistencia de incremento de valor:** Para constatar la inexistencia de incremento de valor (y para calcular la plusvalía real), como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que gravan dichas operaciones:



• El que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

• Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

• Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

• En la posterior transmisión de los inmuebles, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el período anterior a su adquisición.

• **Base imponible:** En principio se calcula de una manera objetiva, estando constituida por el incremento del valor de los terrenos puestos de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años, y se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación.

El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

• En las transmisiones de terrenos el valor será el determinado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

– No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Los ayuntamientos podrán establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor señalado en los párrafos anteriores que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por 100.

– En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del valor que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

– En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del

derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del valor que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquellas.

– En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

• Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

– La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

– La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

• **Período de generación del incremento de valor:** Será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

• En el cómputo del número de

años transcurridos se tomarán años completos.

• En el caso de que el período de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

• El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el período de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

P. Generación	Coficiente
< 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,1
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,1
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,2
18 años	0,26
19 años	0,36
≥ 20 años	0,45

• Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de Presupuestos Generales del Estado.

• Si, como consecuencia de la actualización alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

Aunque, como se ha dicho, en principio, la determinación de la base se hace de forma objetiva, sin embargo, cuando a instancia del sujeto pasivo se constata que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor (la “plusvalía real”), que se calculará conforme a lo regulado para demostrar la inexistencia de incremento de valor. En definitiva, se compara el valor del título que documenta la transmisión (o el comprobado por la Administración si es mayor) con el valor del título que documenta la adquisición (o el comprobado si es mayor) y esa diferencia, si es positiva, será la base imponible.

## Valor de referencia de los inmuebles a partir de 2022

### ► Concepto

El valor de referencia es el determinado por la Dirección General del Catastro como resultado del análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante fedatario público, en función de los datos de cada inmueble, obrantes en el Catastro Inmobiliario.

El valor de referencia no superará el valor de mercado. Para ello, se aplicará un factor de minoración en su determinación. El de 2022 ya ha sido aprobado y es el 0,9.

### ► Impuestos a los que afecta

El valor de referencia de cada inmueble servirá como base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto so-

bre Sucesiones y Donaciones. Cuando una operación de transmisión de un inmueble esté sujeta a uno de estos impuestos, el valor de referencia de dicho inmueble será la base imponible del impuesto correspondiente, salvo que el valor declarado, el precio o la contraprestación pagada sean superiores en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Así, el valor de referencia de un inmueble, cuando exista, será el importe mínimo de la base imponible en estos impuestos.

Este valor no tiene ningún efecto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y tampoco en el resto de los impuestos que tienen el valor catastral como base imponible, como la plusvalía municipal.

### ► Comprobación de valores

La Administración podrá comprobar, en general, el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior.

En inmuebles solo se comprobará el valor cuando no exista valor de referencia.

## Otras disposiciones (efectos 2021)

### ► Recargos por declaraciones extemporáneas

Se modifica el régimen de recargos, estableciéndose un sistema de recargos creciente mes a mes.

En concreto, se establece un 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración (ver cuadro 1)

Si la Administración regulariza la situación tributaria de un contribuyente, sin sanción, y este regulariza mediante declaraciones o autoliquidaciones otros períodos del mismo impuesto y por los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración, solo se le exigirán intereses de demora, y no recargos, si se cumplen todas las circunstancias siguientes:

• La autoliquidación o declaración se presente en el plazo de 6 me-



## Cuadro 1 RECARGOS APLICABLES

Regularización= R	Antes	Ahora	Diferencia
R < 1 mes	5	1	4
1 < R < 2 meses	5	2	3
2 < R < 3 meses	5	3	2
3 < R < 4 meses	10	4	6
4 < R < 5 meses	10	5	5
5 < R < 6 meses	10	6	4
6 < R < 7 meses	15	7	8
7 < R < 8 meses	15	8	7
8 < R < 9 meses	15	9	6
9 < R < 10 meses	15	10	5
10 < R < 11 meses	15	11	4
11 < R < 12 meses	15	12	3
R > 12 meses	20 + i	15 + i	5

## GUÍA DE TODOS LOS IMPUESTOS QUE LLEGAN EN 2022

ses desde el siguiente a la notificación de la liquidación.

- Se reconozcan y paguen completamente las cantidades resultantes.

- No se solicite rectificación de la autoliquidación ni se recurra la liquidación emitida por la Administración.

- No derive sanción de la regularización administrativa.

El nuevo régimen de recargos es de aplicación desde el 12 de julio de 2021 y también con carácter retroactivo, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza.

### ► Nuevas reducciones en las sanciones tributarias y plazo para iniciar el procedimiento sancionador

Se eleva al 65 por 100 (antes 50 por 100) la reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo.

Se eleva al 40 por 100 (antes 25 por 100) la reducción de la sanción cuando se realice el ingreso total del importe en plazo voluntario de pago y no se plantee recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción y la liquidación correspondiente en la vía administrativa.

Estas dos nuevas reducciones se aplicarán a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de la LMPFF (12 de julio de 2021), siempre que resulten más favorables para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

Asimismo, se aplicará la reducción del 40 por 100, en lugar del 25 por 100, si se cumple lo siguiente: desde 12 de julio de 2021, y antes del 01/01/22, el interesado acredite que ha desistido del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, contra la liquidación; y que el importe restante de la sanción se ingrese en los plazos establecidos para la liquidación administrativa que se realizará cuando se acredite el desistimiento.

Por otra parte, se amplía a 6 meses (antes 3) el plazo del que dispone la Administración para iniciar el procedimiento sancionador en los procedimientos iniciados mediante declaración, de verificación, de comprobación o de inspección.

### ► Lista de morosos

Se reduce a 600.000 euros (antes 1.000.000 euros) el importe de las deudas y de las sanciones pendientes de pago para que los deudores a la Hacienda Pública sean incluidos en la publicación periódica de sus nombres. Se incluyen en el listado, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.

Además, se aclara que el período en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias, para que no se integren en la lista de deudores, es el plazo reglamentario de ingreso en período voluntario determinado por la norma -y no se puede alargar, por ejemplo, por solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento-. A estos efectos, se entenderá como período voluntario de pago original de la deuda el período voluntario de pa-



go inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria.

No se incluirán en el listado a los deudores que paguen la totalidad de la deuda tributaria y las sanciones antes de la finalización del período de alegaciones a la inclusión en la lista.

### ► Obligaciones de productores, comercializadores y usuarios de programas informáticos para gestionar empresas

Se introduce un nuevo supuesto de infracción tributaria grave por la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando permitan: llevar contabilidades distintas, no reflejen, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones distintas a las realizadas, alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable, no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria y no se certifiquen, si existiera esta obligación por disposición reglamentaria. Este asunto está actualmente pendiente de desarrollo reglamentario.

La infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico

que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

Constituye infracción tributaria grave la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido, cuando no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados. Esta última infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio.

Como está pendiente el desarrollo reglamentario relativo a la certificación de los programas informáticos, hasta que se lleve a cabo, no se podrá sancionar a los empresarios o profesionales usuarios de los mismos por que la infracción se vincula a la tenencia de programas no certificados.

### ► Obligaciones de información sobre criptomonedas

La LMPFF ha incorporado nuevas obligaciones de información de criptomonedas con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imposables relativos a estos activos virtuales.

En primer lugar, se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales (identificando también a autorizados y beneficiarios), a cargo de residentes en España o EP's de residentes en el extranjero, que proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales

monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio si también prestan el servicio de tenencia.

En segundo lugar, se establece también para residentes en España o EP's de residentes en el extranjero que proporcionen servicios de cambio entre criptomonedas y dinero de curso legal o entre diferentes criptomonedas, o que intermedien en esas operaciones, la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

En tercer lugar, se establece la obligación de informar, a los residentes en nuestro país, sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual indivi-

dualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

### ► Entradas en el domicilio constitucionalmente protegido

El Tribunal Supremo, en sentencias de 1 y de 10 de octubre de 2020, con números de recurso 2966/2019 y 2818/2017, determinó los requisitos que tenían que cumplir las autorizaciones de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica, indicando, entre otros, que la autorización judicial de entrada tenía que estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se hubiera notificado al inspeccionado.

Con motivo de este pronunciamiento, el legislador ha introducido una modificación en la Ley General Tributaria a través de la LMPFF. Lo verdaderamente relevante de esta modificación es que establece que la solicitud y concesión de la autorización administrativa o judicial podrán practicarse aún con carácter previo al inicio formal del procedimiento, siempre que el acuerdo contenga la identificación del contribuyente, el concepto y los períodos de comprobación, lo cual se aparta claramente del criterio jurisprudencial puesto de manifiesto cuando estaba vigente la norma anterior.

A este respecto, se puede puntualizar que el Tribunal Supremo, en las sentencias reseñadas, ya había expresado su opinión de que la Ley Ge-



neral tributaria es una ley ordinaria y, por lo tanto, no es la adecuada para regular un derecho constitucional como es la protección del domicilio, que, a su juicio, debería regularse por ley orgánica.

#### ► Pagos en efectivo

Aunque no se trata de una cuestión tributaria, la LMPFF ha modificado la limitación del uso de efectivo para determinadas operaciones económicas. En concreto, se disminuye a 1.000 euros -antes 2.500 euros- el importe máximo que podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional (efectos para pagos efectuados después de 12 de julio de 2021, aunque correspondan a operaciones concertadas con anterioridad).

No obstante, cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su residencia en España, el importe pagado en efectivo podrá ser de 10.000 euros (antes 15.000 euros).

### Novedades fiscales en el medio plazo

#### ► Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

El proyecto de ley de residuos y suelos contaminados que se está tramitando en el Congreso de los Diputados (ya se ha aprobado el Dictamen de la Comisión de Transición Ecológica), contiene la regulación de dos nuevos impuestos, el Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre depósito de residuos en vertederos.

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables, y considerando envase todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos, además de otros.

Se sujetarán al impuesto los envases, tanto vacíos como si estuvieran conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. Y aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravarán por la cantidad de plástico que contengan.

El hecho imponible del impuesto recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, son no reutilizables.

No obstante, para simplificar el impuesto, no tendrá la condición de fabricante y, por consiguiente, de contribuyente del impuesto, quien a partir de los productos semielaborados le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan re-

sultado gravados por el impuesto, como pueden ser los cierres.

Por otra parte, al objeto de fomentar el reciclado de productos plásticos, no se gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos sobre los que recae el impuesto.

Así pues, la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto.

El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo.

No estarán sujetos al impuesto las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos concebidos para ser incorporados a los productos destinados a tener la función de contener, proteger, manipular o entregar bienes o

peciales o preparados para lactantes de uso hospitalario, así como los rollos de plástico para ensilados de uso agrícola y ganadero

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

Se diseña como un mecanismo clave para avanzar en la economía circular y en la consecución de los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado en materia de residuos; supone un desincentivo para las opciones menos favorables conforme al principio de jerarquía de residuos, favoreciendo el desvío de los residuos hacia opciones más favorables desde el punto de vista ambiental,

a las Comunidades (y que puedan asumir competencias de gestión sobre el mismo) se contribuye al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea y supondrá una disminución de los costes indirectos para los contribuyentes al tener que aplicar una sola norma.

El Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos se articula como un tributo de carácter indirecto que recae sobre los residuos que se tratan mediante estas operaciones de gestión de residuos.

El hecho imponible del impuesto recae sobre la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en instalaciones de inci-

de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio; entre otros.

La base imponible estará constituida por el peso de los residuos depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados.

El tipo impositivo para el cálculo de la cuota íntegra variará en función del tipo de instalación de tratamiento y en función del tipo de residuo.

De todas formas, los tipos fijados en esta Ley pueden ser incrementados por las Comunidades Autónomas, competencia que requiere, para ser efectiva, que se adopten los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido.

#### ► Beneficios fiscales para las startups

El proyecto de ley que tendrá entrada próximamente en el Congreso de los Diputados para su tramitación, que regulará determinados aspectos de estas empresas, prevé un régimen fiscal favorable para dichas entidades, para sus inversores y para sus trabajadores.

Para las empresas se reducirá el tipo impositivo en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes; se permitirá el aplazamiento de la deuda tributaria sin garantías ni intereses de demora; y se eliminará la obligación de efectuar pagos fraccionados.

Para los inversores se va a elevar la base máxima de deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación de 60.000 a 100.000 euros anuales, incrementando el porcentaje de deducción hasta el 50%.

Y para los trabajadores se mejorará el tratamiento de las formas de remuneración basadas en opciones sobre acciones de la propia compañía o *stock options*.

Además, para atraer talento (de emprendedores y teletrabajadores que se desplacen a territorio español) se establecerá un régimen tributario especial algo más beneficioso que el vigente de impatriados.

#### ► Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

Ya conocemos el Anteproyecto de ley que regulará de nuevo este impuesto, con la previsión de entrada en vigor para el segundo semestre de 2022. El tributo vigente se configura de tal manera que los contribuyentes se sitúan en la mitad de la cadena de distribución, y cada operador elige si actúa como "revendedor" o como "consumidor final", lo que complica la gestión del impuesto y requiere del cumplimiento de multitud de obligaciones formales para un correcto control.

Por ello, uno de los objetivos del nuevo tributo es la simplificación. En ese sentido, el hecho imponible del impuesto ya no se va a configurar como la venta o entrega de los gases al consumidor final, sino que se gravará directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los ga-



productos. Y tampoco resultarán gravadas por el impuesto, al resultar exentas, las pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases, que son los envases que contengan una cantidad total del plástico no reciclado que no exceda de 5 kilogramos. Asimismo, se declararán exentos aquellos productos que se destinan a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos es-

que puedan contribuir a reintroducir los materiales contenidos en los residuos en la economía, como, por ejemplo, el reciclado.

Esta figura impositiva, es un buen ejemplo de cómo se pueden armonizar los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, que gravan el mismo objeto imponible de diferentes maneras, además de que no en todas se ha establecido un impuesto propio con características parecidas a este. Estableciendo un impuesto estatal, previniéndose su cesión

neración o de co-incineración, ya sean de titularidad pública o privada.

Se prevén exenciones como, por ejemplo, cuando la entrega de residuos se lleve a cabo ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe; cuando se trate de decomisos de bienes a destruir; cuando la entrega sea de residuos para los que exista la obligación legal de eliminación; o cuando la entrega sea de residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos

## GUÍA DE TODOS LOS IMPUESTOS QUE LLEGAN EN 2022



ses fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Este cambio conlleva modificaciones en la determinación de los contribuyentes y del devengo del impuesto. Así, serán contribuyentes del impuesto quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria.

El devengo, 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. Cuando se realicen importaciones de gases fluorados, 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. Y en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto 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.

Para evitar el posible coste financiero al que debieran hacer frente quienes almacenan en determinadas cantidades gases objeto del impuesto, se crea la figura del "almacenista de gases fluorados", que se puede beneficiar de un diferimiento en el devengo del impuesto.

Por otro lado, no resultará gravada la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados que vayan a resultar utili-

zados fuera del territorio español, o que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición, o que vayan a ser usados en equipos militares o destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo. Tampoco se gravará la importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio tercero, siempre que no constituyan una expedición comercial.

Y por último, para facilitar la adaptación del sector a la nueva regulación, hasta el 31 de diciembre de 2023 estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre destinado a la fabricación de productos eléctricos, y hasta el 31 de diciembre de 2024, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados en inhaladores dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos.

No obstante, como solo conocemos el texto del Anteproyecto de ley, habrá que seguir las posibles modificaciones que se produzcan en el trámite parlamentario que aún no ha comenzado.

#### ► Cambios en el plano internacional para los grupos multinacionales

El llamado por la OCDE Pilar I, con origen en BEPS, que son una serie de

acciones sobre las que trabaja la OCDE para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de beneficios para rebajar la tributación a nivel global, supone una reacción a los retos tributarios que plantea la digitalización.

Se trata de reformar el marco internacional estableciendo una regla de reparto de parte de la base imponible, obtenida con las reglas actuales, por un grupo multinacional en un país, entre los países donde esa empresa tenga sus clientes, aunque no tenga presencia física en esos países.

Habrà que fijar el tamaño de las empresas a las que afecta esta regla (se baraja 20.000 millones de euros de cifra de negocios mundial), por lo que afectará a muy pocos grupos, aunque tendrá efectos no solo sobre las empresas digitales, sino sobre las que tengan ese tamaño y vendan al consumidor final, si bien se exceptuará a determinadas actividades como las mineras, extractivas y de servicios financieros.

Así, cuando una empresa de esas características obtuviera más de un 10% de beneficios, tendría que repartir un 20% del beneficio restante a los países donde tenga sus mercados para que sea gravado en ellos.

Desde luego, lo que parece evidente es que, si se pone en marcha esta tributación, se eliminará la llamada tasa digital, lo que en España es el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que entró en vigor en 2021.

En segundo lugar, y también como reacción a las posibilidades de elusión de los grupos multinacionales en su tributación a nivel global, se diseña el llamado Pilar II que prevé una imposición mínima global que

sirva de cierre para los problemas de erosión de bases imponibles.

En los trabajos que realiza la OCDE se está diseñando un articulado, como si de un Impuesto de Sociedades a nivel mundial se tratara.

Lo previsto es que la tributación mínima global no se insertará en el Impuesto sobre Sociedades de cada país, sino que será un impuesto diferente: el hecho imponible será la obtención de renta por una multinacional sujeta a una tributación inferior al 15% a nivel global; aplicará a multinacionales con más de 750 millones de euros de INCN, aunque no se prohibirá que pueda implantarse a nivel doméstico, si bien habría que coordinar ambas tributaciones; y la tributación mínima de una multinacional, por ejemplo española, no se calculará por cada sociedad o empresa, sino por países, para lo que habrá que saber cuál es el tipo efectivo de tributación en cada país, calculado como un cociente en el que el numerador estará el impuesto pagado en ese territorio y, en el denominador, la renta obtenida.

Naturalmente, hay que perfilar muchos extremos, como a qué renta

se consignará en el denominador de la referida fracción por la que se determinará el tipo de tributación en un país. Parece que se determinará partiendo del resultado contable, calculado según criterios contables generalmente aceptados, y aplicándole determinados ajustes.

En cuanto a los tributos a reflejar en el numerador, será cualquiera que grave la renta de las sociedades.

Una vez determinada la renta a gravar en el país de residencia de la matriz del grupo, por el déficit de tributación en el extranjero, se restará la rentabilidad ordinaria.

En cuanto al calendario de aplicación de estas novedades, la UE quiere que el Pilar II se transforme en Directiva a finales de 2022. Será una especie de recomendación, de tal forma que el país que lo adopte lo hará según las líneas que marque la Directiva, y se pretende que las normas entren en vigor a primeros de 2023. Para que eso se pueda producir, sería necesario trasponer la Directiva en el segundo semestre de 2022. Desde luego, no parece muy fácil que ese objetivo tan ambicioso se cumpla.

El documento ha sido elaborado con la colaboración del Consejo General de Economistas-Reaf



**economistas**  
Consejo General

REAF asesores fiscales