

I. EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2023. CUESTIONES GENERALES

I.1. REFERENCIA LEGAL A LA OBLIGACIÓN DE ELABORAR EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES

El Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) tiene como principal objetivo cuantificar los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado y así dar cumplimiento al mandato recogido en el artículo 134.2 "in fine" de la Constitución Española. En igual sentido se pronuncia el artículo 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre).

Si bien el PBF se elabora en España desde 1979, la obligación de incorporar a la documentación que acompaña a los Presupuestos Generales de Estado (PGE) una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales se introdujo por primera vez para los PGE del año 1996 mediante la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (BOE de 31 de diciembre). Asimismo, la citada Ley 47/2003, en su artículo 37.2, establece también que, entre la documentación complementaria que ha de acompañar anualmente al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (PLPGE), en su remisión a las Cortes Generales, se incluirá una memoria de los beneficios fiscales. Aunque las citadas disposiciones no especifican el contenido concreto de dicha memoria, esta se ha ido definiendo con el transcurso de los años a través de la elaboración de los diversos PBF.

Así, el contenido de esta Memoria de Beneficios Fiscales (MBF) abarca básicamente las siguientes cuestiones:

- La delimitación del concepto de beneficio fiscal.
- El examen de los cambios normativos recientes que pudieran afectar al PBF y, cuando se dispone de información suficiente, el procedimiento para evaluarlos cuantitativamente.
- La descripción de las hipótesis de trabajo, las fuentes estadísticas utilizadas y las metodologías de cuantificación del PBF.

- La clasificación de los beneficios fiscales por tributos y por políticas de gasto.
- Las innovaciones incorporadas en este PBF en comparación con el contenido del inmediatamente anterior.

I.2. DEFINICIONES Y CRITERIOS BÁSICOS PARA LA DELIMITACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

El PBF puede definirse como la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

El PBF que se explica en esta MBF tiene por ámbito el territorio de régimen fiscal común (TRFC) y se refiere exclusivamente a los beneficios fiscales del Estado. Por consiguiente, las cifras que se reflejan en él constituyen previsiones en términos netos de los pertinentes descuentos que miden los efectos de las cesiones de los diversos tributos a las Administraciones territoriales (AATT), en virtud de lo preceptuado en el vigente sistema de financiación autonómica y en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo), en adelante TRLRHL.

La primera de las etapas que se han de abordar para la elaboración del PBF está constituida por la selección, con criterios objetivos, del conjunto de conceptos y parámetros de los tributos que originan beneficios fiscales para los contribuyentes y que, por tanto, y desde la perspectiva contraria, merman la capacidad recaudatoria del Estado. Dichos elementos se concretan en exenciones, reducciones en las rentas, reducciones en las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones, deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales, y devoluciones de los diversos tributos.

De las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la doctrina en este campo, se deduce que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son los que se resumen seguidamente:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiendo por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.

- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se conviene la exclusión del PBF de los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores y de aquellos que se traducen en importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio.

Para el cómputo de los beneficios fiscales se adopta el método de la “pérdida de ingresos”, definida como el importe en el cual los ingresos fiscales del Estado se reducen a causa exclusivamente de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo del que se trate. Su valoración se efectúa de acuerdo con el “criterio de caja” o momento en que se produce la merma de ingresos.

Por supuesto, la incorporación de un beneficio fiscal al PBF está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal o económica que permita llevar a cabo su estimación.

I.3. CAMBIOS NORMATIVOS QUE AFECTAN AL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2023

A. INTRODUCCIÓN

Normalmente, el PBF, así como el Presupuesto de Ingresos, se cuantifica durante el año anterior a aquel al que se refiere, ya que el Gobierno debe presentar el PLPGE ante el Congreso de los Diputados al menos tres meses antes de la expiración de los presupuestos del año precedente (artículo 134.3 de la Constitución Española).

Lógicamente, las modificaciones en la normativa tributaria que, eventualmente, se pudieran introducir a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para el año 2023 en su tramitación parlamentaria, mediante las correspondientes enmiendas en el Congreso o en el Senado, o en cualquier otra norma que, en su caso, se apruebe con posterioridad a la elaboración de esta MBF, no pueden tener un reflejo en las cuantificaciones de los diversos incentivos que componen el PBF.

Como se ha explicado, el criterio de valoración de los beneficios fiscales que se sigue en el PBF es el de caja, por coherencia con el que se utiliza en las cuentas de los PGE. Ello se traduce en que para los impuestos directos que se liquidan anualmente, circunstancia que concurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) correspondiente a las entidades con establecimiento permanente (EP) en España, el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), haya un desfase de un año entre la referencia temporal del PBF y el ejercicio en el que se obtienen las rentas o los beneficios y se efectúa la valoración de los bienes y derechos que conforman el patrimonio de los contribuyentes, si bien hay dos excepciones a esta regla general en las cuales no se produce tal desfase, ambas relativas a beneficios fiscales en el ámbito del IRPF: los derivados de la reducción de los rendimientos del trabajo que aplican los no declarantes del impuesto en las retenciones sobre dichos rendimientos y los asociados a las deducciones en la cuota diferencial por los pagos anticipados que se realizan mensualmente. Para los restantes impuestos directos y aquellos de naturaleza indirecta, dicho desfase no existe o es de amplitud mínima, al liquidarse con periodicidad mensual o trimestral, según el caso, de manera que prácticamente hay una coincidencia entre el año de referencia del PBF y el ejercicio en el que se produce el consumo o se realizan las operaciones gravadas con cada tributo.

Esa razón de desfase de un año entre la entrada en vigor y el momento en que una medida que atañe a los impuestos directos con liquidación anual puede tener algún reflejo en el PBF es aplicable también a los cambios normativos aprobados desde la redacción de la MBF 2022, en octubre de 2021, y cuyos efectos se produjeron a partir del periodo impositivo 2022, afectando, por consiguiente, a la estimación de los beneficios fiscales para los PBF 2023 y posteriores. Dichos cambios normativos se introdujeron, fundamentalmente, a través de las siguientes disposiciones legales:

- Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE de 29 de julio).
- Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE de 12 de octubre).
- Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (BOE de 29 de diciembre), en adelante, LPGE 2022.
- Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE de 9 de abril).
- Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 15 de junio), que trae causa del Real Decreto-ley 19/2021.
- Ley 11/2022, de 28 de junio, General de Telecomunicaciones (BOE de 29 de junio).
- Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 1 de julio).

- Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública (BOE de 9 de julio).
- Ley 17/2022, de 5 de septiembre, por la que se modifica la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (BOE de 6 de septiembre).
- Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 6 de octubre).
- Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE de 6 de octubre).
- Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social (BOE de 9 de noviembre).
- Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables (BOE de 22 de diciembre).
- Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo, de medidas para la mejora de la sostenibilidad del transporte de mercancías por carretera y del funcionamiento de la cadena logística, y por el que se transpone la Directiva (UE) 2020/1057, de 15 de julio de 2020, por la que se fijan normas específicas con respecto a la Directiva 96/71/CE y la Directiva 2014/67/UE para el desplazamiento de los conductores en el sector del transporte por carretera, y de medidas excepcionales en materia de revisión de precios en los contratos públicos de obras (BOE de 2 de marzo).
- Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía (BOE de 16 de marzo).

- Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE de 30 de marzo. Corrección de errores en BOE de 27 de abril).
- Real Decreto-ley 10/2022, de 13 de mayo, por el que se establece con carácter temporal un mecanismo de ajuste de costes de producción para la reducción del precio de la electricidad en el mercado mayorista (BOE de 14 de mayo).
- Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma (BOE de 26 de junio).
- Real Decreto-ley 14/2022, de 1 de agosto, de medidas de sostenibilidad económica en el ámbito del transporte, en materia de becas y ayudas al estudio, así como de medidas de ahorro, eficiencia energética y de reducción de la dependencia energética del gas natural (BOE de 2 de agosto).
- Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles (BOE de 21 de septiembre).
- Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 2 de diciembre).
- Orden HFP/1430/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 237 «Gravamen especial sobre beneficios no distribuidos por sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. Impuesto sobre Sociedades. Autoliquidación» y se determina forma y procedimiento para su presentación (BOE de 23 de diciembre).

- Orden HFP/413/2022, de 10 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2021 los índices de rendimiento neto y se modifican los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE de 11 de mayo).

Además, el PLPGE 2023 recoge una serie de medidas que afectan, ya sea de manera directa o indirecta, a la cuantificación de algunos beneficios fiscales en el IRPF, en el IS y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), algunas de las cuales han sido tenidas en cuenta en las estimaciones que se han llevado a cabo para obtener las cifras que se incorporan en este presupuesto, mientras que otras afectarán al PBF 2024 y posteriores.

Por coherencia con el criterio seguido en la elaboración de los PGE, este PBF refleja los beneficios fiscales computables para el Estado de forma neta, tras descontar las partes atribuibles a las Comunidades Autónomas (CCAA) y a las entidades locales (EELL), por las cesiones parciales del IRPF, del IVA y de los Impuestos Especiales (IIEE), de acuerdo con la normativa vigente en materia de financiación autonómica, recogida en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), norma esta que desarrolla lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre). En la citada Ley 22/2009 se establece que las fracciones de los rendimientos de dichos tributos que se ceden a las CCAA son del 50 por ciento en el IRPF y en el IVA y del 58 por ciento en los IIEE.

B. MODIFICACIONES NORMATIVAS

Tal y como se ha indicado en la letra A anterior, desde la elaboración del PBF 2022 se han introducido cambios normativos que afectan a las principales figuras de ámbito estatal que configuran nuestro sistema tributario y se refieren a conceptos que se considera que constituyen beneficios fiscales o inciden de una manera indirecta en las estimaciones que se realizan en el PBF, a lo que hay que añadir las modificaciones previstas en el PLPGE 2023. En este sentido, los cambios normativos más relevantes afectan a los siguientes tributos: IRPF, IP, IS, IRNR, IVA, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI)

y algunas tasas. Además, se han creado dos nuevos impuestos medioambientales, de naturaleza indirecta, cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2023, que contienen incentivos con la calificación de beneficios fiscales: el Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la “coincineración” de residuos.

A continuación, se relacionan y describen con detalle los cambios normativos que se han producido, o está previsto que se introduzcan con la aprobación del PLPGE 2023, en conceptos que se consideran generadores de beneficios fiscales, pudiendo afectar de manera directa o indirecta, según el caso, al PBF 2023 o a los siguientes, agrupándose los mismos por tributos.

a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a.1. Exenciones

- Ayudas por actuaciones en edificios en materia de rehabilitación energética y por inversiones en instalaciones de autoconsumo con fuentes de energía renovable

Con efectos a partir del 6 de octubre de 2021, el apartado tres del artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021 amplió el contenido del apartado 4 de la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante, LIRPF, para incluir entre las ayudas que no se integran en la base imponible del IRPF aquellas 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 (BOE de 4 de agosto); el 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 ciudades de Ceuta y Melilla (BOE de 6 de agosto); 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 (BOE de 6 de octubre).

Posteriormente, el apartado tres del artículo 1 de la Ley 10/2022 volvió a ampliar el contenido de dicho precepto legal, añadiendo las ayudas concedidas en virtud del Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 30 de junio).

Estas medidas constituyen beneficios fiscales, si bien, al igual que ocurre con las ayudas relativas a la liberalización del dividendo digital, cuya no integración en la base imponible del IRPF ya se recogía en el citado apartado 4 de la disposición adicional quinta de la LIRPF, no es factible su cuantificación en el PBF 2023 por falta de información sobre la que basar los cálculos.

- Ayudas por daños personales causados por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma

Con efectos desde el 6 de octubre de 2021, el apartado 7 del artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021 estableció la exención de las ayudas por daños personales causados directamente por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma.

Esta exención es un beneficio fiscal, no siendo posible su cuantificación en el PBF 2023 por no disponer de información suficiente para su estimación.

- Ayudas por la destrucción de elementos patrimoniales

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, el apartado 1 del artículo 4 del Real Decreto-ley 25/2021 modificó la letra c) del apartado 1 de la disposición adicional

quinta de la LIRPF con la finalidad de incluir expresamente entre las ayudas que no se integran en la base imponible del IRPF, por destinarse a la reparación de elementos patrimoniales destruidos, aquellas que tienen su causa en erupciones volcánicas u otras causas naturales.

La no tributación de estas ayudas constituye un beneficio fiscal, si bien la falta de información estadística sobre sus beneficiarios y cuantías hace que no sea factible su cuantificación en el PBF.

- Cantidades percibidas por daños personales causados por el siniestro aéreo de 2015

La disposición final décima del Real Decreto-ley 6/2022 añadió la disposición adicional quincuagésima primera a la LIRPF, con efectos desde el 31 de marzo de 2022 y ejercicios anteriores no prescritos, en la que se establece la exención de las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI 9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquellos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

Esta exención constituye un beneficio fiscal que no es posible cuantificar en el PBF 2023 por falta de información sobre la que basar las estimaciones.

- Becas públicas complementarias

Con entrada en vigor del 2 de agosto de 2022, en los artículos 20 a 28 del Real Decreto-ley 14/2022 se regula una cuantía complementaria de cien euros al mes para el periodo de cuatro meses, comprendido entre septiembre y diciembre de 2022, para todas las personas beneficiarias de las becas, ayudas y subsidios de la convocatoria de becas de carácter general para el curso académico 2022-2023, para estudiantes que cursen estudios postobligatorios, y de la convocatoria de ayudas para alumnos con necesidad específica de apoyo educativo para el curso académico 2022-2023.

Esta medida afecta al PBF 2023, ya que supone un aumento del beneficio fiscal derivado de la exención de las becas públicas percibidas en 2022.

a.2. Determinación de la renta gravable

- Reducción por obtención de rendimiento del trabajo

El PLPGE 2023 modifica esta reducción fijándola en 6.498 euros anuales para aquellos contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.047,5 euros y eleva hasta los 19.747,5 euros la cuantía máxima de tales rendimientos que permiten la aplicación de aquella. En la actualidad, dichas cuantías son de 5.565, 13.115 y 16.825 euros, respectivamente.

La reducción por obtención de rendimientos del trabajo tiene la consideración de beneficio fiscal y se cuantifica en el PBF. Por lo tanto, estas modificaciones afectarán en el PBF 2023 en la parte correspondiente a contribuyentes no declarantes del impuesto, pero que soportan pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que perciben. En el PBF 2024 habrá que recoger su incidencia global, esto es, considerando a todo el colectivo de contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo, sean o no declarantes del impuesto.

- Rendimientos de actividades económicas en estimación directa

Para equiparar su tratamiento fiscal al establecido en relación con los trabajadores por cuenta ajena, para los cuales se ha ampliado la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en los términos arriba comentados, el PLPGE 2023 modifica, de igual manera, la reducción por rendimientos de actividades económicas, reducción que merece la calificación de beneficio fiscal y que se cuantifica en el PBF, si bien esta medida no afecta al PBF 2023 sino al siguiente, el referido a 2024, año en el que se presentarán las declaraciones correspondientes al periodo impositivo 2023.

- Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva

➤ Límites para la aplicación del método

Con efectos desde el 1 de enero de 2022, el artículo 60 de la LPGE 2022 modificó la redacción de la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIRPF, con el fin de prorrogar para el periodo impositivo 2022 los límites establecidos de forma transitoria para los ejercicios 2016 a 2021, ambos inclusive, en la aplicación del método de estimación objetiva a las actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del método.

Esta modificación tiene un efecto indirecto en el PBF 2023, ya que afecta a la cuantificación de los beneficios fiscales aplicables por los contribuyentes que determinan el rendimiento de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva.

El PLPGE 2023 recoge una nueva prórroga de dichos límites para el periodo impositivo 2023, lo cual afectará al PBF 2024.

➤ Reducción general

Al igual que sucediera para los ejercicios comprendidos en el periodo 2009-2021, ambos inclusive, la disposición adicional primera de la Orden HFP/1335/2021 fijó, para el ejercicio 2022, una reducción general del 5 por ciento aplicable sobre los rendimientos netos de las actividades económicas que se determinen mediante el método de estimación objetiva.

El PLPGE 2023 eleva dicha reducción al 10 por ciento aplicable sobre el citado rendimiento neto obtenido en 2023, que incidirá en el PBF 2024.

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 4 del Real Decreto-ley 4/2022 incrementó en 15 puntos porcentuales, fijándose en el 20 por ciento, el coeficiente de la reducción general aplicable en el periodo impositivo 2021, mencionado en el párrafo anterior, para las actividades que se citan en el Anexo I de dicha Orden, esto es, agrícolas, ganaderas y forestales.

Esta reducción constituye un beneficio fiscal y su estimación se viene incluyendo en el PBF desde el referido al año 2012. Dado que en el PBF 2023 se recogen los beneficios fiscales asociados al IRPF del ejercicio 2022, no

incide en él el incremento del coeficiente de la reducción previsto en el Real Decreto-ley 4/2022, que sí se tiene en cuenta, no obstante, para la reestimación para 2022 de este concepto.

- Reducción de los rendimientos de determinadas actividades económicas desarrolladas en Lorca para 2022

Como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, y de forma análoga a la medida aprobada para los ejercicios 2011 a 2021, ambos inclusive, el apartado 1 de la disposición adicional cuarta de la Orden HFP/1335/2021 estableció, para el ejercicio 2022, una reducción del 20 por ciento para determinar el rendimiento neto de módulos de las actividades económicas distintas de las agrarias que se desarrollen en dicho término municipal, reducción que se aplica sobre el rendimiento neto resultante una vez descontada la reducción general del 5 por ciento prevista para esos años, a la que se ha aludido.

Dicha reducción está calificada como beneficio fiscal, por lo que su prórroga para 2022 supone que su estimación también se incluye en el PBF 2023, tal y como viene ocurriendo desde el presupuesto del año 2016, primero de su cuantificación.

- Reducción de los índices de rendimiento neto aplicables a actividades económicas afectadas por circunstancias excepcionales

El artículo 1 de la Orden HFP/413/2022 reduce los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva en el periodo impositivo 2021 por las actividades agrícolas y ganaderas que se recogen en su anexo, por haber sido afectadas por circunstancias excepcionales.

Esta medida conlleva un beneficio fiscal, si bien, al afectar a los rendimientos del ejercicio 2021, no incide en el PBF 2023, salvo en lo que se refiere a las cifras actualizadas de las estimaciones para el año 2022.

- Disminución de índices correctores

Como consecuencia del elevado impacto en algunas actividades agrarias de la sequía y del incremento de precios de los costes de producción, los artículos 2 y 3 de la Orden HFP/413/2022 modifican, para el periodo impositivo 2021, los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, establecidos en las instrucciones 2.3.d) y 2.3.f) del anexo I de la Orden HAP/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 4 de diciembre).

En concreto, el índice corrector por piensos adquiridos a terceros se fija en 0,50 para todas las actividades, mientras que la Orden HAP/1155/2020 lo establecía en 0,75 con carácter general y en 0,95 para las actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura, y el citado índice corrector por cultivos en tierra de regadío pasa de 0,80 a 0,75.

El índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica está calificado como beneficio fiscal y se cuantifica de forma individualizada en el PBF, si bien su estimación no figura de tal manera, sino agregada con las restantes reducciones en estimación objetiva. No obstante, esta medida no incide en el PBF 2023, ya que afecta al ejercicio 2021, si bien se tiene en cuenta en la actualización de estimaciones para el año 2022.

a.3. Reducciones en la base imponible

- Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

Con efectos desde 1 de enero de 2022, el artículo 59 de la LPGE 2022 modificó el apartado 5 del artículo 51, el apartado 1 del artículo 52 y la disposición adicional decimosexta de la LIRPF, con el fin de disminuir de 2.000 a 1.500 euros anuales el límite absoluto máximo aplicable con carácter general a la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y aumentar de 8.000 a 8.500 euros anuales el límite incrementado si se trata de contribuciones empresariales, permitiéndose, además, que este último límite pueda

incrementarse no solo mediante la realización de contribuciones empresariales, como ya sucedía, sino también mediante aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social, siempre que estas aportaciones sean de importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.

Posteriormente, la disposición final primera de la Ley 12/2022, a través de sus apartados uno y dos, volvió a modificar el apartado 1 del artículo 52 y la disposición adicional decimosexta de la LIRPF, con efectos a partir de 2 de julio de 2022, afectando el cambio, en este caso, al requisito relativo a la cuantía de las aportaciones del trabajador para poder aplicar el citado límite incrementado de 8.500 euros, de manera que solo es posible acogerse a ese límite cuando el importe de las aportaciones del trabajador sea igual o inferior al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial los siguientes coeficientes, en función del importe anual de la contribución: 2,5 si es igual o inferior a 500 euros; 2 si está comprendida entre 500,01 y 1.000 euros; 1,5 si está comprendida entre 1.000,01 y 1.500 euros; y 1 si es superior a 1.500 euros. No obstante, cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, se aplica en todo caso el coeficiente 1.

Además, se introduce otro límite incrementado de 4.250 euros anuales, aplicable cuando el incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos (nuevo instrumento regulado en el capítulo XII del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre - BOE de 13 de diciembre -, añadido por el apartado dos del artículo único de la Ley 12/2022), de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, participe, o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como de las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de la reducción por aplicación de los citados incrementos es de 8.500 euros anuales.

Por último, el apartado tres de la mencionada disposición final primera de la Ley 12/2022 introdujo una nueva disposición adicional en la LIRPF, la quincuagésima segunda, en la que se establece que a los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales (PEPP) - DOUE de 25 de julio -, les será de aplicación en el IRPF el tratamiento que corresponda a los planes de pensiones. Esto supone que las aportaciones del ahorrador a estos productos pueden reducir la base imponible general del impuesto en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones y que se incluirán en el límite máximo conjunto previsto en el citado artículo 52 para los sistemas de previsión social.

Estas medidas inciden en la cuantía del beneficio fiscal asociado a la reducción en la base imponible del impuesto por los citados conceptos, efecto que se ha tenido en cuenta en la estimación sobre este incentivo que se incluye en el PBF 2023.

Cabe señalar que el PLPGE 2023 recoge la modificación de los coeficientes aplicables para determinar el límite de las aportaciones de los trabajadores a instrumentos de previsión social a los que se han realizado contribuciones por parte del empresario. En concreto, cuando las contribuciones estén comprendidas entre 500,01 y 1.500 euros, en lugar de los coeficientes de 2 y 1,5 citados anteriormente, se establece un coeficiente proporcional que se obtiene de sumar a la cantidad de 1.250 euros el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros. Con esta modificación se evita que las aportaciones máximas del trabajador puedan experimentar caídas bruscas o fuertes incrementos ante variaciones del importe de las contribuciones empresariales dentro de dicho intervalo. No obstante, esta medida no incide en este presupuesto ya que, al entrar en vigor en 2023, afectará por primera vez al PBF 2024.

a.4. Tarifas

- Tipos de gravamen del ahorro

El PLPGE 2023 modifica los artículos 66 y 76 de la LIRPF con efectos a partir del 1 de enero de 2023, con el fin de incrementar los tipos de gravamen aplicables sobre

la parte de la base liquidable del ahorro que supere la cuantía de 200.000 euros y creando un tramo para la citada base liquidable que exceda de 300.000 euros, pasando a situarse en el 13,5 y 14 por ciento, respectivamente, los tipos estatal y autonómico aplicables a dicha base, mientras que para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero el tipo de gravamen aplicable queda fijado en el 27 y 28 por ciento, según sea el tramo de los mencionados que resulte de aplicación.

- Escala aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

El PLPGE 2023 también modifica esta escala de gravamen, regulada en la letra e) del artículo 93.2 de la LIRPF, fijando los tipos aplicables para las bases liquidables del ahorro que superen los 200.000 y 300.000 euros en el 27 y 28 por ciento, respectivamente.

Las aludidas modificaciones en las tarifas de gravamen inciden de forma indirecta en las cuantificaciones de los beneficios fiscales de ese impuesto, si bien los cambios descritos, al entrar en vigor en 2023, no afectan a este presupuesto sino al PBF 2024.

a.5. Deducciones en la cuota íntegra

- Obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

El apartado dos del artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, precepto sustituido por el apartado dos del artículo 1 de la Ley 10/2022, tras la tramitación parlamentaria de aquel como proyecto de ley, añadió la disposición adicional quincuagésima a la LIRPF, con efectos desde el 6 de octubre de 2021, en la que se regulan las tres deducciones siguientes:

- Deducción del 20 por ciento del importe de las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022, en la vivienda habitual del contribuyente o en cualquier otra de la que fuese titular que hubiese estado arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, que hubiesen reducido la demanda de calefacción y refrigeración en un 7 por ciento, como mínimo, de la

suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la correspondiente vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto al expedido antes del inicio de las mismas.

La base de la deducción no puede exceder de 5.000 euros anuales.

No se tendrá derecho a esta deducción cuando las obras se realicen en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, ni tampoco en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción del 60 por ciento que se menciona más adelante.

- Deducción del 40 por ciento del importe de las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022, en cualquiera de las viviendas mencionadas para la aplicación de la anterior deducción, que hubiesen reducido en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien hubiesen conseguido una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética A o B, en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquellas, respecto al expedido antes del inicio de las mismas.

La base de la deducción no puede exceder de 7.500 euros anuales.

No se tendrá derecho a esta deducción en idénticos supuestos que se mencionan para el precedente incentivo fiscal.

- Deducción del 60 por ciento del importe de las obras de rehabilitación energética realizadas en edificios de uso predominantemente residencial hasta el 31 de diciembre de 2023. A estos efectos, tienen la consideración de obras de rehabilitación energética aquellas en las que se obtuviese una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo

acreditarse una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 por ciento, como mínimo, o bien la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética A o B, en la misma escala de calificación, respecto al certificado expedido antes del inicio de las mismas. Se asimilan a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubiesen adquirido con estas.

La base de la deducción no puede exceder de 5.000 euros anuales.

No se tendrá derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción pueden deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pudiera exceder de 15.000 euros.

Las tres deducciones citadas son incompatibles entre sí.

Los importes de cada una de estas tres nuevas deducciones se restarán de la cuota íntegra estatal después de practicar, en su caso, las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, por actividades económicas, por donativos y otras aportaciones, por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, y por actuaciones para la difusión y protección del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Se considera que estas deducciones constituyen beneficios fiscales y, por consiguiente, se cuantifican por vez primera para el PBF 2023 y en la actualización de 2022, midiendo para ello su posible efecto reductor en la cuota íntegra estatal de los ejercicios 2022 y 2021, respectivamente, partiendo de los datos estadísticos provisionales de que se dispone sobre estas deducciones, referidas al ejercicio 2021 y consignadas en las declaraciones anuales que se presentaron en 2022.

b. Impuesto sobre el Patrimonio

- Planes de pensiones y sistemas de previsión social

Con efectos desde el 2 de julio de 2022, la disposición final segunda de la Ley 12/2022 introdujo la letra f) en el apartado cinco del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, para declarar exentos los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el citado Reglamento (UE) 2019/1238.

Esta nueva exención constituye un beneficio fiscal, al igual que la exención de los otros instrumentos de previsión social a los que se refiere el citado artículo 4.Cinco (planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas y seguros de dependencia), si bien, al igual que ocurre con los otros instrumentos, tampoco se dispone de información para incluir una estimación en el PBF.

c. Impuesto sobre Sociedades

c.1. Exenciones

- Ayudas por la destrucción de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, el apartado 2 del artículo 4 del Real Decreto-ley 25/2021 modificó la letra c) del apartado 1 de la disposición adicional tercera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo, LIS, con la finalidad de incluir expresamente entre las ayudas que no se integran en la base imponible del IS, por destinarse a la reparación de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas destruidos, aquellas que tienen su causa en erupciones volcánicas u otras causas naturales, de forma similar a la modificación introducida en la LIRPF.

La no tributación de estas ayudas constituye un beneficio fiscal, si bien la falta de información estadística sobre sus beneficiarios y cuantías hace que no sea factible su cuantificación en el PBF.

c.2. Tipos de gravamen

- **Tributación mínima**

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, el apartado dos del artículo 61 de la LPGE 2022 añadió un artículo 30 bis a la LIS, con el objetivo de exigir una cuota líquida mínima a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal, con independencia de su cifra de negocios.

Dicha cuota líquida mínima será equivalente al resultado de aplicar un determinado coeficiente sobre la base imponible, minorada o incrementada, en su caso, y según corresponda, por las cantidades derivadas de la reserva de nivelación de bases imponibles y minorada en la reserva para inversiones en Canarias. Ese coeficiente se fija en el 15 por ciento con carácter general, en el 10 por ciento para las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por ciento, y en el 18 por ciento para las entidades de crédito y las dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, sujetas al tipo de gravamen incrementado del 30 por ciento.

No obstante, quedan fuera del ámbito de aplicación de dicha cuota líquida mínima las entidades que apliquen el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), las instituciones de inversión colectiva (IIC), los fondos de pensiones y las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI).

Por otra parte, se establece que, en el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al 60 por ciento de la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre).

Además, se dispone que en las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) la base imponible positiva sobre la que se aplique el porcentaje para obtener la cuota líquida mínima no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen especial del 4 por ciento.

Esta tributación mínima no genera “per se” un beneficio fiscal, pero incide de manera indirecta en la cuantificación de los beneficios fiscales en el IS para el PBF 2023.

- Tipo reducido para las SOCIMI

La Orden HFP/1430/2021 aprobó el modelo 237 «Gravamen especial sobre beneficios no distribuidos por sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. Impuesto sobre Sociedades. Autoliquidación», con aplicación para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

Dicho gravamen especial se introdujo mediante la disposición final segunda de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), la cual añadió un nuevo apartado 4 al artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (BOE de 27 de octubre).

El gravamen especial se devengará el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la Junta general de accionistas, u órgano equivalente, y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo. En el supuesto de que el plazo de declaración del gravamen especial se hubiera iniciado con anterioridad a la fecha de entrada de vigor de la mencionada Orden, el día 3 de enero de 2022, el modelo 237 pudo presentarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su publicación en el BOE, esto es, el 23 de diciembre de 2021.

Tienen la obligación de presentar dicho modelo e ingresar el importe correspondiente las SOCIMI, por la parte de los beneficios obtenidos en el ejercicio que no sea objeto de distribución, que proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general de gravamen del IS ni se trate de rentas acogidas al período de reinversión regulado en la letra b) del apartado 1 del artículo 6 de la Ley 11/2009.

Se considera que dicho gravamen especial constituye un beneficio fiscal. En el PBF 2022 se tuvo en cuenta para la cuantificación de los tipos reducidos aplicables a las SOCIMI, cuyo importe se ofreció solo de manera agregada, pero su evaluación se efectuó mediante una estimación llevada a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) en septiembre de 2020, partiendo de los datos contables provisionales que se reflejaron en las declaraciones anuales referidas al ejercicio 2019. La aprobación de este modelo posibilita que dicha cuantificación pudiera mejorarse para el PBF 2024 y sucesivos, utilizando la información sobre los dividendos no distribuidos por las SOCIMI que se incluyan en dicho modelo y estén disponibles en el momento de elaborar los respectivos presupuestos, lo cual no es factible para el PBF 2023.

- Tipo reducido para las pequeñas empresas

El PLPGE 2023 introduce, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, un tipo de gravamen del 23 por ciento, para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, esto es, dos puntos porcentuales inferior al tipo general de gravamen aplicable a los contribuyentes del IS.

Este tipo reducido se considera que tiene la condición de beneficio fiscal, si bien su incidencia se trasladará al PBF 2024.

c.3. Minoraciones en la cuota

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021, la disposición final primera de la Ley 14/2021 modificó la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio), estableciéndose que los importes máximos de cada una de las modalidades de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias serán los resultados de incrementar en un 80 por ciento cada uno de los límites a los que se refieren los apartados 1, 2 y 3 del artículo 36 de la LIS, que se aplican con carácter general.

Para el PBF 2023 no es factible llevar a cabo una estimación del efecto que pudiera ocasionar esta medida en los beneficios fiscales que se deriven de la deducción correspondiente al ejercicio 2022, así como tampoco en la actualización de la aplicada en 2021 para la revisión de la cifra incluida en el presupuesto de 2022.

- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial

Con efectos desde el 2 de julio de 2022, la disposición final quinta de la Ley 12/2022 añadió el artículo 38 ter a la LIS, en el que se regula una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE) – DOUE de 23 de diciembre-, y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplica sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual de 27.000 euros.

Esta nueva deducción constituye un beneficio fiscal, si bien no se dispone de información para poder cuantificarlo en el PBF 2023.

c.4. Regímenes especiales

- En relación con el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, el apartado cuatro del artículo 61 de la LPGE 2022 rebajó del 85 al 40 por ciento el coeficiente de la bonificación aplicable sobre la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, regulada en el apartado 1 del artículo 49 de la LIS.
- El efecto de esta medida se recoge en la cuantificación en el PBF 2023 del beneficio fiscal asociado a esta bonificación.

d. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

- Tributación mínima

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, el apartado dos del artículo 63 de la LPGE 2022 añadió una disposición adicional décima al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en lo sucesivo TRLIRNR, con el fin de que la tributación mínima en el IS regulada en el nuevo artículo 30 bis de la LIS, ya comentada, se aplique también en la determinación de la deuda tributaria de los contribuyentes no residentes que operen en España a través de establecimientos permanentes.

Esta medida tiene un efecto indirecto en la cuantificación de los beneficios fiscales en el IRNR para el PBF 2023, de manera análoga al comentado en el apartado del IS.

e. Impuesto sobre el Valor Añadido

e.1. Tipos reducidos de gravamen

- Tipos del 10 y 5 por ciento

➤ Electricidad

El apartado 1 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 29/2021 prorrogó hasta el 30 de abril de 2022 la rebaja del 21 al 10 por ciento prevista inicialmente en el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua (BOE de 25 de junio) para el periodo comprendido entre el 26 de junio y el 31 de diciembre de 2021, para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

- a) Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.
- b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social.

Posteriormente, el apartado uno de la disposición final trigésima sexta del Real Decreto-ley 6/2022 modificó el citado Real Decreto-ley 29/2021 para volver a prorrogar esta medida hasta el 30 de junio de 2022.

Finalmente, el artículo 18 del Real Decreto-ley 11/2022 dispuso que, desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2022, el tipo impositivo de gravamen para las operaciones descritas pasaría a ser del 5 por ciento.

Estas modificaciones prolongan y mejoran en el tiempo un beneficio fiscal, afectando tanto al PBF 2023 como a la estimación actualizada para 2022, debido al desfase temporal entre los momentos en que se produce el devengo de las cuotas y su liquidación, lo que supone que las cantidades

correspondientes al devengo de los meses de noviembre y diciembre de este año incidan sobre la recaudación del mes de enero de 2023.

➤ Gas natural

El artículo 5 del Real Decreto-ley 17/2022 fija un tipo impositivo del 5 por ciento, con carácter excepcional y transitorio, para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2022.

El gas natural se grava en el IVA al tipo impositivo general del 21 por ciento, por lo que esta medida temporal constituye un beneficio fiscal, recogándose su efecto tanto en la estimación actualizada de los beneficios fiscales para 2022 como en el PBF 2023, por la razón indicada en relación con el tipo del 5 por ciento aplicable temporalmente a determinados suministros de energía eléctrica.

➤ Briquetas, “pellets” y madera para leña

También con efectos desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2022, el Real Decreto-ley 17/2022, a través de su artículo 6, rebaja del 21 al 5 por ciento el tipo impositivo aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y “pellets” procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

La cuantificación del beneficio fiscal que conlleva esta medida se incluye igualmente en las estimaciones actualizadas para el año 2022 y en el PBF 2023, por el motivo al que se ha aludido antes para los restantes productos gravados, con carácter transitorio y excepcional, al tipo reducido del 5 por ciento.

- Tipo del 4 por ciento

➤ Mascarillas quirúrgicas desechables

El apartado 2 de la citada disposición adicional primera del Real Decreto-ley 29/2021 prorrogó hasta el 30 de junio de 2022 la reducción del 21 al 4 por ciento prevista inicialmente por el artículo 7 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria (BOE de 18 de noviembre), para el periodo comprendido entre el 19 de noviembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2021, a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, por el que se revisan los importes máximos de venta al público.

Posteriormente, el apartado uno del artículo 17 del Real Decreto-ley 11/2022 modificó el citado Real Decreto-ley 29/2021 para volver a prorrogar esta medida hasta el 31 de diciembre de 2022.

No obstante, esta medida tiene efectos recaudatorios en 2022 y 2023, a causa de los motivos antes mencionados para los productos gravados temporalmente al 5 por ciento, por lo que afecta tanto al PBF 2023 como a la actualización del cálculo para 2022.

- Productos de higiene femenina, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales

El PLPGE 2023 recoge la supresión de la letra b) del número 6.º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIVA, y la adición del número 7.º al apartado Dos.1 de dicho artículo, con el fin de rebajar del 10 al 4 por ciento el tipo impositivo aplicable a las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

El PBF 2023 recoge también la incidencia de esta medida, si bien su cuantificación figura agregada con la de los restantes bienes y servicios gravados al tipo “superreducido” del 4 por ciento.

- Tipo del 0 por ciento

➤ Bienes necesarios para combatir los efectos de la COVID-19

El apartado 2 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 29/2021 prorrogó hasta el 30 de junio de 2022 la aplicación del tipo impositivo del 0 por ciento a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social. Con ello se dio continuidad a esta medida, que fue introducida por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), con efectos desde el 23 de abril hasta el 31 de octubre de 2020, y posteriormente objeto de sucesivas prórrogas hasta el 30 de abril de 2021, por el artículo 6 del Real Decreto-ley 34/2020, y hasta el 31 de diciembre de 2021, por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores (BOE de 28 de abril).

Esta medida, que constituye un beneficio fiscal, no afecta al PBF 2023 ya que minorará únicamente la recaudación del año 2022, pero sí a la estimación actualizada para 2022.

➤ Donaciones a entidades sin fines lucrativos

Con efectos desde el 10 de abril de 2022, el apartado 2 de la disposición final tercera de la Ley 7/2022, añadió el apartado cuatro al artículo 91 de la LIVA, en el que se establece un tipo impositivo del 0 por ciento para las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que

desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Esta medida constituye un nuevo beneficio fiscal, si bien no se dispone de información para llevar a cabo su cuantificación en el PBF 2023.

e.2. Régimen especial simplificado

- Reducción de las cuotas devengadas por operaciones corrientes en Lorca durante 2022

La disposición adicional cuarta, apartado 2, de la Orden HFP/1335/2021, a semejanza de la medida establecida en el IRPF, ya comentada, regula para el ejercicio 2022 una reducción del 20 por ciento del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes que realicen los sujetos pasivos del IVA que desarrollen actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales en dicho término municipal, en caso de que estén acogidos al régimen simplificado. Cabe prever que esta reducción se prorrogará para el año 2023.

Siguiendo el criterio adoptado para la medida equivalente en el IRPF, se considera que esta reducción constituye un beneficio fiscal, por lo que se incluye en el PBF 2023, como se ha venido haciendo desde su primera cuantificación en el PBF 2016.

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

Con efectos desde 1 de enero de 2022, el artículo 64 de la LPGE 2022, en consonancia con la prórroga regulada para los límites relativos a la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF, modificó la redacción de la disposición transitoria decimotercera de la LIVA, con el fin de prorrogar para el periodo impositivo 2022 los límites fijados de forma transitoria para los ejercicios 2016 a 2021, ambos inclusive, para la aplicación del régimen simplificado del IVA y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. En el PLPGE 2023 se prevé una nueva prórroga de dichos límites para el ejercicio 2023.

Esta medida afecta de forma indirecta al PBF, ya que incide en la cuantificación del beneficio fiscal asociado a la reducción a la que se refiere el punto anterior. El efecto de la prórroga para este año ya se tuvo en cuenta en el presupuesto precedente, el correspondiente al año 2022, recogándose en el PBF 2023 la incidencia de la aplicación de dichos límites en el próximo año.

f. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2022, la disposición final primera de la Ley 14/2022 modificó la regulación del IGFEI, contenida en el artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre), dando cumplimiento a una de las medidas recogidas en el componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España remitido por el Gobierno a la Comisión Europea, titulado «Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI», dentro de la reforma R4 «Reforma de medidas fiscales que contribuyen a la transición ecológica».

El objetivo de esta modificación es garantizar el efectivo control de dichos gases y simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y, por ende, la gestión del impuesto.

Con el fin de lograr una mayor simplificación, el hecho imponible del IGFEI deja de configurarse como la venta o entrega de los gases al consumidor final, pasando a gravar directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Este cambio conlleva modificaciones en la determinación de los elementos esenciales del impuesto. Así, además del hecho imponible, se modifican los supuestos de no sujeción, la definición de contribuyentes y demás obligados tributarios, las exenciones, el tipo impositivo, las deducciones y las devoluciones, y se introducen regímenes especiales de tributación para algunos productos, con carácter temporal.

En lo que afecta al PBF, la nueva regulación del IGFEI supone la supresión de los conceptos que venían calificándose como beneficios fiscales en este impuesto y la

introducción de otros incentivos, entre los cuales se encuentran algunos que merecen tal calificativo.

Así, se eliminan los beneficios fiscales relativos a las exenciones del 95 por ciento en las primeras ventas o entregas a empresarios que destinen los gases con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios, o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios, y en las primeras ventas o entregas a centros oficialmente reconocidos con fines exclusivamente docentes, a centros de investigación, o a laboratorios de pruebas de empresas consultoras o de ingeniería o para la investigación de los fabricantes, así como al régimen especial para el sector del poliuretano, consistente en la aplicación de un tipo impositivo reducido (apartados Siete.2 y Diecinueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, en la redacción vigente hasta el 31 de agosto de 2022). Como consecuencia, en el PBF 2023 solo se recoge la estimación actualizada para el año 2022 de estos beneficios fiscales por la parte correspondiente al periodo enero-agosto de ese año.

Los incentivos que se recogen en la nueva regulación del IGFEI que merecen la calificación de beneficios fiscales son los siguientes:

- La exención hasta el 31 de diciembre de 2023 del hexafluoruro de azufre usado en la fabricación de sistemas eléctricos (artículo 5. Diecinueve de la Ley 16/2013).
- La exención hasta el 31 de diciembre de 2026 de los gases fluorados de efecto invernadero usados en inhaladores dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos (artículo 5. Veinte de la Ley 16/2013).

No obstante, aún no se dispone de información para poder estimar la cuantía de los beneficios fiscales asociados a estos dos nuevos incentivos, por lo que en este presupuesto no se recoge cuantificación alguna del IGFEI para el año 2023.

g. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

La Ley 7/2022 creó este impuesto de naturaleza indirecta, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2023, que grava la utilización de envases no reutilizables que

contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. Este impuesto tiene como finalidad el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material.

De los incentivos que se regulan en este impuesto tienen la calificación de beneficios fiscales los siguientes:

g.1. Exenciones

- Envases de plástico no reutilizables para determinados usos

Está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases vacíos no reutilizables que contengan plástico destinados a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, y de aquellos que se introduzcan en territorio español prestando las funciones de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de dichos productos (letras a) y b) del artículo 75 de la Ley 7/2022).

- Rollos de plástico para uso agrario

Está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero (letra c) del artículo 75 de la Ley 7/2022).

g.2. Devoluciones

Devolución del impuesto pagado por los adquirentes en España de productos que formen parte del ámbito objetivo del impuesto que se destinen a envasar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, a obtener envases para tales usos o a permitir el cierre, la comercialización

o la presentación de los envases para dichos productos, siempre que los adquirentes no ostenten la condición de contribuyentes (letra e) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022).

No obstante, no se dispone de información adecuada y suficiente para llevar a cabo una estimación de estos beneficios fiscales en el PBF 2023, ya que el impuesto entrará en vigor al inicio del próximo año.

h. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la “coincineración” de residuos

La Ley 7/2022 crea también este otro impuesto indirecto, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2023, que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o de “coincineración” para su eliminación o valorización energética. La finalidad de esta figura tributaria es el fomento de la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclado de los residuos, con la fracción orgánica como fracción preferente, y la educación ambiental, al objeto de desincentivar el depósito de residuos en vertederos, la incineración y su “coincineración”.

El único beneficio fiscal de este impuesto se regula en la disposición transitoria sexta de dicha Ley 7/2022, que establece la exención durante 2023, 2024 y 2025 de la entrega de residuos industriales no peligrosos realizada por su productor inicial en vertederos ubicados en sus instalaciones, que sean de su titularidad y para su uso exclusivo.

No obstante, el artículo 95 de la reiterada Ley 7/2022 prevé la cesión de este impuesto a las CCAA mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. En el artículo 97 y las disposiciones transitorias séptima y octava se dispone que, de manera transitoria, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye íntegramente a las CCAA, que también podrán asumir competencias en su gestión. La cesión efectiva de este impuesto a las CCAA y la delimitación del alcance de sus competencias normativas sobre el mismo se produjo a partir del 29 de agosto de 2022, fecha de entrada en vigor de la Ley Orgánica 9/2022, que, a través de sus disposiciones finales

cuarta y quinta, modificaron, respectivamente, la Ley Orgánica 8/1980 y la Ley 22/2009.

Por ello, el mencionado beneficio fiscal afectaría al PBF del Estado únicamente en la parte concerniente a Ceuta y Melilla. No obstante, en el PBF 2023 no se recoge cuantificación alguna para este concepto ya que no se dispone de información sobre la que basar las estimaciones, al aplicarse el impuesto a partir del próximo año.

i. Impuesto sobre las Transacciones Financieras

i.1. Exenciones

Con efectos desde el 2 de julio de 2022, el apartado uno de la disposición final sexta de la Ley 12/2022 añadió una letra m) al apartado 1 del artículo 3 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOE de 16 de octubre), declarando exentas del citado tributo a las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro.

En el PLPGE 2023 se incluye una modificación de dicha letra m) de carácter técnico, para delimitar con mayor precisión el ámbito subjetivo de esta exención, reforzando de este modo la seguridad jurídica. La nueva redacción es la siguiente:

“m) Las adquisiciones realizadas por fondos de pensiones de empleo regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre; por fondos de pensiones de empleo, distintos de los anteriores, regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; por mutualidades de previsión social que, conforme con lo previsto en el artículo 43.1 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, actúen como instrumento de previsión social empresarial; o por entidades de previsión social voluntaria de modalidad de empleo, definidas en el artículo 7 de la Ley de la Comunidad Autónoma del País Vasco 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.”

Esta nueva exención constituye un beneficio fiscal, si bien no es factible su cuantificación por falta de información sobre la que basar las estimaciones.

j. Tasas

- Exención de las tasas de la Jefatura General de Tráfico

Con efectos desde el 6 de octubre de 2021, el apartado 5 del artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021 dispuso la exención de las tasas del organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico por la tramitación de las bajas de vehículos solicitadas como consecuencia de los daños producidos por la erupción volcánica y los movimientos sísmicos en la isla de La Palma, y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados por dichas causas, siempre que la persona titular del vehículo acreditase disponer del seguro obligatorio de responsabilidad civil del automóvil en el momento en que se produjo el daño.

Esta exención constituye un beneficio fiscal, si bien no se evalúa en el PBF 2023 ni la estimación actualizada para 2022, debido a la carencia de información sobre la que sustentar los cálculos.

- Actualización de los tipos de cuantía fija de las tasas estatales

Con efectos desde el 1 de enero de 2022, el artículo 66 de la LPGE 2022 recoge la actualización en un 1 por ciento de los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal sobre el importe exigible durante el año 2021, exceptuándose aquellas que se hubiesen creado o hubiesen sido objeto de actualización específica por normas dictadas desde el 1 de enero de 2021.

Dicha actualización incide indirectamente en las estimaciones de los beneficios fiscales en las tasas de la Jefatura Central de Tráfico.

k. Otras medidas que afectan a varios tributos**k.1. Actividades prioritarias de mecenazgo**

La disposición adicional quincuagésima octava de la LPGE 2022 contiene la relación de las actividades prioritarias de mecenazgo durante el año 2022, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley 49/2002. En comparación con las vigentes para 2021, se introducen las siguientes modificaciones:

- Se incluyen tres nuevas actividades:
 - ✓ Los programas que tengan como objeto contribuir a la lucha contra la pobreza infantil en nuestro país y se desarrollen dentro del marco de la Alianza País Pobreza Infantil Cero promovida por el Alto Comisionado para la lucha contra la Pobreza Infantil.
 - ✓ La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por los Organismos Públicos de Investigación Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto de Salud Carlos III, Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, e Instituto de Astrofísica de Canarias.
 - ✓ Las actividades llevadas a cabo por las Universidades Públicas en cumplimiento de los fines y funciones de carácter educativo, científico, tecnológico, cultural y de transferencia del conocimiento, establecidos por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (BOE de 24 de diciembre).
- Se eliminan del listado las dos actividades siguientes:
 - ✓ Las realizadas por la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) en el marco de la organización del «World Blindness Summit Madrid 2021», que se celebró los días 21 al 26 de mayo de 2021.

- ✓ Las llevadas a cabo para la recuperación del Patrimonio Cultural de la isla de La Palma. Esta actividad se incorporó a la lista de actividades prioritarias de mecenazgo para 2021 por el artículo 28 del Real Decreto-ley 20/2021.

Para las actividades prioritarias de mecenazgo, el incentivo fiscal consiste en el incremento de 5 puntos porcentuales en los coeficientes y límites de las deducciones por donativos, donaciones y otras aportaciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, si bien en la correspondiente a las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven se establece un límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

Este incentivo se considera generador de beneficios fiscales y se evalúa cuantitativamente en el PBF de forma conjunta con las deducciones por donativos, donaciones y otras aportaciones. En la cuantificación que se recoge en el PBF 2023 se tiene en cuenta la lista de actividades aprobada para el año 2022.

El PLPGE 2023 recoge la lista de las actividades que se considerarán prioritarias de mecenazgo durante el año 2023, cuyos beneficios fiscales se incluirán en el PBF 2024.

k.2. Programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público

Desde la elaboración del anterior PBF, se han aprobado los beneficios fiscales correspondientes a los programas de apoyo a los siguientes 26 nuevos acontecimientos declarados de excepcional interés público, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002:

- 1) “El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario” (disposición adicional novena del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 - BOE de 6 de mayo -). Vigente desde el 1 de enero de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022.
- 2) “Bicentenario de la Policía Nacional” (disposición adicional quincuagésima novena de la LPGE 2022). Vigente desde el 14 de enero de 2022 hasta el 13 de enero de 2025.

- 3) “Centenario Federación Aragonesa de Fútbol” (disposición adicional sexagésima de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023.
- 4) “Plan 2030 de Apoyo al Deporte de Base” (disposición adicional sexagésima primera de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 5) “Universo Mujer III” (disposición adicional sexagésima segunda de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 6) “Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de París 2024” (disposición adicional sexagésima tercera de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 7) “100 años del fallecimiento de Joaquín Sorolla” (disposición adicional sexagésima cuarta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 8) “20 Aniversario de Primavera Sound” (disposición adicional sexagésima quinta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 9) “Centenario del nacimiento de Victoria de los Ángeles” (disposición adicional sexagésima sexta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 10) “Conmemoración del 50 aniversario de la muerte del artista español Pablo Picasso” (disposición adicional sexagésima séptima de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 11) “Todos contra el cáncer” (disposición adicional sexagésima octava de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.

- 12) “Año de Investigación Santiago Ramón y Cajal 2022” (disposición adicional sexagésima novena de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de junio de 2022 hasta el 31 de mayo de 2025.
- 13) “Año Jubilar Lebaniego 2023-2024” (disposición adicional septuagésima de la LPGE 2022). Vigente desde el 16 de abril de 2022 hasta el 15 de abril de 2025.
- 14) “Mundo Voluntario 2030 / 35.º Aniversario Plataforma del Voluntariado de España” (disposición adicional septuagésima primera de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023.
- 15) “7.ª Conferencia Mundial sobre Turismo Enológico de la OMT 2023” (disposición adicional septuagésima segunda de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 16) “Caravaca de la Cruz 2024. Año Jubilar” (disposición adicional septuagésima tercera de la LPGE 2022). Vigente desde el 31 de enero de 2022 hasta el 30 de enero de 2025.
- 17) “Bicentenario del Ateneo de Madrid” (disposición adicional septuagésima cuarta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 18) “Barcelona Equestrian Challenge, 4.ª Edición” (disposición adicional septuagésima quinta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 19) “200 ANIVERSARIO DEL PASSEIG DE GRÀCIA” (disposición adicional septuagésima sexta de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 20) “Reconstrucción de la Piscina Histórica cubierta de saltos del Club Natació Barcelona” (disposición adicional septuagésima octava de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.

- 21) “ALIMENTARIA 2022” (disposición adicional septuagésima novena de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 22) “HOSTELCO 2022” (disposición adicional septuagésima novena de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 23) “Barcelona Music Lab. El futuro de la música” (disposición adicional octogésima de la LPGE 2022). Vigente desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 24) “Global Mobility Call” (disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 3/2022). Vigente desde el 2 de marzo hasta el 31 de diciembre de 2022.
- 25) “South Summit 2022-2024” (disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 10/2022, precepto sustituido por la disposición adicional octava de la Ley 17/2022). Vigente desde el 7 de septiembre de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 26) “Año Santo Jubilar San Isidro Labrador” (disposición adicional vigésima novena de la Ley 11/2022). Vigente desde el 30 de junio de 2022 hasta el 15 de mayo de 2023.

Para estos acontecimientos se concedieron los máximos beneficios fiscales que se establecen en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, los cuales, en lo que se refiere al ámbito del PBF, consisten en la aplicación una deducción del 15 por ciento sobre los gastos de publicidad y propaganda que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, siendo la base de la deducción el importe total del gasto realizado, si el contenido del soporte publicitario se refiere de forma esencial a la divulgación del acontecimiento, y el 25 por ciento del gasto, en otro caso, y en la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley por las donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio u órgano administrativo encargado de la ejecución del acontecimiento, en idénticas condiciones que las reguladas en el artículo 22 de la Ley 49/2002 para el régimen de mecenazgo prioritario. Estos beneficios fiscales son aplicables en el IRPF, en el IS y en el IRNR.

Al igual que en presupuestos anteriores, tanto en el PBF 2023 como en actualización de 2022, los beneficios fiscales asociados a este tipo de acontecimientos son objeto de cuantificación en el IRPF y el IS.

Por último, cabe señalar que el PLPGE 2023 regula otros acontecimientos de excepcional interés público de nueva creación, si bien la valoración de sus beneficios fiscales se llevará a cabo en el PBF 2024 y sucesivos.

I. Regímenes fiscales especiales

La disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 3/2022 aprobó el régimen fiscal aplicable a la final de la “UEFA Europa League 2022”. De los incentivos previstos en dicho régimen se considera que constituyen beneficios fiscales los siguientes:

- a) La exención en el IS y en el IRNR de las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento por las entidades españolas o los establecimientos permanentes en España de entidades extranjeras que se constituyan por la entidad organizadora o por los equipos participantes con motivo de dicho acontecimiento, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.
- b) La exención en el IRNR de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente por la entidad organizadora de dicha final o los equipos participantes, generadas con motivo de su celebración y que procedan de su participación directa en la misma.
- c) La no consideración como obtenidas en España de las rentas percibidas por las personas físicas no residentes en nuestro país como remuneración por los servicios prestados a la entidad organizadora o a los equipos participantes, siempre que se hubiesen generado con motivo de la celebración de la citada final y estuviesen directamente relacionadas con su participación en aquella.
- d) La posibilidad de optar por tributar por el IRNR, en los términos previstos en el artículo 93 de la LIRPF, para las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la mencionada final.

No obstante, el efecto de estas medidas no se recoge en el PBF 2023, ya que no se dispone de información suficiente para efectuar una estimación fiable.

Para terminar este apartado debe indicarse que en los tributos no mencionados no se han producido cambios normativos recientes que, en principio, pudieran afectar de forma directa o indirecta a conceptos generadores de beneficios fiscales.

I.4. NOVEDADES EN LA ELABORACIÓN DEL PBF PARA EL AÑO 2023

Al margen de la incidencia que pueda derivarse de los cambios normativos que se han explicado en el apartado anterior, conviene señalar que el PBF 2023 experimenta ciertas alteraciones en el ámbito conceptual, en comparación con el referido al año 2022, de manera que se incorporan varios beneficios fiscales respecto de los cuales, aunque algunos ya existían, ha sido factible llevar a cabo su cuantificación por primera vez para este presupuesto, así como dejan de evaluarse otros, bien debido a carencia de información para ello o bien por la pérdida de su condición como tales.

Por el contrario, hay estabilidad en el terreno metodológico, al margen, por supuesto, de la necesaria actualización de los datos que sustentan los cálculos, salvo por una variante que se ha diseñado en el procedimiento de microsimulación del IS para conocer el efecto indirecto sobre los beneficios fiscales del tributo que pudiera ocasionar la tributación mínima de las grandes empresas y los grupos en régimen de consolidación fiscal, la cual ha entrado en vigor al comienzo de este año, así como en la difusión de los resultados, mostrando, como ya ocurriera para el ejercicio precedente, la comparación detallada por tributos y componentes dentro de ellos entre dos presupuestos consecutivos y la actualización de las estimaciones de 2022, a partir de la información disponible más reciente.

Concretamente, en primer lugar, se amplía el conjunto de conceptos evaluados en tres tributos, al disponer para ello de información fiable sobre la que sustentar los cálculos y las metodologías adecuadas para llevar a cabo su estimación. Así, se incorporan al PBF 2023 por primera vez los tres siguientes beneficios fiscales que ya existían con anterioridad, pero que hasta ahora no había sido factible su cuantificación, junto con uno que es de reciente creación:

- En el IRPF, las deducciones en la cuota íntegra estatal por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, que se cuantifican tanto en el PBF 2023 como en la estimación actualizada de 2022, utilizando para ello los datos estadísticos provisionales de que se dispone sobre dichas deducciones, correspondientes al ejercicio 2021.
- En el IS, el ajuste extracontable por la no integración en la base imponible de las subvenciones públicas recibidas por las sociedades de garantía recíproca y de

reafianzamiento, junto con la deducción de la cuota íntegra por inversiones y gastos realizados por las autoridades portuarias, lo que afecta al PBF 2023 y a las estimaciones actuales para 2022. Para ambos conceptos, se realizan las estimaciones de los beneficios fiscales mediante el procedimiento general de microsimulación sobre la base de datos de las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio 2020 y su proyección dos años hacia adelante.

- En el IVA, el nuevo tipo impositivo reducido del 5 por ciento que se aplica, de manera excepcional y temporal, sobre determinados suministros de energía eléctrica, sobre el gas natural, las briquetas y “pellets” procedentes de la biomasa, así como la madera para leña. Su estimación se realiza por separado para cada uno de esos productos, pero se facilita de manera agregada, tanto para el PBF 2023 como en la actualización para 2022. Aunque este tipo impositivo se ha aprobado solo con vigencia hasta la finalización de 2022, se generan beneficios fiscales en 2022 y 2023, por el desfase temporal entre el momento en que se devengan las cuotas y su liquidación al erario.

En segundo lugar, dejan de cuantificarse los beneficios fiscales de un tributo y uno de los elementos de otro, por la pérdida de su condición como tal, lo que se explica a continuación:

- En el IGFEI, los beneficios fiscales que venían cuantificándose correspondían a exenciones y a un tipo reducido que han desaparecido, tras la reforma del tributo, mientras que sobre las dos nuevas exenciones que se considera que constituyen beneficios fiscales no se dispone aún de información para su estimación, de manera que en el PBF 2023 no se refleja cantidad alguna y en las estimaciones actualizadas de 2022 se tiene en cuenta su vigencia hasta el mes de agosto de este año.
- En el IP, tras su estudio en profundidad con los representantes que integran el Grupo de trabajo relativo a los beneficios fiscales de las CCAA, se ha concluido que el ajuste por el límite conjunto con la cuota del IRPF no reúne las condiciones exigidas para merecer el calificativo de beneficio fiscal, sino que constituye un instrumento de carácter técnico cuyo objeto es evitar que el tributo resulte confiscatorio, así como que no se destina a un colectivo en concreto, sino que, en teoría, es de aplicación generalizada por la totalidad de los contribuyentes, si bien, en la práctica, solo tenga efectividad en aquellos en los que se cumplan los

requisitos que determinan la reducción de la cuota íntegra. Por ello, deja de cuantificarse, tanto en el PBF 2023 como en actualización para 2022, para los contribuyentes no residentes en España y los residentes en Ceuta y Melilla, únicos ámbitos poblacionales en los que el Estado posee la capacidad recaudatoria de este tributo.

En tercer y último lugar, el procedimiento habitual de microsimulación en el IS se modifica con objeto de valorar la incidencia que pudiera ocasionar en los beneficios fiscales la tributación mínima para las grandes empresas y los grupos en régimen de consolidación fiscal que ha entrado en vigor en 2022 y, por consiguiente, repercutirá sobre las cuotas líquidas del impuesto devengadas este año que se reflejarán en las declaraciones anuales que se efectuarán en 2023 y, por tanto, pudieran afectar al PBF 2023. Para ello, se reproduce una doble microsimulación sobre la base de los datos de las declaraciones de 2020, una de las microsimulaciones llevada a cabo con la normativa vigente entonces que mide los beneficios fiscales reales correspondientes a ese ejercicio y la segunda microsimulación con la actual normativa incluyendo la tributación mínima, lo que permite conocer la transcendencia de esta sobre los beneficios fiscales referidos al devengo 2020, resultados que se proyectan adecuadamente dos años hacia adelante, hasta el ejercicio 2022, y que se integran en el PBF 2023. La tributación mínima tiene transcendencia sobre todo para algunas de las deducciones en la cuota íntegra, si bien también afecta a otros beneficios fiscales que actúan en la base imponible, pero de manera menos intensa.