

JORNADA CÁTEDRA COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

Novedades fiscales 2023 para las cooperativas



Jueves, 9 de febrero
10:30 - 12:00h

María Pilar Bonet Sánchez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Ley 28/2022

- De 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las **empresas emergentes**

Ley 31/2022

- De 23 de diciembre, de **Presupuestos Generales** del Estado para el año 2023

RD-L 20/2022

- De 27 de diciembre, de **medidas de respuesta** a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad

RD 1039/2022

- De 27 de diciembre, por el que se modifican el **Reglamento del IRPF** (RD 439/2007, de 30 de marzo), y el RGIAT (RD 1065/2007, de 27 de julio)

Impuesto sobre el Valor Añadido

Medidas de carácter temporal:
Reducción de tipos (RD-L 20/2022)

Desde 1 de enero de 2023 hasta 31 de diciembre de 2023:

Se aplicará el **tipo del 5 por ciento** del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable será el **0,62 por ciento**.

Desde 1 de julio de 2022 hasta 31 de diciembre de 2023:

Se aplicará el **tipo del 5 por ciento** del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

- a) Titulares de contratos de suministro de electricidad:
 - potencia contratada (término fijo de potencia) ≤ 10 kW
 - precio medio del mercado diario / último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación > 45 €/MWh.
- b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del **bono social de electricidad**.

Si el precio de la energía es inferior a 45 €/MWh, el IVA aplicable es el 21%.

Desde 1 de enero hasta 30 de junio de 2023:

Se aplicará el **tipo del 5 por ciento** del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- Los aceites de oliva y de semillas
- Las pastas alimenticias

El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **0,62 por ciento**

(RD-Ley 1/2023, DA 16ª)

...el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la **tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo**, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento.

En este caso, el tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento.

Desde 1 de enero hasta 30 de junio de 2023:

Se aplicará el **tipo del 0 por ciento** del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de [91.Dos.1.1º.f) LIVA]:

- El **pan común**, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- Las **harinas panificables**.
- Los siguientes tipos de **leche** producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- Los **quesos**.
- Los **huevos**.
- Las **frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales**, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **0 por ciento**.

...el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la **tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo**, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento.

En este caso, el tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

Quedan excluidos del 4%:

Quesos frescos con ingredientes añadidos > 30% (RD 1113/2006)

Aceitunas entamadas o aderezadas (DGT, V1719-17)

Patatas fritas, harina de patata, fécula de patata, gránulos, copos de patata y otros productos derivados

Encurtidos, el chucrut y los extractos de verduras y hortalizas

Piñas de pino piñonero (para obtener piñones, 10%)

Se incluyen en el 4%:

Harinas panificables o de repostería que sirvan para elaborar cualquier tipo de pan

- 1) Tipo aplicable a las semillas de cereal R1 y R2
- 2) Tipo aplicable a las entregas efectuadas en diciembre: ¿devengo?
- 3) Anticipos
- 4) Facturas rectificativas
- 5) Devolución de cuotas soportadas al 4% con ventas al 0% (REDEME y SII)

Consulta DGT, V0091-22, de 20 enero 2022:

“Según informes de fecha 20 de febrero de 1998 y 26 de marzo de 1998 del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, “las semillas cuyo destino es la multiplicación son materiales vivos y, por tanto, necesariamente naturales”.

Por tanto, las semillas que, de acuerdo con la normativa vigente, puedan calificarse como frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos o cereales tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 4 por ciento. No concurriendo dicha circunstancia tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento.”

(...)

[AEAT, INFORMA: pregunta 146368-CEREALES](#)

“Tributan al tipo del 4% los cereales que tengan la condición de naturales. Se comprenden bajo la denominación de cereales el alpiste, arroz, avena, cebada, centeno, maíz, mijo, panizo, panizo de daimiel, sorgo, trigo y alforfón o trigo sarraceno.

Se comprenden entre los cereales naturales las siguientes variedades de arroz: arroz cáscara, arroz cargo (arroz descascarillado), arroz blanqueado (pulido o blanco), arroz partido y los granos verdes.”

1) Semillas de cereal R1 y R2

LIVA: tributan al 4% los cereales que “tengan la condición de **productos naturales** de acuerdo con el Código Alimentario...”

(no exige: aptitud alimentación humana)

Código alimentario: no define productos naturales.

Considera transformados: preparaciones culinarias, conservas y semiconservas

LGT, art. 12.2: sentido jurídico, técnico o usual

“En este sentido, debe entenderse por productos naturales los que se obtienen directamente de sus cultivos, sin someterlos a ninguna técnica de transformación” ([DGT, V0091-22, de 20/1](#))

RIVA, art. 45: **concepto de transformación**

DGT, Res. 2/1998, de 14/5, y **V0091-22**: analiza los alimentos incluidos en el artículo 91.Dos.1.1.º.f) LIVA

Artículo 45 RIVA

NO se consideran procesos de transformación:

Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.

Por tanto: las semillas de cereal R1 y R2 son productos transformados o elaborados que no entran en el concepto de productos naturales (no mantienen sus características originales), por lo que se les aplica el **tipo del 10%** (art. 91.Uno.1.3º LIVA).

IVA – TIPOS DESDE 1.9.2012 - BIENES Y SERVICIOS AGRÍCOLAS, GANADEROS Y FORESTALES

Pregunta

¿Qué tratamiento tienen en el IVA las semillas a efectos de la aplicación del tipo impositivo?

Respuesta

“Son semillas los elementos botánicos cuyo destino es reproducir la especie o establecer cultivos, así como los tubérculos, bulbos y otros órganos y material vivo que se utilicen con tales fines. Las semillas cuyo destino es la multiplicación son materiales vivos y, por tanto, naturales.”

Si son productos naturales (frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales) sin transformación = 4%

(Cualquiera que sea el uso que se le dé: aunque sea para obtener otras semillas transformadas)

Semillas modificadas (transformadas) = 10%

Regla general: devengo = entrega (RG y REAGP)

- Salvo operaciones de tracto sucesivo (exigibilidad)

a) Socios en REAGP = momento de la entrega (diciembre)

- Salvo **“operaciones complejas”** (Res. SEH de 7/11/2000 y DGT, V0382-13, V0383-13, V0511-13, y V3010-13: el derecho a la compensación nace en el momento en que se produce la entrega de productos del socio, cualquiera que sea el momento fijado para el pago, salvo en operaciones complejas, que nace cuando la cooperativa vende los productos a terceros en caso de depósito o comisión de venta, o cuando finaliza la campaña y su documentación, en caso de suministros y entregas fraccionadas.

b) Socios en régimen general:

Res. DGT, V2296-11

“Según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, entre otras la contestación de fecha 4 de junio de 2010 (Nº V1241-10), cuando se producen **pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible**, se aplica el tipo impositivo vigente en el momento de realizarse dichos pagos anticipados, **sin que deba efectuarse ninguna rectificación** del tipo impositivo aplicado cuando entre la fecha del devengo por el pago anticipado y el momento de realización de la correspondiente operación vinculada a dicho pago, y su pertinente devengo, hubiera habido una modificación de los tipos impositivos”.

Socios en régimen general: conclusión

- La DGT nada dice acerca de las operaciones complejas
- Las entregas efectuadas en diciembre se devengan al tipo del 4%, aunque se facturen en enero 2023 (salvo operaciones de tracto sucesivo)
- En principio, si hay un anticipo en diciembre (al 4%) es porque el devengo de la operación se produce en un momento posterior: p. ej., cuando se conozca el precio definitivo de la operación.
- Y si el devengo se entiende producido en enero, el tipo aplicable es el 0%, sin rectificación del IVA del anticipo.

Devengo = exigibilidad (70.Uno.7º LIVA)

“En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las **operaciones de tracto sucesivo o continuado**, en el momento en que resulte **exigible** la parte del precio que comprenda cada percepción.”

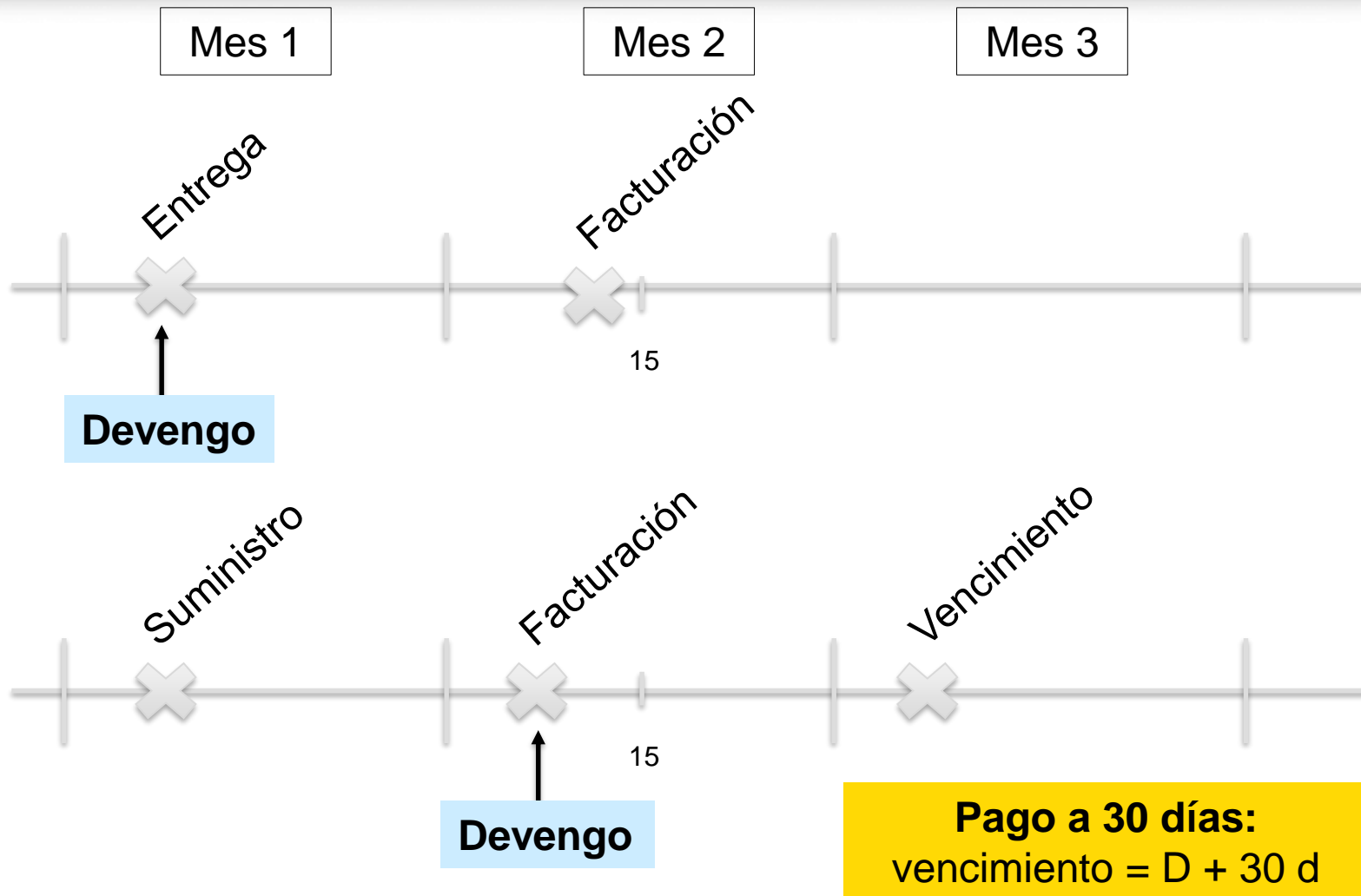
Suministros (leche) en diciembre facturados en enero:

¿Cuándo se produce el devengo (D)?

¿Y si se pacta un plazo determinado para el pago (PP)?

¿Cuándo se debe facturar (F)?

- **Facturación**, art. 11 RF: antes 15 mes siguiente al devengo
- **Plazo para pago**, art. 4 Ley 3/2004: 30 días desde recepción del bien / prestación del servicio



Conclusión entregas diciembre

Supuestos	Devengo	Facturación	Tipo aplicable
Campaña finaliza en enero 2023	Enero 2023	Hasta 15 febrero 2023	0%
Campaña finaliza en diciembre 2022	Diciembre 2022	Hasta 15 enero 2023	4%
Contrato de depósito	Cuando se venda	Antes del 15 mes siguiente a venta	Vigente a fecha venta
Contrato de suministro	Fecha factura	Hasta 15 enero 2023	0%

Operaciones efectuadas en 2022 (al 4% o al 10%)

En 2023 se produce alguna causa de modificación de la base imponible (devolución de productos, precios provisionales...)

Factura rectificativa en 2023, vigente el tipo cero (o el 5%)

¿Qué tipo se aplica?

El mismo tipo que se aplicó en la factura original

5) Devolución IVA soportado

+ IVA devengado al 0%

- IVA soportado en los inputs al 4 o al 10%

= Crédito de impuesto



Solicitud devolución en enero 2024

Salvo solicitud de inclusión en REDEME:

- Declaración censal (036) en noviembre
- Plazo presentación 303 → efectos día siguiente fin plazo declaración (1 de abril / julio / octubre)
- Silencio negativo: 3 meses

Obligación SII

Impuesto sobre el Valor Añadido

Otras medidas:

Modificación de la LIVA (LPGE)

Límites cuantitativos RES y REAGP: se prorrogan para 2023 (art. 79 LPGE 2023) = 250.000 €

Plazo de renunciaciones y revocaciones: desde 25 de diciembre de 2022 hasta 31 de enero de 2023.

Las renunciaciones y revocaciones presentadas entre el 1 y el 24 de diciembre de 2022 se entenderán presentadas en período hábil y podrán modificarse en dicho plazo.

Procedimiento de recuperación:

- a) El importe mínimo de la base imponible de la operación se rebaja de 300 a **50 euros** cuando el destinatario sea un consumidor final.
- b) Se permite sustituir la **reclamación** judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro.
- c) Se permite la modificación de la base en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de **otro Estado miembro**.
- d) Se extiende de 3 a **6 meses** el plazo para recuperar el impuesto desde que el crédito es declarado incobrable. Aplicable a plazos no caducados a 1/1/2023.

IGIC: se equipara al IVA la imposibilidad de modificar la base imponible cuando se acredite la existencia de un fraude.

Regla de la utilización o explotación efectiva (IVA/IGIC):

Se extiende a los siguientes servicios:

- a) Servicios profesionales de **asesoramiento**, cuando su destinatario no actúe como empresario o profesional.
- b) Servicios **financieros o de seguros** (69.Dos.g) LIVA), cuando el destinatario tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- c) **Arrendamientos de medios de transporte**, cualquiera que sea la condición en la que actúe el destinatario.

IVA e IGIC: se extiende ISP a las entregas de desechos y desperdicios o recortes de plástico, y a las entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes.

No se aplicará la inversión a:

- a) Las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del impuesto realizadas por un empresario o profesional no establecido.
- b) Las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles realizadas por no establecidos.

Además, **en el IVA, tampoco se aplicará la inversión a:**

- a) Las entregas de bienes exentas efectuadas a una interfaz digital que se localicen en el TAI.
- b) Las entregas de bienes expedidas fuera de la UE por quien tenga la condición de exportador distinto del transmitente o el adquirente no establecido.

Se aclara la determinación **del lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes** (art. 68.Cuatro LIVA), por referencia al 68.3.b) LIVA.

Se precisa (art. 73 LIVA) que el límite para la tributación en origen/destino no será de aplicación cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento.



Es decir: que para que sea aplicable el límite (10.000€) de tributación en origen o destino se requiere que los bienes **se expidan sólo desde el EM de establecimiento**

Se regula el concepto de carga impositiva implícita permitiendo la deducción en adquisiciones a comerciantes minoristas.

Limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a deducir el impuesto soportado:

- a) No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.**
- b) Se presume afectación al 50% de los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.**

Mismo criterio aplicable en relación con las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de accesorios y piezas de recambio, combustibles o reparaciones de vehículos automóviles.

Regla de prorata:

- a) Para determinar el porcentaje de prorata no se tendrán en cuenta las operaciones no sujetas al IGIC (art. 9 LIGIC).
- b) Exportaciones definitivas: si no hay contraprestación, en las se tomará como importe de la operación el valor en el interior de las Islas Canarias.
- c) Se aclara el importe de las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera de Canarias.

Regularización de deducciones de bienes de inversión: se armoniza la normativa del IGIC con la del IVA en relación con los casos en que los bienes se destinan a la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción (= no afectos).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Reducción adicional variable para rendimientos netos de actividades económicas inferiores a 19.747,5 €:

a) RN iguales o inferiores a 14.047,50 € = 6.498 €

b) RN entre 14.047,50 y 19.747,50 €: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,50 € anuales.

Estimación directa simplificada:

Gastos de difícil justificación y provisiones no deducibles para 2023: 7% (antes 5%)

Límites cuantitativos: se prorrogan para 2023 (art. 79 LPGE 2023) = 250.000 € / 125.000 €

Plazo de renunciaciones y revocaciones: desde 25 de diciembre de 2022 hasta 31 de enero de 2023.

Las renunciaciones y revocaciones presentadas del 1 al 24 de diciembre de 2022 se entenderán presentadas en período hábil y podrán modificarse en el nuevo plazo.

Reducción del rendimiento neto: 10% (2023)

Retenciones

Modificaciones legales

Ley 31/2022, de 24 diciembre (LPGE 2023)

Tipos de gravamen del ahorro (E/A)

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	14

Tipo de retención aplicable a los **rendimientos del trabajo abonados en 2023**:

- enero: normativa vigente a 31/12/2022
- a partir del 1 de febrero: normativa vigente a partir de 1/1/2023 + regularización procedente

Tipo aplicable a los **RT derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas** = 7%, cuando:

- sean inferiores a 15.000 € / año anterior y
- representen más del 75% de RAE + RT

Rendimientos procedentes de la **propiedad intelectual**:

- tipo del 15%, salvo:
- 7% (RT / 101.3 o RAE profesionales / 101.5 LIRPF)
- 7%: anticipos a cuenta derivados de la **cesión de la explotación de los derechos de autor** que se devenguen a lo largo de varios años

Retenciones

Modificaciones reglamentarias
RD 1039/2022, de 27 diciembre

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	17.270	18.617
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	16.696	17.894	19.241
3. ^a Otras situaciones	15.000	15.599	16.272

Quando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución no superior a 35.200 euros anuales (antes: 22.000), la cuota de retención tendrá como **límite máximo** el resultado de aplicar el porcentaje del **43 por ciento** a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 del Reglamento del IRPF (art. 85.3 RIRPF)

Se incrementa la reducción por obtención de rendimientos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros (antes, 16.825 euros)

Límite inferior de la obligación de declarar: se eleva de 14.000 a 15.000 € (2 o más pagadores, pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, no retención o tipo fijo de retención)

Límites de reducción de la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y límite financiero: se modifican los coeficientes aplicables a la contribución empresarial para el límite incrementado (8.500 €)

bonetp@uv.es



VNIVERSITAT
DE VALÈNCIA