



ADD

**ETL**  
GLOBAL  
Tax · Legal

# NEWSLETTER FISCAL MAYO 2024





## EDITORIAL

En esta Newsletter de novedades fiscales correspondiente al mes de mayo de 2024 incluimos los siguientes artículos:

- i.** Análisis de la calificación de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real
- ii.** Novedades legislativas, jurisprudenciales y doctrinales
- iii.** Novedades en la Renta 2023
- iv.** Impuesto sobre el Patrimonio 2023
- v.** AEAT: "Aviso de seguridad para la campaña de renta 2023"
- vi.** Calendario fiscal: mayo 2024
- vii.** Calendario fiscal: junio 2024

El Impuesto sobre el Patrimonio determina la calificación de sujeto pasivo en su doble escenario de obligación personal y obligación real. En el primer artículo se analiza la condición de sujeto pasivo por obligación real.

Nuestro segundo apartado versa sobre las novedades legislativas, jurisprudenciales y doctrinales publicadas recientemente.

Atendiendo al inicio de la campaña de renta y patrimonio, en los apartados tercero y cuarto se realiza un análisis de, en primer lugar, las novedades en la Renta 2023 y, en segundo lugar, una breve explicación del marco conceptual del Impuesto sobre el Patrimonio.

Asimismo, les informamos acerca de un aviso publicado por la Agencia Tributaria, a efectos de evitar engaños (phishing o smishing) que puedan ser cometidos por ciberdelincuentes.

Esperamos que todas estas informaciones sean de su interés.

Gracias.

Un saludo.



## **ANÁLISIS DE LA CALIFICACIÓN DE SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO POR OBLIGACIÓN REAL**

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, "IP"), son sujetos pasivos del impuesto por obligación real:

1. Las personas físicas que no tengan su residencia habitual en España y sean titulares de bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Deberá tenerse en cuenta la modificación del artículo 5.Uno.b) de la Ley de IP en vigor a partir de 29/12/2022:

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

En relación con esta modificación, la Dirección General de Tributos (en adelante, "DGT") en su Consulta Vinculante 0107-23 de 01/02/2023 ha considerado que *"dado que el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, es titular de valores representativos de la participación en fondos propios de la sociedad alemana, en el caso de que el bien inmueble situado en Ibiza constituya al menos el 50 por ciento del activo de la sociedad, tanto el consultante como el resto de socios colectivos deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, como sujetos pasivos por obligación real."*

*De acuerdo con lo previsto en el Convenio para evitar la doble imposición con Alemania y en la LIP, la base imponible se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, siendo deducibles aquellas deudas que estuvieran reflejadas en el balance de la sociedad."*

Según dispone la Disposición adicional cuarta de la LIP, desde el 11/07/2021 todos los contribuyentes no residentes (y no solo los que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo) tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por



los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Sobre la Comunidad Autónoma donde se considera que está situado un Fondo de Inversión que tiene un residente en México a través de una entidad de crédito española. La entidad gestora del fondo tiene su residencia en Luxemburgo, la entidad intermediadora/depositaria es una entidad con domicilio fiscal en Madrid y la sucursal bancaria del consultante está situada en la provincia de Barcelona, la DGT en su Consulta Vinculante 2551-23 de 25/09/2023 considera que le será de aplicación *"la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique la oficina de la entidad financiera en la que el consultante tuviera abierta la cuenta de valores en la que figuren depositadas las participaciones del fondo de inversión."*

2. Las personas físicas que hayan adquirido su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivos de trabajo y que, al amparo de lo previsto en el artículo 93 de la Ley de IRPF, hayan optado por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco

En estos supuestos, el contribuyente tendrá derecho a la aplicación de la normativa del IP propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia.

En ambos supuestos, la aplicación de la normativa autonómica constituye un derecho y, por ello, una opción, que podrán ejercitar o no, si bien, en caso de ejercitarla, deberán aplicar toda la normativa propia del Impuesto aprobada por dicha Comunidad Autónoma, esto es, en particular, el tipo de gravamen, el mínimo exento, y las deducciones y bonificaciones.

Antes de ejercer la opción deberá tenerse en cuenta que algunas CCAA establecen especialidades en relación con la aplicación del mínimo exento, deducciones y bonificaciones que son de aplicación únicamente a los contribuyentes por obligación personal.

La opción por aplicar la normativa estatal permitirá en 2023 la aplicación del mínimo exento de 700.000 €, en cambio Catalunya ha fijado el mínimo exento en 500.000 €.

De residir en Madrid, los impatriados que tributen por obligación real, podrían aplicar la bonificación del 100% del IP, ya que su normativa no distingue entre obligados por obligación personal o por obligación real.



Para optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del IP, estos contribuyentes deberán consignar una X en la casilla [12] o casilla [3], según corresponda, de la declaración.

### Impuesto sobre el Patrimonio. Declaración

 Agencia Tributaria Teléfono: 91 554 87 70 / 901 33 55 33 <a href="https://sede.agenciatributaria.gob.es">https://sede.agenciatributaria.gob.es</a>	<b>Impuesto sobre el Patrimonio</b>		Página 1
	<b>Declaración</b>	<b>Ejercicio 2023</b>	Modelo <b>D-714</b>

(...)

Modalidades especiales de tributación	
<b>Atención:</b> no deberán cumplimentar este apartado los sujetos pasivos residentes en territorio español sometidos al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal ni tampoco los representantes o funcionarios del Estado español en el extranjero a que se refiere el artículo 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	
Si en 2023 ha tenido su residencia habitual fuera del territorio español y tributa por obligación real, consigne una "X" en esta casilla.....	1 <input type="checkbox"/>
Si en 2023 o en un ejercicio anterior dejó de ser residente en territorio español, pero sigue tributando por obligación personal en España en virtud de la opción prevista en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, consigne una "X" en esta casilla .....	2 <input type="checkbox"/>
Si ha consignado alguna de las modalidades especiales de tributación señaladas en las casillas 1 ó 2, y desea optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio, consigne la Clave de la Comunidad Autónoma del territorio español donde radique el mayor valor de los bienes o derechos de que sea titular y por los que vaya a tributar por este impuesto, bien porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español (en caso de no marcar nada en esta casilla, se aplicará exclusivamente la normativa estatal).....	3 <input type="checkbox"/>
Si en 2023 ha tenido su residencia fiscal en España, pero está sujeto por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio por haber optado por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, consigne una "X" en esta casilla.....	4 <input type="checkbox"/>
Si ha consignado la modalidad especial de tributación señalada en la casilla 4, consigne una "X" en esta casilla, si desea optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio (en caso de no marcar nada en esta casilla, se aplicará exclusivamente la normativa estatal).....	12 <input type="checkbox"/>

Con carácter general, los contribuyentes, ya lo sean por obligación personal o por obligación real, solo están obligados a presentar la declaración por el IP correspondiente a 2023 si su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

En el caso de obligación real, para determinar la base imponible, la LIP establece que serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español.

Tanto para la determinación de la base imponible del IP, como en su caso la base imponible del Impuesto sobre Grandes Fortunas deberá tenerse en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo 418/2023 de 13/02/2023 que ha establecido como criterio jurisprudencial "que la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo,



*no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por obligación real.”*

Sobre la refinanciación de un préstamo destinado inicialmente a la adquisición de un inmueble por un no residente, se ha pronunciado recientemente la DGT en su CV 0010-24 de 13/02/2023, en la que considera *“que la deuda contraída por el consultante resulta deducible por su destino, esto es, en la medida en que se destine a la adquisición de un bien inmueble situado en España y ello resulte acreditado por cualquier medio válido en derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.Uno de la LIP, con independencia del tipo de préstamo otorgado por la entidad financiera. A este respecto, cabe señalar que si el primer préstamo fue deducible por su destino, también lo será el nuevo, por el mismo motivo, pues en definitiva también se habría dedicado a financiar la adquisición del inmueble en España.”*



## **NOVEDADES LEGISLATIVAS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES**

### **Real Decreto 436/2024, de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria**

Mediante este real decreto, se califica como ayuda regional de funcionamiento el diferencial de la deducción por producciones cinematográficas o audiovisuales, aplicable en Canarias, con respecto a la deducción regulada en el régimen general del IS, y no como ayuda sectorial.

El artículo 36 de la Ley de IS regula, con carácter general, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Por su parte, la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece que dicha deducción podrá ser superior en el caso de producciones realizadas en Canarias.

Ello tiene como consecuencia que las producciones cinematográficas desarrolladas en la Comunidad Autónoma de Canarias disfrutan de una doble deducción: por un lado, la deducción para este tipo de actividades prevista en la normativa general del IS, que coincide con la aplicable en el resto del territorio español y, por otro, una deducción adicional por el hecho de ser desarrolladas en Canarias. Ambas deducciones están caracterizadas como ayudas sectoriales.

En el marco de la normativa sobre ayudas de estado de la Unión Europea, la deducción adicional por inversiones en producciones cinematográficas u obras audiovisuales realizadas en Canarias fue calificada como ayuda sectorial desde el año 2015.

No obstante, por sus propias características, transcurrido el tiempo desde su caracterización inicial, y tras los últimos cambios normativos en el IS, el presente real decreto modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, para recharacterizar el diferencial de deducción canario como ayuda regional de funcionamiento, permitiendo así que siga cumpliendo con su objetivo de compensación de los gastos adicionales incurridos en la producción cultural de obras cinematográficas o audiovisuales en Canarias.

Para tales ayudas el Reglamento UE no establece un límite cuantitativo por régimen de ayudas sino por empresa beneficiaria.



Por otro lado, la nueva configuración se aplica a las deducciones correspondientes a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022, para salvaguardar la legítima confianza de los contribuyentes.

**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17/04/2024, número 650/2024, en materia de cómputo del plazo de prescripción de cuatro años**

Se suscita cómo debe computarse el plazo de prescripción de cuatro años, que el artículo 66 de la Ley General Tributaria establece con relación al derecho a liquidar la deuda tributaria.

En particular, el auto de Admisión plantea si es de aplicación la previsión contenida en el artículo 30.5 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común, en cuya virtud, cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

El Tribunal Supremo señala que el plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12/04/2024, número 616/2024, en cuanto a la pérdida patrimonial derivada de una transmisión de bien inmueble a título lucrativo**

Es objeto del presente recurso de casación la consideración como pérdida patrimonial de la diferencia de valor de adquisición y transmisión de varios inmuebles donados por el recurrente y su esposa a sus hijos, computando la Administración la ganancia patrimonial generada por la donación de cuatro inmuebles, mientras que niega la consideración de pérdida patrimonial respecto a esa misma donación, pero referida a los otros cuatro inmuebles.

Todo ello en base a lo dispuesto por el artículo 33.5.c) de la Ley de IRPF, en virtud del cual no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.

El TSJ de Valencia, en su sentencia del 28/09/2022, estimó que el contribuyente podía aplicarse dichas pérdidas.

El Tribunal Supremo, en respuesta a la cuestión de casación estima que, en interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley de IRPF, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones



lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22/03/2024, número 518/2024, en materia de registro de un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo**

Una entidad contabilizó y dedujo como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, cinco facturas que correspondían al ejercicio 2009 (ejercicio prescrito).

En base al artículo 11.3 de la Ley de IS, los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal se imputarán en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

La Administración considera que en este supuesto no es posible la deducibilidad de un gasto registrado en un ejercicio posterior al de su devengo, en tanto que el ejercicio de devengo (2009) está prescrito, por lo que, según su criterio, se genera una menor tributación.

La entidad recurrente alega que, de mantenerse la tesis de la Administración, no se corrige una inexistente "menor tributación", sino que se produce justo lo contrario, una "sobreimposición", al no considerarse el gasto fiscalmente deducible ni en 2009 ni en 2016.

A tenor del criterio del Tribunal Supremo, la prescripción opera en el derecho de la Administración a liquidar o en el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios que no concurren en la presente controversia. Así, no cabe predicar una eventual prescripción de la deducción de un gasto en un supuesto como el presente en que el contribuyente pretende aplicárselo en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es el propio artículo 11.3 de la Ley de IS el que permite la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto.

En conclusión, el Tribunal Supremo establece como criterio jurisprudencial que es deducible un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto esté prescrito.



**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21/03/2024, número 516/2024, en la determinación del sujeto pasivo del IBI cuando no coincide el titular catastral y el que consta en el Registro de la Propiedad**

En la presente controversia, se solicita al Tribunal Supremo:

- a) Determinar quién es el sujeto pasivo del IBI en caso de discrepancias sobre la titularidad del bien, entre los datos del padrón catastral y los obrantes en el Registro de la Propiedad;
- b) Precisar si, a los efectos de determinación del sujeto pasivo del impuesto, prevalece la titularidad registral a la catastral y, en caso de que así sea, si ha de tenerse en cuenta la fecha del documento en que se produce la incorporación al Catastro; y
- c) Determinar si la acreditación de esta discrepancia comporta la anulación automática de la liquidación del impuesto girada al titular catastral o si debe instarse antes la modificación del catastro para que se practique liquidación definitiva al sujeto pasivo.

De conformidad con el artículo 93.1 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede declarar lo siguiente:

El sujeto pasivo del IBI es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto.

En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

**Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 26/12/2023, número de recurso 132/2019, en cuanto al cálculo de la prorrata de IVA en un supuesto de venta de participaciones por parte de una entidad holding**

El escenario consiste en una entidad holding que realiza dos tipos de actividades: (i) la prestación de servicios de apoyo a la gestión a sociedades integrantes de su grupo, (ii) y una actividad de carácter financiero mediante la concesión de préstamos y resultados derivados de la transmisión de participaciones.

Una vez constatada la existencia de dos actividades, sujeta y no exenta la primera y sujeta y exenta la segunda, resta por determinar si debe incluirse en el denominador de la prorrata la venta de participaciones que efectuó la entidad holding.



La exclusión de determinadas operaciones del cálculo de la prorrata está prevista en el artículo 104.Tres.4º de la Ley de IVA, a los efectos de dejar al margen del régimen de cálculo de la prorrata ciertos aspectos que no reflejan la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El Tribunal concluye que, en el supuesto en cuestión, nos encontramos ante una sola operación de venta y obtención de plusvalías, e ingreso extraordinario único y no repetido, por parte de la tenedora de las participaciones. Todo apunta a que se trató de una venta de participaciones que no era práctica una habitual en la actividad de la empresa, ni se llevaba cabo de manera reiterada, de hecho, fue una venta aislada y puntual.

En consecuencia, la venta y los gastos que supuso esta operación no habitual no pueden incluirse en el porcentaje para el cálculo de la prorrata.

A continuación, se transcribe el precepto que es objeto de análisis en la presente sentencia:

Artículo 104.Tres.4º Ley de IVA:

*"Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:*

*(...)*

*4º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo. (...)"*

### **Resolución del TEAC de fecha 22/04/2024, número 6452-2022, en materia de régimen FEAC y aplicación de la exención de dividendos prevista en el artículo 21 LIS**

Los antecedentes de hecho de la presente controversia se resumen en la realización, en el ejercicio 2017, por parte de una persona física, de una aportación no dineraria de acciones de una sociedad operativa a favor de una sociedad holding familiar constituida un año antes de que se realizase.

Dicha operación se acogió al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (en adelante, "FEAC"), siendo los motivos que justificaron la operación, los siguientes:

- Separación del patrimonio personal propio de la consultante de la gestión de sociedades operativas, limitando posibles responsabilidades patrimoniales, en la medida en que la sociedad holding asumirá la gestión de las sociedades



participadas, con los medios humanos y materiales propios necesarios para la óptima gestión de las sociedades participadas.

- Simplificar la estructura empresarial de la consultante, de manera que la visión de su patrimonio sea más clara y sencilla al ostentar el 100% del capital de una sociedad holding que gestionará las participaciones más significativas que la consultante posee en otras sociedades de actividades de diversa naturaleza.
- Centralizar en una única sociedad la toma de decisiones en la gestión de participaciones, al objeto de racionalizar la estructura del patrimonio empresarial, simplificando su gestión y ganando eficiencia y capacidad de organización.
- Centralizar en una única sociedad las inversiones empresariales de la consultante, actuando dicha sociedad como vehículo para acometer nuevas inversiones de la consultante.
- Canalizar en dicha sociedad los beneficios repartidos por las sociedades beneficiarias para destinarlas a financiar nuevas inversiones.
- Centralizar la tesorería.
- Potenciar la capacidad financiera de la sociedad holding.
- Facilitar la implementación de protocolos familiares de una forma sencilla y eficaz de cara a la sucesión hereditaria.

A juicio de la Administración, la sociedad holding interpuesta no contaba con actividad económica real al margen de la derivada de la posesión y gestión de la cartera de participaciones sociales, articulándose como una mera entidad de tenencia de valores mobiliarios, sin contar con apenas medios personales para prestar servicios de apoyo a la gestión, de lo que se colige que la gestión ordinaria de la entidad operativa, y del grupo empresarial encabezado por la entidad holding, no había experimentado variación o mejora sustancial alguna. De este modo, la Inspección concluyó que la creación e interposición de la sociedad holding entre la persona física y la sociedad operativa no supuso ningún cambio operativo ni condujo a ningún tipo de reorganización, de segmentación o diferenciación de áreas de negocio o reestructuración de la actividad.

El órgano inspector afirma que la operación de reestructuración sirvió como instrumento para que, en la posición de socio de la sociedad operativa, pasase a colocarse, en lugar de una persona física, una sociedad unipersonal, pudiendo proceder a la distribución de dividendos a su favor si asumir coste fiscal, al ser de aplicación a dicha entidad holding interpuesta la exención por doble imposición del artículo 21 de la Ley de IS.



Todo ello condujo a presumir que las operaciones se llevaron a cabo con un objetivo principal de fraude o evasión fiscal al no concurrir “motivos económicos válidos” a los efectos de poder aplicar el régimen FEAC.

La exclusión del régimen FEAC conllevó la regularización de la ganancia patrimonial derivada de la alteración del patrimonio en sede de la persona física aportante.

Pues bien, a juicio del TEAC, la argumentación desplegada por la Inspección no solo desvirtúa los motivos económicos esgrimidos por la recurrente como explicativos de la operación, sino que, además, logra identificar una clara ventaja fiscal consecuencia de la operación que no existiría si esta no se hubiese llevado a cabo: la tributación del reparto de los dividendos de la sociedad operativa. Resulta de aplicación, por tanto, la cláusula antifraude recogida en el artículo 89.2 de la LIS.

Dicho precepto establece que *“las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”*. Por tanto, es preciso determinar cuál es el alcance de la regularización que se debe llevar a cabo en el caso en cuestión.

En este sentido, debemos señalar que la Inspección, tras entender que la operación referida -la aportación no dineraria realizada por la persona física reclamante- debía quedar excluida del régimen FEAC, practicó la regularización, por el IRPF de aquella, calculando la ganancia patrimonial que se imputó en 2017, que se generaría por la aportación no dineraria aplicando las reglas generales de la Ley de IRPF.

A tenor del criterio del TEAC, se deberá modular el importe de la corrección a realizar en el marco de la regularización, de modo que aquella no sea ni mayor ni menor que la ventaja abusivamente lograda, que es la que se debe eliminar exclusivamente, lo que, entre otras cuestiones, obligará a determinar con precisión el ejercicio en el que se ubican temporalmente estos ajustes a realizar, que pueden ser el mismo en el que se realizó la operación o cualquier otro de los siguientes en los que se pueda identificar que se ha materializado aquella ventaja fiscal prohibida.

En este punto, el TEAC reitera que la finalidad principal de la operación de reestructuración es evitar que los beneficios que la sociedad operativa ya había acumulado, durante varios ejercicios, cuando sus acciones pertenecían a la persona física, tributasen en su IRPF al ser percibidos por ésta, en este caso vía dividendos, lo que se trata de lograr a través de la interposición de una sociedad holding que, cuando esos beneficios se repartan, puede aprovechar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS.

Dicho de otro modo, se pretendió, y ahí estriba el abuso perseguido, extender el paraguas de la sociedad holding a beneficios obtenidos por la sociedad operativa



antes de que las acciones de esta perteneciesen a esa holding. No se cuestiona, obviamente, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, pero sí para amparar beneficios generados antes de implementarla.

Una vez identificado el abuso, el TEAC debe encontrar el modo de corregirlo aplicando el mandato del artículo 89.2 de la LIS. Así, el Tribunal recuerda lo sucedido, cual es que la persona física aportó a su holding las acciones de su sociedad operativa cuando esta acumulaba una muy importante cifra de beneficios, de ejercicios anteriores, sin repartir. Y, con posterioridad a la aportación, esa sociedad operativa comenzó a repartir esos beneficios acumulados (dividendos entregados a la holding, que era ya la poseedora de los títulos a los que correspondían), si bien no se repartieron todos esos beneficios acumulados, sino solo una parte.

Por lo tanto, el fraude o la evasión fiscal, aunque pueda considerarse ya preparado *ab initio*, tan solo se produjo o materializó efectivamente de un modo parcial; si bien es cierto que se podría ir completando su consumación a medida que la operativa siguiese repartiendo esos beneficios, los acumulados antes de la operación y no distribuidos al tiempo de realizarla, a la sociedad holding interpuesta por la persona física.

De ello, el TEAC infiere una conclusión clara: i) se debe modular el importe total de las correcciones o ajustes a efectuar, de manera que estos no sean mayores ni menores que la ventaja abusivamente lograda de modo efectivo que se haya identificado. Y, ii) es relevante determinar en qué ejercicio fiscal procede imputar las correcciones o ajustes que se deban realizar.

- i. En cuanto al importe del abuso a corregir, el Tribunal precisa que, en el presente escenario, gravar, en el ejercicio en el que se produjo la aportación no dineraria, la totalidad de los beneficios que el socio de la operativa tenía pendientes de recibir de ésta va más allá de lo que puede considerarse como la corrección de la ventaja abusiva lograda; así se le estaría gravando por beneficios de la operativa de los que aún no ha dispuesto, por plusvalías tácitas no realizadas. En otras palabras, se estaría gravando un fraude no consumado, solamente preparado o planificado. Esa consumación podría no llegar a producirse si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa, y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes.
- ii. En cuanto al ejercicio en el que ubicar la corrección o ajuste a realizar, si la única rectificación del posible del abuso se produce en el ejercicio en el que se realizó la operación, en este caso, la aportación no dineraria, podrían quedar sin corregir todos los movimientos a través de los que el reclamante consiguiese, en ejercicios



posteriores, la disponibilidad de los beneficios de la operativa que le correspondían en el momento de realizar la operación (por ejemplo, posteriores distribuciones de dividendos de la operativa a la holding, venta de las acciones de la operativa por la holding o cualquier otra operación a través de la que se realizara la plusvalía tácita inicialmente diferida).

El TEAC afirma que se debe imputar el ajuste a realizar, esto es, la corrección de sus efectos abusivos, a medida que estos se van produciendo, lo que, en el presente escenario, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación de sus acciones a la entidad holding.

Así, se fija una secuencia para la tributación a exigir al sujeto pasivo, en este caso, la persona física, en su IRPF, que exige prescindir de la apariencia formal resultante de las decisiones y operaciones tomadas por aquella (especialmente, se prescinde de la titularidad de las acciones y, con ello, de quien percibe formalmente los dividendos).

En conclusión, las correcciones del abuso de practicarán a medida que el socio, persona física, vaya logrando, de forma indirecta a través de la holding, la disposición de los beneficios de la entidad operativa (esto es, los acumulados en esta durante el tiempo de tenencia de sus títulos por la persona física hasta el momento en que se aportaron a la holding).

Por tanto, el Tribunal determina lo siguiente:

- Confirma que la operación de reestructuración tuvo como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.
- Dicha declaración sirve de base para corregir la consumación del abuso normativo producida en cualquier ejercicio posterior a 2017, por la realización de las plusvalías tácitas que, por sus beneficios acumulados, incorporaban las acciones de la sociedad operativa que fueron aportadas a la holding, por cualquier medio por el que haya obtenido la disponibilidad de dichos beneficios.
- Anula la liquidación practicada por el IRPF del ejercicio 2017, ya que en dicho ejercicio no se produjeron los efectos del abuso que se corrigió, por lo que en ese ejercicio no fue procedente realizar ningún ajuste en aplicación del artículo 89.2 de la LIS.



### **Resolución del TEAC de fecha 22/04/2024, número 765-2023, en materia de deducción por inversión en vivienda habitual**

El TEAC acuerda unificar el criterio que va a alcanzar a la posible aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en los años o períodos posteriores al 2012 por parte de contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 01/01/2013 y que no hubieran practicado ni consignado tal deducción en ninguno de los años o períodos anteriores al 2013 desde que la adquirieron.

Siendo el criterio que se fija el siguiente:

**Primero.** Que podrán aplicarla, aquéllos que no hubieran practicado ni consignado la deducción antes de 2013 porque no hubieran presentado declaración por no resultar obligado a ello por razón de las rentas obtenidas.

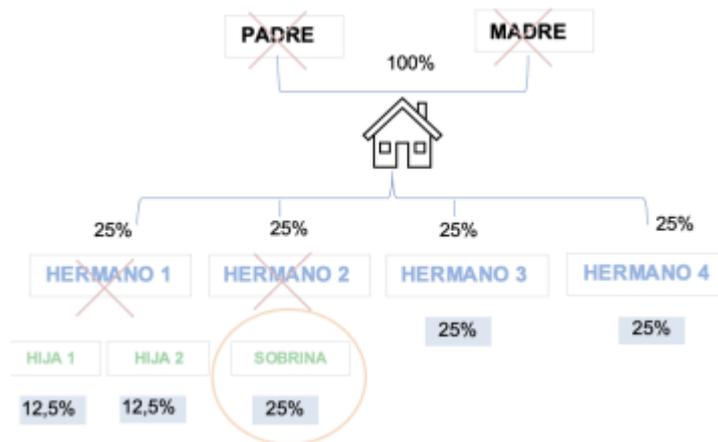
**Segundo.** Que podrán aplicarla, aquéllos que no hubieran practicado ni consignado la deducción antes de 2013 porque estando obligados a presentar declaración por razón de las rentas y habiéndola presentado, no hubieran tenido en ninguno de tales períodos cuota íntegra para poder aplicarla.

**Tercero.** Que no podrán aplicarla, aquéllos que estando obligado a presentar declaración por razón de las rentas y habiéndola presentado, no hubieran practicado la deducción antes de 2013 a pesar de haber tenido en alguno de tales períodos cuotas íntegras a las que poder aplicarla.

**Cuarto.** Que cuando la falta de cuotas que impidió la práctica de la deducción antes de 2013 obedezca a un error, habrá que estar las circunstancias del caso, en los términos antes expuestos.

### **Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, número V0123/2024, de 15/02/2024, en sede de tributación en el IIVTNU en una disolución de un condominio sobre un bien inmueble**

El consultante, junto con sus tres hermanos, adquirieron la propiedad de un bien inmueble por herencia de su madre y de su padre, al 25% cada uno de ellos. Tras el fallecimiento de dos de sus hermanos, cada cuarta parte correspondiente de la propiedad del inmueble fue heredada por dos hijas de uno de los fallecidos y por una sobrina del consultante, respectivamente. Ahora pretenden disolver el condominio existente sobre el bien inmueble, adjudicando la totalidad de la propiedad del inmueble a la sobrina del consultante, compensando en metálico al resto de comuneros por su porcentaje de participación.



Se pregunta por la tributación por el IIVTNU.

A criterio de la DGT: La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que este no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso.

- a) No se origina exceso de adjudicación: En el caso de que la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial, por lo que no se devengará el IIVTNU.
- b) Sí se origina exceso de adjudicación: A diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.



- Así, en caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el adquirente.
- Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico, se trata de una transmisión de la propiedad a título oneroso, que tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el transmitente.

EXCEPCIÓN: Existe una excepción a lo señalado anteriormente, en el supuesto en el que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico.

Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa y no determinará la sujeción al IIVTNU. La aplicación de la excepción exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
- La adjudicación a “uno” de los comuneros.
- La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Por tanto, en este caso, se está ante una disolución de comunidad de bienes formada por un único bien que se adjudica a una de las comuneras que compensa económicamente al resto de los comuneros, siendo el exceso de adjudicación inevitable, por lo que no se producirá el hecho imponible del IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado a una sobrina del consultante y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en que los hermanos adquirieron en su día la propiedad del inmueble por herencia y no la



fecha en la que se adjudica a la sobrina del consultante el 100% del pleno dominio sobre el inmueble por disolución del condominio entre los comuneros.

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, número V0010/2024, de 13/02/2024, en cuanto a la deducibilidad en el IRNR de un préstamo procedente de una entidad financiera inglesa para la adquisición de un inmueble en Mallorca**

El consultante, no residente fiscal en España, adquirió un inmueble sito en Mallorca financiando la operación con un préstamo personal procedente de una entidad bancaria española. Actualmente el consultante se plantea refinanciar dicho préstamo con un préstamo personal procedente de una entidad bancaria inglesa ya que le ofrecen condiciones más favorables.

Si el importe de la deuda derivada del nuevo préstamo personal que se pretende suscribir para refinanciar y cancelar el anterior préstamo personal sería deducible a los efectos de determinar la base imponible del IP.

En el presente caso el consultante no es residente fiscal en España por lo que, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Uno. b) de la LIP, será sujeto pasivo del IP por obligación real al ser titular de un bien inmueble situado en territorio español.

Para determinar la base imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 9.Cuatro de la LIP, en los supuestos de obligación real sólo serán deducibles *"las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes"*.

Por lo tanto, la deuda contraída por el consultante resulta deducible por su destino, esto es, en la medida en que se destine a la adquisición de un bien inmueble situado en España y ello resulte acreditado por cualquier medio válido en derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.Uno de la LIP, con independencia del tipo de préstamo otorgado por la entidad financiera. A este respecto, cabe señalar que si el primer préstamo fue deducible por su destino, también lo será el nuevo, por el mismo motivo, pues en definitiva también se habría dedicado a financiar la adquisición del inmueble en España.



## **Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, número V0003/2024, de 30/01/2024, en cuanto a la calificación en IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales**

Se pregunta si la aportación de determinados bienes de carácter privativo, a título gratuito, a la sociedad de gananciales implica la existencia de una alteración patrimonial en sede del cónyuge aportante, susceptible de tributar en el IRPF.

La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del Impuesto y por aplicación del artículo 11.3 de la Ley del IRPF, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, que dispone:

*"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".*

La ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición, determinados en la forma prevista en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas o lucrativas, respectivamente.

Al respecto, el artículo 35 de la LIRPF establece lo siguiente:

*"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.*
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.*

*2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."*



Por su parte el artículo 36, aplicable a las transmisiones a título gratuito, establece:

*"Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado. (...)."*

Si bien, en caso de obtenerse una pérdida patrimonial, no procederá computar la misma, en aplicación del artículo 33.5.c) de la LIRPF, que establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales "c) *Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.*"

El importe de la ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

El criterio expuesto es el establecido por el TEAC, que en la Resolución de 24 de enero de 2024 dictada en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley General Tributaria, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

*"La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente".*



## **NOVEDADES EN LA RENTA 2023**

### Exenciones

Se introduce una nueva exención derivada de la política de la Política Agraria Común para las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

También estarán exentas las ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los incendios que se relacionan en el Anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros, de 23 de agosto de 2022, por el que se declara «zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil».

### Retribuciones del trabajo en especie

Se mejora la exención de las entregas gratuitas o a precio inferior al de mercado de acciones o participaciones en empresas emergentes.

Aunque la exención de esta retribución en especie, con carácter general, se seguirá regulando igual que ahora, en lugar de que el importe exento sea de 12.000€, será de 50.000€ cuando se trate de acciones de empresas emergentes, relajando el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, de tal forma que bastará con que la entrega se realice dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuya a la participación de los trabajadores en esta última.

En cuanto al importe que supere el límite anterior y, por tanto, no goce de exención, se imputará cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: que el capital de la entidad pase a negociarse en Bolsa de valores o similar; que la acción o participación salga del patrimonio del contribuyente; o, en todo caso, si transcurren 10 años sin que se produzcan las circunstancias anteriores.

En cuanto a la valoración de las acciones entregadas a los trabajadores de empresas emergentes, se cuantificarán por el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales. De no haberse producido la referida ampliación, se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones en el momento de la entrega al trabajador.

### Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

Se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y de los umbrales de renta. En concreto, los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5€ (antes 16.825€) siempre que no tengan rentas, excluidas las



exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- 6.498€ (antes 5.565€) si los rendimientos netos del trabajo son iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 13.115€).
- 6.498€ (antes 5.5656€) menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,5) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5€ si los rendimientos netos del trabajo están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€.

Rendimiento neto trabajo (rnt)	Reducción
Menos de 14.047,5€	6.498€
Entre 14.047,5€ y 19.747,5€	6.498-[(1,14 x (rnt - 14.047,5))]
Más de 19.747,5€	0,00€

#### Rendimientos del trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica

Se clarifica la calificación fiscal de la retribución obtenida por la gestión exitosa de entidades de capital-riesgo *-carried interest-*, al tiempo que se establece un tratamiento fiscal específico para tales retribuciones, al objeto de impulsar el emprendimiento, la innovación y la actividad económica.

En concreto, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo los derivados de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de determinadas entidades -de sus entidades gestoras o de las entidades de su grupo-. Se trata de entidades como Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado incluidos en alguna de las siguientes categorías: entidades reguladas en la ley 22/2014, Fondos de capital-riesgo europeos, Fondos de emprendimiento social, Fondos de inversión a largo plazo europeos u otros organismos análogos a los anteriores.

Esos rendimientos del trabajo se integran sólo en un 50 por 100 en la base imponible del contribuyente, sin que se aplique ninguna exención o reducción, cuando se cumplan determinados requisitos.

#### Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada

El porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7 por 100 (antes 5 por 100). Recordamos que la deducción no puede exceder de los 2.000€, y este límite absoluto permanece inalterado.



### Reducción por obtención de rendimientos en estimación directa simplificada

Se eleva la reducción aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes. En concreto, cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5€ (antes 14.450€), siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500€:

- 6.498€ si los rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 11.250).
- 6.498€ menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,15625) la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5€ (antes 11.250€) si los rendimientos netos de actividades económicas están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€ (antes 11.250 y 14.450€, respectivamente).

Rendimiento neto act. económica (rmae)	Reducción
Menos de 14.047,5€	6.498€
Entre 14.047,5€ y 19.747,5€	$6.498 - [(1,14 \times (rmae - 14.047,5))]$
Más de 19.747,5€	0,00€

### Método de estimación objetiva

Se mantienen para el ejercicio 2023 la cuantía de los signos, índices o módulos, así como las instrucciones de aplicación. En concreto, las magnitudes de 150.000 y 75.000€ quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente. Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000€ queda fijada en 250.000€.

Se aumenta la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos del 5 al 10 por 100 (15 por 100 en 2022).

Para las actividades agrícolas y ganaderas el rendimiento neto previo podrá minorarse en el 35 por 100 del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en el 15 por 100 del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos, necesarios para el desarrollo de dichas actividades, durante los ejercicios 2022 y 2023.

Se convierten en estructurales las modificaciones que, para 2021, se establecieron para los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica. Estas modificaciones también se van a aplicar en el período impositivo 2022.

Para el ejercicio 2023 se revisa el tratamiento tributario de las ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común, de manera que su tributación en



proporción a los ingresos de sus cultivos o explotaciones se condiciona a la obtención de un mínimo de ingresos en la actividad distintos del de la propia ayuda directa.

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la Isla de La Palma podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2022 y 2023 correspondiente a tales actividades en un 20 por 100. Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado correspondientes al cuarto trimestre de 2022 y a los pagos fraccionados de 2023.

#### Imputación de rentas inmobiliarias

El porcentaje de imputación del 1,1 por 100 que se aplica a los inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotación agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas, ni alquileres, ni se trate de la vivienda habitual, resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012 (antes era cuando hubieran sido revisados y entrado en vigor en los diez periodos impositivos anteriores).

De esta forma los inmuebles con revisiones que hayan entrado en vigor en 2012, todavía no pasarán a imputar rentas al 2 por 100.

#### Aportaciones a sistemas de previsión social

Para la reducción de la base imponible del Impuesto se deja el mismo límite que ya teníamos, el menor importe de dos: el 30 por 100 de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio o 1.500€ anuales.

Recordamos que en 2022 eso era lo que establecía la ley pero, además, el último límite se incrementaba en 8.500€ siempre que el incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador aportara lo mismo o menos que la empresa.

En este límite de 8.500€ es donde se introduce algo más de flexibilidad para las aportaciones del trabajador -con rendimientos íntegros del trabajo de hasta 60.000€- al plan de empleo.

En concreto, el trabajador podrá aportar más que la empresa en función de unos coeficientes que dependen del importe anual de la contribución empresarial:



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

Cuando los ingresos íntegros del trabajo superen los 60.000€, las aportaciones del trabajador al plan de empleo no podrán superar las contribuciones del empresario.

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

Los contribuyentes que realicen actividades económicas podrán aplicar una deducción sobre las contribuciones a los sistemas de previsión social empresarial en los términos establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, podrán deducir un 10 por 100 de las aportaciones siempre y cuando el trabajador tenga una renta bruta de hasta 27.000€, si esta renta fuera superior se prorratea la deducción.

#### Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social

Se prevé que la imputación del exceso de aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, a reducir en los 5 ejercicios siguientes, se realizará respetando el límite máximo que establece la ley del impuesto -30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas o 1.500€-, teniendo en cuenta que, a estos efectos, el límite de 1.500€ operará por su importe total incrementado -hasta otros 8.500€-, con independencia de la procedencia de las aportaciones, sin incluir el límite adicional aplicable a las primas de seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Una vez aplicadas las reducciones de años anteriores, la reducción de las aportaciones realizadas en el ejercicio deberá respetar el límite máximo conjunto -30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo (RNT) + rendimientos netos de actividades económicas (RNAE) o 1.500€ más y en su caso, el importe incrementado.

#### Tipos de gravamen del ahorro

Se regulan nuevos tipos de gravamen, añadiendo dos tramos a la base liquidable entre 200.000 y 300.000€ con tipo del 27 por 100 (antes 26 por 100) y a partir de 300.000€, que se aplica el tipo del 28 por 100 (antes 26 por 100).



Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	19,00%
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00%
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00%
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27,00%
300.000,00	71.880,00	en adelante	28,00%

Aplican esta misma tarifa del ahorro las personas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, mantienen su condición de contribuyentes del Impuesto durante 5 años. Estos contribuyentes, más los nacionales que tienen su residencia habitual en el extranjero a causa de su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc.

#### Deducción por maternidad

Se amplía el ámbito subjetivo de aplicación de la deducción. Hasta ahora solo aplicaba para mujeres que realizaran una actividad por cuenta propia o ajena y estuvieran dadas de alta en S. Social o mutualidad, y se amplía a los casos siguientes:

- Las mujeres que, en el momento del nacimiento del menor, perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo.
- Las que en ese momento, o en cualquier momento posterior, estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la S. Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados.

#### Deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética de las viviendas

Se amplía un año más el ámbito temporal de aplicación de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas.



Elementos de la deducción	Deducción reducción demanda calefacción y refrigeración	Deducción por mejora de consumo energía primaria no renovable	Deducción por mejora energética de edificios residenciales
<b>Requisito obra</b>	Reducción demanda $\geq$ 7%	Reducción consumo energía no renovable $\geq$ 30% o mejora energética a clase A o B	Reducción consumo energía no renovable $\geq$ 30% o mejora energética a clase A o B
<b>Certificado antes del inicio</b>	Menos de 2 años antes	Menos de 2 años antes	Menos de 2 años antes
<b>Certificado después de obra</b>	Antes de 01/01/24	Antes de 01/01/24	Antes de 01/01/25
<b>Viviendas</b>	Habitual y arrendada para vivienda habitual (alquilada antes 31/12/24). Exclusión de anejos como garaje o trastero. No parte afecta a AEs	Habitual y arrendada para vivienda habitual (alquilada antes 31/12/24). Exclusión de anejos como garaje o trastero. No parte afecta a Aes	Viviendas en edificios predominantemente residenciales, asimilándose los anejos adquiridos con ellas. No parte afecta a Aes. Si chalets
<b>Contribuyente</b>	Propietario	Propietario	Propietario
<b>Base deducción</b>	Cantidades satisfechas desde 6/10/21 a 31/12/23, excluidas subvenciones y pagos en efectivo	Cantidades satisfechas desde 6/10/21 a 31/12/23, excluidas subvenciones y pagos en efectivo	Cantidades satisfechas desde 6/10/21 a 31/12/24, excluidas subvenciones y pagos en efectivo
<b>Base máxima deducción</b>	5.000€/año	7.500€/año	5.000€/año sin que supere en total 15.000€
<b>Porcentaje de deducción</b>	20%	40%	60%
<b>Momento de deducir</b>	Año expedición certificado	Año expedición certificado	Año expedición certificado

### Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

El porcentaje de deducción pasa del 30 al 50 por 100 y la base máxima de la deducción de 60.000 a 100.000€.

A estos efectos, se establecen una serie de condiciones: la adquisición debe de hacerse en la constitución de la entidad o en una ampliación realizada, como máximo y con carácter general, en los 5 años siguientes (hasta ahora 3), si bien se permite en los 7 siguientes en caso de empresas emergentes de biotecnología, energía, industriales y de otros sectores estratégicos que hayan desarrollado tecnología propia; y se exime de la prohibición de tener un porcentaje de participación, como máximo, del 40 por 100 o de los derechos de voto en el caso de socios fundadores de empresas emergentes.



### Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga

Se introduce una deducción del 15 por 100 del valor de adquisición de un vehículo eléctrico, con el límite de 20.000€, cuando la compra del mismo se produzca entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, si bien también se contempla la aplicación de la deducción en caso de entregas a cuenta dentro de dicho plazo y en ciertas condiciones.

También se introduce una deducción del 15 por 100, con una base máxima de 4.000€, del coste satisfecho por la instalación, dentro del mismo período anterior, de sistemas de recargas de baterías para vehículos eléctricos.

### Beneficios fiscales relacionados con el acontecimiento de excepcional interés público "XXXVII Copa América Barcelona"

Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de este acontecimiento aplicarán una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía neta de los rendimientos que perciban de la entidad organizadora o de los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionados con su participación en el mismo.

### Obligación de presentar la declaración

Se eleva el umbral inferior de la obligación para no declarar respecto de los perceptores que tengan rendimientos del trabajo. En concreto, no están obligados a presentar la autoliquidación del Impuesto los contribuyentes que perciban rentas del trabajo de más de un pagador (y en otros supuestos muy concretos, como antes) si la suma de dichos rendimientos no supera los 15.000€ (antes 14.000€).

Están obligados a declarar todos los contribuyentes que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado dados de alta como trabajadores por cuenta propia en el RETA o en el régimen especial de los Trabajadores del Mar. Por lo tanto, se obliga a declarar en todo caso, aunque no superen los umbrales mínimos, a los autónomos societarios que perciben rendimientos del trabajo y a empresarios y profesionales.

### Retenciones y pagos a cuenta

El porcentaje de retención del 15 por 100 sobre los rendimientos de trabajo derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas será del 7 por 100 cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000€ y represente más del 75 por 100 de la suma de los



rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por 100 cuando los rendimientos obtenidos por el perceptor tengan derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y también cuando se trate de rendimientos obtenidos por contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la Isla de La Palma.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, será del 15 por 100, salvo cuando resulte de aplicación el tipo del 7 por 100, en función de los requisitos anteriores.

En el caso de propiedad industrial, prestación de asistencia técnica, etc., el porcentaje sigue siendo el 19 por 100.

Por otro lado, en cuanto a las retenciones de los rendimientos del trabajo, como consecuencia de la elevación a partir de 1 de enero de 2023 de la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, se modifican los límites excluyentes de la obligación de retener, quedando así los nuevos importes:

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

Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, no superior a 35.200€ anuales (antes 22.000€), la cuota de retención tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 por 100 a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda de la tabla anterior.

#### Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados)

Para aplicar este régimen especial ya no será necesario no haber sido residente en España durante los 10 períodos impositivos anteriores al del desplazamiento a nuestro país, sino que se establecerá un plazo de 5 años.

Se amplía el régimen a teletrabajadores de empleadores no residentes, lo que en particular se entenderá cumplido por teletrabajadores por cuenta ajena que tengan un visado por teletrabajo de carácter internacional previsto en la ley 14/2013. Asimismo, se amplía el régimen a administradores de empresas aunque participen en



el capital de las mismas con un porcentaje superior al 25 por 100, salvo que la entidad sea patrimonial, en cuyo caso la participación no podrá superar ese porcentaje. Asimismo, también se puede tener acceso al régimen cuando se vaya a realizar en España una actividad emprendedora (art. 70 de la ley 14/2023) o una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en determinadas condiciones.

También se le da la opción de aplicar este régimen especial al cónyuge y a los hijos menores de 25 años que se desplacen con un contribuyente que aplique el régimen, siempre que se cumplan las condiciones siguientes: se desplacen con el contribuyente que aplica el régimen o en un momento posterior, pero antes de que termine de aplicar el régimen (máximo de 5 años); que adquieran residencia en España; que no hubieran residido en los 5 años anteriores y no tengan EP aquí; y que la suma de las bases liquidables del cónyuge y los hijos que optan al régimen sea menor que la base liquidable del impatriado "principal".



## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO 2023

### Aspectos generales

- Se establece para cada contribuyente una exención de 300.000€ en la vivienda habitual. Para que se aplique la exención se debe de tratar de la vivienda que constituya la residencia habitual durante un plazo mínimo de 3 años. Por lo tanto, no estará exenta una vivienda en construcción ([INFORMA 125834](#)). Por otra parte, si la vivienda es de propiedad ganancial, cada cónyuge de un matrimonio dejará exenta su parte alícuota en 300.000€ ([DGT 0977-01](#)), comprendiendo también las plazas de garaje, con un máximo de 2, adquiridas junto con la vivienda ([INFORMA 125836](#)).
- El mínimo exento se fija en 700.000€ tanto para los contribuyentes residentes como no residentes, salvo en Cataluña, Extremadura y la Comunidad Valenciana (500.000€) y Murcia (3.700.000€). Otras Comunidades incrementan los mínimos para contribuyentes con discapacidad: Andalucía (1.250.000-1.500.000€), Extremadura (600.000-700.000-800.000€) y la Comunidad Valenciana (1.000.000€).
- Están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no saliendo a ingresar, cuando el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000€.
- Están sometidos por obligación real las personas físicas no residentes que sean titulares de bienes radicados o de derechos que puedan ejercitarse en territorio español. Según [DGT V2380-17](#), un residente en EEUU, que deposita acciones de una empresa alemana en una entidad bancaria española, tributa por obligación real. También quedan sujetas por obligación real las personas acogidas en el IRPF al régimen especial de impatriados. Los residentes, sujetos por obligación personal, tributan por todos los bienes o derechos independientemente del lugar en el que estén situados.
- Los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, novedad introducida por la Ley 11/2021 como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, [Recurso nº 62/2017](#) y [DGT V3151-18](#).



- Están exentos los negocios familiares (empresariales o profesionales) y las participaciones en entidades que tengan la calificación de empresas familiares:
  - Exención del patrimonio empresarial o profesional: los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa y constituya la principal fuente de renta del contribuyente (al menos el 50 por 100 de su base imponible del IRPF proceda de los rendimientos netos de la actividad, sin computar a estos efectos las remuneraciones por funciones de dirección en entidades exentas).

Basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha declarado que la existencia de pensión de jubilación es una cuestión ajena a la normativa tributaria, la Dirección General de Tributos señala que, si concurren los requisitos, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de la exención (DGT [V3069-19](#) y [V1081-19](#)). Los titulares de negocios individuales, si cobran una pensión, deberán seguir percibiendo renta de la actividad y ejerciéndola de forma habitual, personal y directa.

- Exención de las participaciones en empresas familiares: lo estarán las participaciones de las que se sea propietario (también usufructuario o nudo propietario) si se cumplen los siguientes requisitos:
  - Porcentaje de participación: el sujeto pasivo debe ser titular del 5 por 100 del capital o, cuando se compute conjuntamente con el resto del grupo familiar (cónyuge y parientes hasta segundo grado), de al menos un 20 por 100.
  - El sujeto pasivo o persona del grupo familiar debe ejercer funciones de dirección efectiva en la entidad y la retribución percibida por ello debe superar el 50 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas (sin contar en dicho cómputo los rendimientos de negocios exentos y los rendimientos obtenidos de entidades cuyas participaciones estén exentas).
    - En el caso de un socio profesional que factura a su sociedad por la prestación de sus servicios profesionales como auditor y asesor fiscal, la contraprestación percibida entra en el cómputo, pues se entiende que el contribuyente no ejerce la actividad de manera directa, sino por cuenta o a través de la sociedad (DGT [V2963-20](#)). En sentido contrario, Resolución del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 2020.
    - El requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece, no está vinculado a que sean satisfechas por la



entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya sea de la propia entidad, ya sea de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella (DGT V0533-17).

- Lo importante para la aplicación de la exención es que el sujeto pasivo, o alguna de las personas que formen parte del grupo de parentesco, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, aunque el cargo de administrador sea gratuito en estatutos (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, nº 1187/2020).
- o La entidad participada no puede tener como principal actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No es aplicable por lo tanto la exención cuando, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad del activo de la entidad está constituido por valores o por otros activos no afectos.
- o A efectos de la exención, si la entidad se dedica al alquiler de inmuebles, habrá que estar al concepto de actividad económica en IRPF –se exige una persona contratada, con contrato laboral y a jornada completa– sin que sea válida la subcontratación (DGT V5120-16). Para que se cumpla el requisito del empleado no basta que esté contratado a jornada completa, si tiene pluriempleo, según criterio administrativo expresado a través de la consulta DGT V3319-20.
- o Importe de la exención: la parte proporcional del valor de las participaciones, correspondiente a activos afectos de las que es titular el sujeto pasivo.
- o Incidencia de la exención en otros impuestos: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la exención del negocio o de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición para disfrutar de la reducción del 95 por 100 sobre el valor de esos bienes; y en el IRPF la exención es condición para que no se grave la ganancia patrimonial que se le pueda generar al donante en una donación que cumpla los requisitos para reducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Bonificación del 75 por 100 de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.
- La tarifa aplicable, salvo que la Comunidad Autónoma haya regulado una propia, es la siguiente:



Base liquidable - Hasta€	Cuota - €	Resto base liquidable - Hasta€	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,5

- En materia de bonificaciones las Comunidades Autónomas han introducido novedades para 2023:
  - Andalucía permite optar al contribuyente entre 2 bonificaciones: la del 100 por 100 -anteriormente en vigor-, o la determinada por la diferencia, si la hubiera, entre la cuota íntegra del impuesto y la cuota íntegra del impuesto de solidaridad a las grandes fortunas.
  - Extremadura introduce una bonificación del 100 por 100.
  - Galicia, que anteriormente establecía una bonificación del 50 por 100, dispone que el importe de dicha bonificación se minorará en el importe a pagar que derive de la aplicación de la normativa del impuesto temporal de solidaridad a las grandes fortunas.
  - Madrid deja sin efecto su bonificación del 100 por 100 mientras permanezca vigente el impuesto de solidaridad a las grandes fortunas, y permite al contribuyente aplicar una bonificación calculada por la diferencia entre la cuota íntegra del propio impuesto y la cuota íntegra del impuesto de solidaridad a las grandes fortunas.
- La suma de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio y la del IRPF no puede superar el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta, sin tener en cuenta a estos efectos la parte de la base del ahorro de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos con antigüedad superior a un año, ni la parte de cuota del IRPF correspondiente a dicha base. Tampoco se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que no sean susceptibles de producir rendimientos en el Impuesto sobre la Renta. Si la suma de las cuotas supera el 60 por 100 de la base del IRPF, se reducirá la cuota del Impuesto sobre



el Patrimonio hasta dicho límite, sin que la reducción en este último Impuesto pueda exceder del 80 por 100 de su cuota. En otras palabras, sea cual sea la base del IRPF, se pagará, como mínimo, el 20 por 100 de la cuota del impuesto patrimonial.

- Respecto a la obligación real de contribuir, se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por 100, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso. La Dirección General de Tributos determina que la base imponible de la inversión se calculará de conformidad con lo dispuesto en la norma, es decir por el valor teórico del último balance aprobado. Si la entidad no se audita por el mayor de los tres: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto ([DGT V0107-23](#)).
- Valoración de algunos bienes o derechos:
  - Inmuebles rústicos o urbanos: por el mayor de tres valores: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición. Si se trata de inmuebles en construcción, se valoran por el valor del solar más las cantidades invertidas en la construcción hasta el 31-12-23. Los derechos de aprovechamiento de inmuebles por turno se valoran por el precio de adquisición. El propietario de un inmueble alquilado antes del 09-05-85 lo valorará por la menor de las siguientes cantidades: el resultante por la regla general y el de capitalizar la renta anual de 2023 al 4 por 100. Para determinar el valor de los bienes inmuebles no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del IRPF ([DGT V2120-21](#)). El valor determinado solo se tendrá en cuenta respecto de los bienes inmuebles adquiridos a partir de 2023 cuando se haya recurrido el valor de referencia.
  - Para determinar el valor del bien inmueble, se debe incluir dentro del valor de adquisición del mismo, la cuota satisfecha en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues se consideran tributos



inherentes a la adquisición de los inmuebles. Además, si existen gastos de notaría y registro, también se deben incluir dentro de la base imponible, por tener la naturaleza de gastos inherentes a la adquisición de los inmuebles. Para determinar el valor de los bienes inmuebles no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta ([DGT V2120-21](#)).

- Depósitos bancarios: por el mayor del saldo a 31-12-23 o el saldo medio del último trimestre. No obstante, en el saldo medio no se computan los importes retirados para adquirir bienes o derechos que se declaran también en el Impuesto, para evitar tributar dos veces por ellos. Asimismo, si se ha obtenido un préstamo y se ha ingresado en el último trimestre, esa cuantía no se tiene en cuenta para calcular el saldo medio, ni tampoco se deduce la deuda.
- Valores negociados que representan participaciones en fondos propios o cesión a terceros de capitales ajenos: por la cotización media del cuarto trimestre. Cuando se tengan acciones solo en parte desembolsadas, se computan como si lo estuvieran totalmente y se deduce el desembolso pendiente como deuda. Si se trata de unas acciones que cotizan en el mercado de EEUU, habrá que valorarlas como las sometidas a negociación en España, por la cotización media del último trimestre, aunque no exista en la normativa del impuesto una definición de "mercado organizado" ([DGT V3511-19](#)). En el caso de acciones suspendidas de cotización y que, por lo tanto, no aparecen en la correspondiente Orden Ministerial, habrá que valorarlas como si fueran acciones no admitidas a cotización, tal y como se especifica más adelante.
- Participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva: se valoran por el valor liquidativo a 31-12-23.
- Valores no negociados:
  - Los que representan la cesión a terceros de capitales propios: por el nominal más las primas de amortización o reembolso.
  - Los que representan participaciones en fondos propios: el valor teórico resultante del último balance si hubiera sido auditado. En caso contrario, se valorarán por el mayor de 3: el nominal, el teórico del último balance aprobado o el resultado de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los beneficios de los 3 últimos ejercicios sociales cerrados antes del 31-12-23. Al contrario de lo que sucedía con el valor de transmisión de estos valores a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, el criterio de la DGT es que no se tengan en cuenta los resultados negativos. Hay que saber que el último balance cerrado, si la entidad tiene ejercicio social coincidente con el año natural, será el cerrado a 31-12-22. Sin embargo,



se podrá utilizar el cerrado a 31-12-23, según sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de febrero de 2013, Recurso nº 873/2013, si se repartieron dividendos en 2023 o si se redujo capital, al objeto de que no se produzca doble imposición.

- Si a 30 de junio ya se hubiera aprobado el balance del año anterior, se tomará este a los efectos de valorar las participaciones ([DGT V5434-16](#)).
- Seguros de vida: por el valor de rescate a 31-12-23. En los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del Impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.
- Un derecho de crédito consistente en el derecho a percibir dividendos de una sociedad, aun cuando, reconocido el derecho, no se ha acordado la forma de pago, habrá que integrarlo entre los bienes y derechos en la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de septiembre de 2021, nº 334/2021).
- Derechos reales: se valoran conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El propietario de ese bien también lo declarará, pero su valor estará disminuido por el del derecho real que supone una carga.
- Ajuar doméstico: está exento, excepto joyas, pieles, automóviles, barcos o aviones, que se computan por el valor de mercado.
- Obras de arte y antigüedades: muchos de estos bienes estarán exentos por integrar el patrimonio histórico español (también de los que integren el de las CCAA), o por ser bienes de interés cultural, así como los que tengan un valor inferior al fijado por la Ley 16/1985, los que hayan sido cedidos en depósito permanente a instituciones sin ánimo de lucro para su exhibición pública o las obras propias de los artistas. Los no exentos se reflejan en el Impuesto por su valor de mercado a 31-12-23.
- Demás bienes y derechos de contenido económico: se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto. Este es el caso de una cuenta electrónica de criptomonedas denominadas "iota", que deberá valorarse a precio de mercado a 31 de diciembre de cada año ([DGT V2289-18](#)). La valoración del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes, concedido por 50 años, se valorará por el precio autorizado administrativamente en cada momento ([DGT 0266-99](#)).



- Cargas y deudas:
  - Cargas: se restan directamente del valor de los bienes.
  - Deudas: se valoran por el nominal y se descuentan de la suma de valores de los bienes y derechos. No se deducen las deudas contraídas para adquirir bienes y derechos exentos.
  - El Tribunal Supremo ha establecido que aquellos que pagan el Impuesto por obligación real, podrán reducir las cargas y gravámenes que recaen sobre sus propiedades y las deudas que tienen relacionadas con estos bienes. Sin embargo, las deudas que no estén relacionadas con la adquisición o inversión en el bien que se integra en el impuesto no podrán ser deducidas ([sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2023, Recurso nº 4647/2021](#)).
  - Según la sentencia del [Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2023, recurso nº 5959/2021](#), son deducibles las deudas del IRPF sólo si son exigibles a la fecha de devengo del Impuesto, pero no las nacidas con posterioridad.

### **Declaración**

- Están obligados a presentar declaración, ya lo sean por obligación personal o real, los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan, resulte a ingresar o cuando, no dándose la anterior circunstancia, el valor de sus bienes y derechos resulte superior a 2.000.000€.
- El plazo de presentación será el comprendido entre los días 3 de abril y 1 de julio de 2024, ambos inclusive, salvo que se opte por domiciliar el pago, en cuyo caso el último día de presentación será el 26 de junio de 2024.
- Deberá presentarse obligatoriamente por Internet y, quienes presenten este Impuesto, también presentarán la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de Internet obligatoriamente.



## **LA AEAT PUBLICA EN SU WEB UN "AVISO DE SEGURIDAD PARA LA CAMPAÑA DE RENTA DE 2023"**

Durante la Campaña de la Renta 2023, la AEAT recuerda que los ciberdelincuentes pueden intentar engañarte suplantando a la Agencia Tributaria por medio de correos electrónicos (phishing) o SMS (smishing) fraudulentos.

Recuerde, la Agencia Tributaria:

- No solicita por correo electrónico o SMS información confidencial, económica o personal, números de cuenta ni números de tarjeta, ni adjunta anexos con información de facturas u otros tipos de dato.
- Nunca realiza devoluciones a tarjetas de crédito o débito, ni usando BIZUM.
- Nunca cobra importe alguno por los servicios que presta.
- Si ha solicitado una cita, la Agencia Tributaria puede ponerse en contacto con usted telefónicamente. En el caso de la Campaña de Renta, el teléfono desde el cual le pueden llamar es el 810520052 (o desde el 917276222 si ha facilitado un número de teléfono extranjero).

Qué hacer si en Campaña de Renta:

- Recibe un correo electrónico supuestamente enviado por la Agencia Tributaria: no descargue documentos o ficheros adjuntos al correo y no pinche en los enlaces que le manden para recibir devoluciones. En cualquier caso, si le piden información confidencial, bórralo.
- Recibe un SMS supuestamente enviado por la Agencia Tributaria con enlaces para recibir devoluciones de impuestos o si le solicitan información confidencial: bórralo.

Para más información, puede consultar en: [Agencia Tributaria: Aviso de seguridad](#)



## CALENDARIO FISCAL MAYO

MAYO  
2024

LUNES	MARTES	MIÉRCOLES	JUEVES	VIERNES	SÁBADO	DOMINGO
		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>7</b>
<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
<b>13</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>16</b>	<b>17</b>	<b>18</b>	<b>19</b>
<b>20</b>	<b>21</b>	<b>22</b>	<b>23</b>	<b>24</b>	<b>25</b>	<b>26</b>
<b>27</b>	<b>28</b>	<b>29</b>	<b>30</b>	<b>31</b>		

### 7 de mayo

- Desde el 7 de mayo hasta el 1 de julio:  
Presentación por teléfono de la declaración de Renta 2023

### Hasta el 13 de mayo

#### Intrastat- estadística comercio intracomunitario

- Abril 2024. Obligados a suministrar información estadística

### Hasta el 20 de mayo

#### RENTA Y SOCIEDADES

- Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.
- Abril 2024. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

#### IVA

- Abril 2024. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

#### IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS

- Abril 2024: 430

#### IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Febrero 2024. Grandes empresas: 561, 562, 563



- Abril 2024: 548, 566, 581
- Primer trimestre 2024. Excepto grandes empresas: 561, 562, 563
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

#### **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD**

- Abril 2024. Grandes empresas: 560

#### **IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES**

- Abril 2024. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable. Autoliquidación: 592
- Año 2024. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Primer pago fraccionado: 583

#### **IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

- Abril 2024: 604
- Abril 2023. Obligados a suministrar información estadística

#### **Hasta el 30 de mayo**

#### **IVA**

- Abril 2024. Autoliquidación: 303
- Abril 2024: Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Abril 2024: Grupo de entidades: modelo agregado: 353
- Abril 2024: Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

#### **Hasta el 31 de mayo**

- Abril 2024. Ventanilla única - Régimen de importación: 369

#### **DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA**

- Año 2024: 289

#### **DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS DE DETERMINADAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES**

- Año 2023: 290



## CALENDARIO FISCAL JUNIO

JUNIO 2024						
LUNES	MARTES	MIÉRCOLES	JUEVES	VIERNES	SÁBADO	DOMINGO
					<b>1</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>
<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>16</b>
<b>17</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>20</b>	<b>21</b>	<b>22</b>	<b>23</b>
<b>24</b>	<b>25</b>	<b>26</b>	<b>27</b>	<b>28</b>	<b>29</b>	<b>30</b>

### 1 de junio

- Desde el 1 de junio hasta el 1 de julio:  
Presentación en las oficinas de la AEAT de la declaración de Renta 2023

### Hasta el 12 de junio

#### Intrastat- estadística comercio intracomunitario

- Mayo 2024. Obligados a suministrar información estadística

### Hasta el 20 de junio

#### RENTA Y SOCIEDADES

- Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.
- Mayo 2024. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

#### IVA

- Mayo 2024. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

#### IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS

- Mayo 2024: 430



## **IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

- Marzo 2024. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Mayo 2024: 548, 566, 581
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

## **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD**

- Mayo 2024. Grandes empresas: 560

## **IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES**

- Mayo 2024. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable. Autoliquidación: 592
- Año 2024. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Pago fraccionado: 584

## **IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

- Mayo 2024: 604

## **Hasta el 26 de junio**

## **RENTA Y PATRIMONIO**

Declaración anual Renta y Patrimonio 2023 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta: D-100, D-714

## **Hasta el 30 de junio**

## **IVA**

- Mayo 2024. Ventanilla única - Régimen de importación: 369

**El presente documento es una recopilación de la información recabada por ETL GLOBAL ADDIENS, S.L. y cuya finalidad es estrictamente informativa y divulgativa. En definitiva, la información y comentarios en esta Newsletter contenidos no suponen en ningún caso asesoramiento jurídico de ninguna clase y en ningún caso podrá utilizarse esta Newsletter como documento sustitutivo de dicho asesoramiento jurídico. El contenido del presente documento es estrictamente confidencial y no podrá ser divulgado a terceros sin la previa autorización de ETL GLOBAL ADDIENS, S.L.**

## CONTACTO ETL GLOBAL ADD



### **PEDRO CAMBAS**

Socio ETL GLOBAL ADD| Barcelona

pcambas@etl.es

93 202 24 39



### **MANEL PLANÀS**

Socio ETL GLOBAL ADD| Barcelona

mplanas@etl.es

93 202 24 39



### **ESTEVE MOYA**

Socio ETL GLOBAL ADD| Barcelona

emoya@etl.es

93 202 24 39



### **MARIANO ROCA**

Socio ETL GLOBAL ADD| Barcelona

mroca@etl.es

93 202 24 39



### **ARNAU FARRÉ**

Socio ETL GLOBAL ADD| Tarragona

afarre@etl.es

977 300 019



### **JORDI RIUS I PERRAMON**

Socio ETL GLOBAL ADD| Barcelona

jrius@etl.es

93 202 24 39



### **FRANCESC GUBERT**

Gerente ETL GLOBAL ADD| Girona

fgubert@etl.es

972 416 249

ETL GLOBAL ADD es una firma jurídica multidisciplinar de carácter global, especializada en el asesoramiento fiscal, jurídico y mercantil, laboral, contable y procesal integral personalizado a empresas y particulares con más de 20 años de experiencia.

Disponemos de oficinas en Barcelona, Tarragona, Sabadell, Reus y Girona.

Desde el año 2016, estamos integrados en el grupo ETL GLOBAL.

De origen alemán y con más de 120 despachos repartidos en el territorio español, ETL GLOBAL ocupa la 5ª posición en los rankings de facturación de empresas de servicios profesionales de auditoría y el 7º puesto en el ranking de firmas jurídicas en nuestro país.

ETL GLOBAL es el líder en Europa con más de 320.000 clientes Pymes situándose en la 5ª posición a nivel europeo y en el puesto décimo quinto a nivel mundial.



ETL GLOBAL ADD